

**XXXII CONGRESSO NACIONAL DO  
CONPEDI SÃO PAULO - SP**

**DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO III**

**MARIA DE FATIMA RIBEIRO**

**YURI NATHAN DA COSTA LANNES**

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

#### **Diretoria - CONPEDI**

**Presidente** - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - FMU - São Paulo

**Diretor Executivo** - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC - Santa Catarina

**Vice-presidente Norte** - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa - Pará

**Vice-presidente Centro-Oeste** - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG - Goiás

**Vice-presidente Sul** - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos - Rio Grande do Sul

**Vice-presidente Sudeste** - Profa. Dra. Rosângela Lunardelli Cavallazzi - UFRJ/PUCRio - Rio de Janeiro

**Vice-presidente Nordeste** - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP - Pernambuco

**Representante Discente:** Prof. Dr. Abner da Silva Jaques - UPM/UNIGRAN - Mato Grosso do Sul

#### **Conselho Fiscal:**

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho - UFMA - Maranhão

Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara - SKEMA/ESDHC/UFMG - Minas Gerais

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UFERSA - Rio Grande do Norte

Prof. Dr. Fernando Passos - UNIARA - São Paulo

Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP - São Paulo

#### **Secretarias**

##### **Relações Institucionais:**

Prof. Dra. Claudia Maria Barbosa - PUCPR - Paraná

Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA - Bahia

Profa. Dra. Daniela Marques de Moraes - UNB - Distrito Federal

##### **Comunicação:**

Prof. Dr. Robison Tramontina - UNOESC - Santa Catarina

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS - Sergipe

##### **Relações Internacionais para o Continente Americano:**

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA - Maranhão

Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto - UPM - São Paulo

##### **Relações Internacionais para os demais Continentes:**

Profa. Dra. Gina Vidal Marcilio Pompeu - UNIFOR - Ceará

Profa. Dra. Sandra Regina Martini - UNIRITTER / UFRGS - Rio Grande do Sul

Profa. Dra. Maria Claudia da Silva Antunes de Souza - UNIVALI - Santa Catarina

##### **Educação Jurídica**

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba - PR

Prof. Dr. Rubens Beçak - USP - SP

Profa. Dra. Livia Gaigher Bosio Campello - UFMS - MS

##### **Eventos:**

Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes - FDF - São Paulo

Profa. Dra. Norma Sueli Padilha - UFSC - Santa Catarina

Prof. Dr. Juraci Mourão Lopes Filho - UNICHRISTUS - Ceará

##### **Comissão Especial**

Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UFRJ - RJ

Profa. Dra. Maria Creusa De Araújo Borges - UFPB - PB

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - Fumec - MG

Prof. Dr. Rogério Borba - UNIFACVEST - SC

D598

Direito tributário e financeiro III[Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Maria De Fatima Ribeiro, Yuri Nathan da Costa Lannes – Florianópolis: CONPEDI, 2025.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-65-5274-312-1

Modo de acesso: [www.conpedi.org.br](http://www.conpedi.org.br) em publicações

Tema: Os Caminhos Da Internacionalização E O Futuro Do Direito

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Direito tributário. 3. Financeiro. XXXII Congresso Nacional do CONPEDI São Paulo - SP (4: 2025: Florianópolis, Brasil).

CDU: 34

# **XXXII CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI SÃO PAULO - SP**

## **DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO III**

---

### **Apresentação**

O XXXII Congresso Nacional do CONPEDI, realizado entre os dias 26 e 28 de novembro de 2025, na cidade de São Paulo, contou com a acolhida da Universidade Presbiteriana Mackenzie como instituição anfitriã. O evento reafirmou a relevância do debate jurídico qualificado diante dos desafios econômicos, sociais e tecnológicos do século XXI.

O Grupo de Trabalho 79 – Direito Tributário e Financeiro III, ocorrido no dia 28 de novembro de 2025, foi espaço de encontro de pesquisadores e pesquisadoras de diversas instituições que se dedicam à análise crítica do sistema tributário brasileiro e das políticas fiscais em seus múltiplos aspectos. Com trabalhos selecionados por dupla avaliação cega por pares, a sessão destacou contribuições teóricas e aplicadas sobre financiamento de direitos fundamentais, função extrafiscal da tributação, justiça fiscal, regulação de novas tecnologias e reforma tributária.

Para melhor organização dos debates e aprofundamento temático, os artigos foram agrupados em seis eixos principais, que permitem ao leitor compreender os diversos enfoques jurídicos apresentados:

Tributação, Justiça Fiscal e Direitos Fundamentais - Este eixo reuniu trabalhos que discutiram os limites democráticos da tributação, a função social dos tributos e a necessidade de equilíbrio entre arrecadação, justiça distributiva e proteção dos direitos fundamentais.

1 - O apagão fiscal e os limites democráticos do financiamento dos direitos fundamentais sociais no Brasil

2 - O perfil do contribuinte do imposto sobre grandes fortunas em uma realidade desigual

3 - Tributação do consumo e desigualdade em contexto de crise institucional: perspectivas à luz dos direitos fundamentais

4 - A aplicação da dignidade da pessoa humana como limite para o agir do Estado na área tributária: uma análise através da hermenêutica

Reforma Tributária, Federalismo e Constituição - Explora temas estruturais do sistema constitucional tributário e os entraves federativos que sustentam a urgência por reformas.

5 - Sistema constitucional tributário de 1988 e guerra fiscal: análise sobre como o modelo do ICMS alavancou a necessidade de reforma tributária

6 - Desvinculação de receitas e flexibilização do orçamento: o conflito entre autonomia federativa e centralização

7 - Revisitando a principiologia do direito constitucional tributário

Tributação da Renda, do Trabalho e das Pequenas Empresas - Estudos voltados à análise crítica da regressividade do sistema, dos benefícios fiscais e das distorções na tributação de diferentes rendas.

8 - O mito do tratamento diferenciado e favorecido às pequenas empresas: a subversão da tributação dos rendimentos do trabalho e a regressividade na tributação da renda da pessoa física

9 - Análise da constitucionalidade da majoração do imposto sobre operações financeiras à luz da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal

Função Extrafiscal, Impacto Social e Novas Finalidades Tributárias - Neste eixo, os autores analisam o papel promocional da tributação em áreas como meio ambiente, saúde, trabalho e condutas de risco, propondo novas interpretações funcionais do tributo.

10 - Imposto seletivo e função promocional do Direito: contribuições da teoria funcionalista de Norberto Bobbio

11 - Imposto do pecado: entre incidência, destinação e os limites da não-afetação do imposto seletivo pós LC 214/25

12 - Proteção do trabalho face à automação e taxação de robôs: tributação como instrumento de promoção do direito fundamental discutido na ADO nº 73

Litígios, Soluções Negociadas e Eficiência Fiscal - Reúne trabalhos que investigam mecanismos de resolução de conflitos tributários, como a transação, e sua repercussão sobre o contencioso fiscal.

13 - Transação tributária: limites jurídicos e impactos econômicos na redução da litigiosidade fiscal

14 - A imunidade tributária do ITBI e o fisco municipal: as controvérsias na fixação da base de cálculo do ITBI diante da jurisprudência do STF e do STJ

15 - O ISSQN na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal: a adoção da dicotomia entre as obrigações de dar e de fazer na análise dos serviços tributáveis

Tecnologia, Novos Mercados e Tributação Digital - Estudos que abordam os desafios impostos pelas novas tecnologias digitais ao Direito Tributário, como apostas on-line, digitalização de serviços e transformação do mercado.

16 - O uso das novas tecnologias digitais, a incidência no Direito Tributário e a lacuna legislativa das apostas esportivas on-line

17 - Direito e políticas públicas em contextos de crise: a arena política do PERSE e os desafios da governança democrática

Os trabalhos aqui publicados revelam a vitalidade da pesquisa tributária no Brasil e o esforço coletivo de compreender os desafios de um sistema tributário mais justo, eficiente e adequado às transformações sociais. A todos(as) os(as) autores(as), coordenadores(as) e avaliadores(as), registramos nossa gratidão pela relevante contribuição acadêmica.

Desejamos uma leitura crítica, reflexiva e transformadora.

Maria De Fatima Ribeiro - Universidade de Marília

Yuri Nathan da Costa Lannes - Faculdade de Direito de Franca

**IMPOSTO SELETIVO E FUNÇÃO PROMOCIONAL DO DIREITO:  
CONTRIBUIÇÕES DA TEORIA FUNCIONALISTA DE NORBERTO BOBBIO**  
**SELECTIVE EXCISE TAX AND THE PROMOTIONAL FUNCTION OF LAW:  
CONTRIBUTIONS FROM NORBERTO BOBBIO'S FUNCTIONALIST THEORY**

**Alexandre Naoki Nishioka <sup>1</sup>**  
**Lucas de Carvalho Franco <sup>2</sup>**

**Resumo**

A Emenda Constitucional n.º 132/2023 introduziu o Imposto Seletivo no Sistema Tributário Nacional com função preponderantemente extrafiscal e indutora de comportamentos para onerar bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente. A partir disso, o principal objetivo do presente trabalho foi analisar o referido imposto do ponto de vista da sua capacidade indutora e regulatória de atividades econômicas para verificar a eficácia do tributo na efetiva proteção de valores constitucionais, inclusive de forma comparativa com o IPI e tendo como marco teórico a teoria funcionalista do Direito de Norberto Bobbio. O estudo foi realizado por intermédio de pesquisa documental exploratória, sobretudo a partir da Constituição Federal e da legislação tributária, bem como pesquisa bibliográfica utilizando estudos da doutrina. Ao final, concluiu-se que a ausência de sanções premiais no seio do IS prejudica sua capacidade indutora, assim como a função promocional do Direito Tributário como um todo, diante do enfraquecimento dos mecanismos de estímulo a comportamentos que favoreçam a saúde e o meio ambiente.

**Palavras-chave:** Imposto seletivo, Reforma tributária, Regulação econômica, Teoria geral do direito, Extrafiscalidade

**Abstract/Resumen/Résumé**

Constitutional Amendment No. 132/2023 introduced the Selective Excise Tax into the National Tax System with a predominantly extrafiscal function, aimed at inducing behavior by burdening goods and services harmful to health or the environment. Accordingly, the main objective of this study was to analyze this tax from the standpoint of its inductive and regulatory capacity over economic activities, in order to assess the effectiveness of the levy in the actual protection of constitutional values, including through a comparative perspective with the Excise Tax (IPI), and adopting as theoretical framework Norberto Bobbio's functionalist theory of Law. The research was carried out by means of exploratory documentary analysis—primarily of the Federal Constitution and tax legislation—together

---

<sup>1</sup> Professor Doutor de Direito Tributário da FDRP/USP. Professor de Mestrado e Doutorado da ITE. Doutor em Direito Econômico e Financeiro pela FD/USP. Ex-Conselheiro do CARF. Advogado.

<sup>2</sup> Mestrando e bacharel em Direito pela Faculdade de Direito de Ribeirão Preto da USP – FDRP/USP. Membro da Comissão Especial de Direito Tributário da OAB/SP. Advogado.

with bibliographic research based on legal scholarship. Ultimately, it was concluded that the absence of reward-based sanctions within the Selective Tax undermines its inductive capacity, as well as the promotional function of Tax Law as a whole, given the weakening of mechanisms that encourage behaviors favorable to health and the environment.

**Keywords/Palabras-claves/Mots-clés:** Selective excise tax, Tax reform, Economic regulation, General theory of law, Regulatory taxation

## INTRODUÇÃO

O objetivo deste estudo é analisar o Imposto Seletivo do ponto de vista da sua capacidade indutora e regulatória de atividades econômicas para verificar a eficácia do tributo na efetiva proteção de valores constitucionais, adotando como marco teórico fundamental a teoria funcionalista do Direito de NORBERTO BOBBIO e a ideia de ordenamento jurídico promocional.

O tema tem sua importância devido à criação recente do imposto por meio da Reforma Tributária levada a efeito pela Emenda Constitucional n.º 132/2023 e sua função essencialmente extrafiscal e indutora de comportamentos. Nada obstante, há uma desconfiança acerca da efetividade da capacidade indutora do IS, uma vez que em princípio ele apenas pode atuar como imposição financeira adicional sobre produtos prejudiciais à saúde e ao meio ambiente, sem aptidão para agir como incentivo positivo a produtos que os beneficiem.

A partir do estudo da teoria funcionalista do Direito de BOBBIO e das formas de intervenção no domínio econômico, observa-se que o Estado pode agir de forma direta e indireta, o que se alinha com a noção bobbiana de modos de agir do ordenamento jurídico promocional, que em última análise envolve a ideia de uma postura proativa por parte do Estado. Dentre essas formas de intervenção, a regulação mostra-se como uma das mais importantes ferramentas para incentivo ou desincentivo a determinadas atividades econômicas.

Depreende-se também, a partir do estudo das normas tributárias sob um viés funcionalista, que a tributação indutora é uma forma importante de regulação econômica e idealmente envolveria não apenas a tributação adicional (sanção punitiva), mas também o incentivo fiscal como sanção premial como modo de estimular a adoção de comportamentos socialmente benéficos. Conclui-se, assim, que a capacidade indutora do Imposto Seletivo não apresenta respostas ideais sob o ponto de vista promocional, uma vez que não contempla a possibilidade de sanções premiaias.

O presente trabalho foi realizado por meio de pesquisa documental exploratória, sobretudo a partir da Constituição Federal e da legislação tributária, bem como pesquisa bibliográfica utilizando estudos da doutrina.

### **1 Função promocional do Direito nas lições de Norberto Bobbio**



Para que se compreenda bem o tema da extrafiscalidade, é necessário analisar, ainda que brevemente, a evolução da Teoria Geral do Direito e a construção da visão do Direito como fonte indutora de comportamentos. Isso porque até meados do século XIX, período que se costuma conhecer como Estado liberal, prevalecia a visão segundo a qual o Estado seria um mero vigilante de uma sociedade e de uma economia que seria capaz de se conduzir sozinha (SCHOUERI, 2005, p. 01). Como decorrência dessa visão, as teorias do Direito mais tradicionais tendiam a colocar a norma jurídica apenas na função de proteção ou de repressão de comportamentos.

Ou seja, o Direito nessa conjuntura poderia desempenhar um único papel: a proteção de bens jurídicos ou a repressão a injustas agressões, a depender da escola de pensamento – o que, de qualquer modo, inevitavelmente redundava numa certa sobreposição, pois ao reprimir a prática de atos ilícitos, automaticamente se está protegendo a prática de atos lícitos. Assim sendo, a resposta para a pergunta fundamental de qual seria o papel do Direito na sociedade estaria adstrita, essencialmente, ao Direito Penal na qualidade de protetor dos comportamentos aceitáveis e repressor dos desviantes.

Ocorre que, nas palavras de ÁLVARO FILHO, a visão que colocava o Estado como simples árbitro do respeito às regras predeterminadas do jogo econômico perdeu sua razão de ser no instante em que os diferentes atores deixaram de jogar (1975, p. 13-14). Isso se deu já no início do século XX, com o advento do Estado de Bem-Estar Social (*Welfare State*), quando a crise na crença na ordem espontânea pregada pelo liberalismo clássico levou à percepção de que era necessário pensar uma nova resposta para os desafios econômicos e sociais, de onde se concluiu que de fato o Estado *tinha que intervir na economia* (FONSECA, 2017, p. 06).

Equivale a dizer: com o avanço da compreensão de que o mercado não é perfeito e que a sociedade não é capaz, sozinha, de se organizar perfeitamente, o Estado, que antes apenas vigiava a ordem econômica e social (e, para isso, bastavam normas de proibição), passa a agir proativamente por meio da promoção de comportamentos socialmente desejáveis, tendo em vista determinados objetivos pré-determinados.

Assim, começou a ganhar força um modelo de Estado que assumiria um papel ativo na realização de determinados objetivos políticos, econômicos e sociais. Naturalmente, esse novo modo de pensar o Estado influencia também o modo como se pensa o Direito, abrindo espaço para outros ramos que propiciam uma postura mais participativa ao Poder Público.

Para NORBERTO BOBBIO (2007, p. 52-63), um dos aspectos mais relevantes dessa mudança de paradigma são as novas técnicas de controle social que marcam a ação do Estado social, notadamente o emprego cada vez mais frequente de técnicas de encorajamento de comportamentos em vez das – ou em adição às – de desencorajamento, um fenômeno que o autor descreve como o ordenamento jurídico promocional. O chamado ordenamento protetivo-repressivo seria diferente da seguinte forma: enquanto este segundo estaria mais preocupado com os comportamentos socialmente não desejados, buscando ao máximo coibi-los, ao primeiro interessariam principalmente os comportamentos tidos como socialmente desejáveis, os quais seriam sistematicamente incentivados.

Prossegue o autor estabelecendo três modos típicos pelos quais um ordenamento jurídico promocional poderia impulsionar a prática da ação desejada: tornando-a *necessária*, *fácil* ou *vantajosa*. O primeiro modo estaria inserido no rol de medidas diretas, em que o ordenamento coloca o destinatário da norma numa posição em que não é materialmente possível a violação dela ou a adoção de conduta diversa. Já os outros dois estariam inseridos no rol de medidas indiretas, por meio das quais se busca a prática de determinada conduta não pela ação direta sobre o comportamento, mas pela influência psíquica sobre o agente (2007, p. 65-66).

Lançando mão do vocabulário bobbiano, tornar uma conduta vantajosa equivaleria a, por exemplo, vincular a ela uma sanção positiva (premial). Por outro lado, tornar uma ação fácil equivaleria a uma forma de estímulo comportamental muito mais sutil, em que se incentiva um determinado comportamento tornando a sua prática mais prazerosa ou interessante, ou ainda que por contraste, ao tornar as outras condutas possíveis mais penosas ou desgastantes.

Há uma inegável tendência no Direito para que o foco seja dado às sanções, sejam elas positivas ou negativas - essa é, aliás, a grande tensão apontada por JHERING, para quem as duas alavancas principais do comportamento social seriam a recompensa (que pertenceria à esfera das relações econômicas entre privados) e a sanção, esta sim pertencente à esfera do Estado e do ordenamento jurídico (1979, p. 96-97).

Diversamente, BOBBIO entende que tanto a recompensa quanto a sanção fazem parte do ordenamento jurídico, e partindo dessa visão conclui que a função promocional do Direito pode ser exercida principalmente por dois expedientes, os incentivos – entendidos como medidas tendentes a facilitar o exercício de determinada atividade econômica – e os prêmios, medidas que se destinam a oferecer uma satisfação àqueles que já desempenharam determinada atividade econômica (2007, p. 119-120). De todo modo, esses modos de ação seguem a mesma

racionalidade de encorajamento, segundo a qual o papel do ordenamento jurídico promocional seria não apenas desencorajar a prática de condutas socialmente desejáveis, mas também impulsionar e incentivar a adoção de comportamentos positivos por parte dos destinatários das normas.

Em arremate, BOBBIO apresenta um interessante raciocínio para os fins propostos neste estudo: o fenômeno do direito promocional em relação à intervenção do Estado na esfera econômica revela a passagem do Estado que meramente protege esta ou aquela atividade para o Estado que se propõe a dirigir a atividade econômica – em outras palavras, *a passagem do Estado apenas protecionista para o Estado programático* (2007, p. 119). E nesse contexto, uma teoria jurídica que ignore o papel assistencial e regulador do Estado, limitando-o ao papel de aplicador de sanções negativas, estaria fadada a se tornar obsoleta e cega às realidades sociais (CATÃO, 2004, p. 07).

## **2 Intervenção do Estado no domínio econômico**

Segundo RAUL MACHADO HORTA (1999, p. 252), as normas constitucionais componentes da chamada ordem econômica refletem a mudança na posição do Estado e da sociedade civil quanto à atividade econômica, de modo a abandonar a neutralidade característica do Estado liberal e abraçar a postura ativa do Estado intervencionista como agente regulador da economia.

A ordem econômica pode ser definida como a parcela da ordem jurídica (e, portanto, situada no plano do dever ser) que compreende o conjunto normativo que institucionaliza uma determinada forma de organização da atividade econômica (GRAU, 2010, p. 67-70). Esse conceito se relaciona profundamente com o de Constituição Econômica, definida por ANDRÉ RAMOS TAVARES como a parcela do texto constitucional que ao mesmo tempo agasalha e dá forma ao sistema econômico – termo usado em sentido material, no plano do ser, consubstanciando-se, no caso da Constituição de 1988, nos direitos que legitimam a atuação dos agentes econômicos, o conteúdo e limites desses direitos e os deveres inerentes ao exercício de atividade econômica (2011, p. 77).

É importante que se compreenda que mesmo nas Constituições liberais é possível identificar normas integrantes da ordem econômica. Acontece que, nestes casos, as normas constitucionais limitavam-se a recepcionar a forma de organização da atividade econômica,

sem reparos. A grande mudança ocorre quando a ordem econômica normativa passa a instrumentalizar a transformação da economia no plano do ser para uma ordem econômica aprimorada conforme os preceitos estabelecidos na Constituição Econômica (GRAU, 2010, p. 69-72).

Em outras palavras, a Constituição Econômica converte o domínio econômico (termo aqui adotado no sentido de campo de atuação dos entes privados para organização econômica da sociedade) em ordem econômica, que não só acolhe o domínio existente, como também procura criar um novo, aprimorando-o a partir das normas programáticas, cuja função precípua é justamente a fixação de rumos a serem perseguidos (FONSECA, 2017, p. 70-71). É por isso que se torna útil a classificação que opõe as Constituições-garantia (estatutárias), que geralmente limitam-se a estatuir as relações de poder, às Constituições-programa (dirigentes), que também traçam objetivos, metas e programas de ação a serem realizados pelo Estado nos domínios social e econômico (MENDES; BRANCO, 2018, p. 95).

A Constituição Federal de 1988, por sua vez, possui nítida vocação dirigente, como se verifica, por exemplo, da redação do artigo 170, que não apenas recepciona a forma de organização da atividade econômica já existente, como também determina que ela esteja fundamentada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, que tenha por fim assegurar a todos uma existência digna e que observe vários princípios jurídicos, como a defesa do meio ambiente e a redução das desigualdades regionais e sociais. Porém, para que isso aconteça, é necessária uma atuação estatal positiva por meio da intervenção no domínio econômico tendente a promover condutas compatíveis com esse objetivo.

Essa forma de atuação do Estado na ordem econômica é catalogada por MARÇAL JUSTEN FILHO como intervenção indireta ou normativa – que consiste no uso da competência legislativa e regulamentar para disciplinar o exercício de atividades econômicas, fundado no art. 174 da Constituição Federal – e intervenção direta, quando o Estado desenvolve atividades econômicas por meio de entidades administrativas, seja de forma exclusiva ou em competição com particulares (2005, p. 456-457).

Guardadas as devidas proporções, a intervenção direta pode ser comparada com os três modos de agir de um ordenamento jurídico promocional analisados por BOBBIO: por meio da legislação ou de atos normativos de cunho regulatório, o Estado intervém na economia tornando determinados comportamentos socialmente desejáveis *necessários* (ou seja, tornando-os obrigatórios), *fáceis* (tornando sua prática a alternativa menos penosa ou mais estimulante para

o agente) ou *vantajosos* (vinculando a eles uma sanção premial como uma recompensa). Não é difícil pensar em exemplos de cada uma dessas categorias no ordenamento jurídico brasileiro.

Além disso, é clássica a doutrina de EROS GRAU, que distingue as modalidades de intervenção do Estado entre aquelas levadas a cabo no domínio econômico – por participação ou por absorção – e aquelas feitas sobre o domínio econômico – por direção ou indução. O termo intervenção é utilizado pelo autor justamente para tratar da atuação do Estado em domínio que não lhe é próprio. O Estado age sobre o domínio público, porque é o seu campo de atuação. Sobre o domínio econômico, contudo, o Estado *intervém*, pois se trata de campo próprio de atuação dos entes privados, e impróprio em relação aos agentes estatais (2010, p. 91-92).

Assim, quando o Estado *intervém no domínio econômico*, o faz no campo de atuação dos entes privados como agente econômico. E pode fazê-lo de duas formas: por absorção, quando assume a integralidade dos meios de produção em determinado setor da atividade econômica e atua em regime monopolístico, ou por participação, quando assume parte dos meios de produção e atua em regime de competição com empresas privadas que exerçam a mesma atividade econômica (GRAU, 2010, p. 147).

Por outro lado, quando o Estado *intervém sobre o domínio econômico*, o faz não como agente inserido na atividade econômica, mas como observador e regulador. Assim, o Estado pode intervir por direção, ao estabelecer comandos imperativos de comportamentos que devem ser necessariamente adotados, ou por indução, ao estabelecer normas *dispositivas*, destinadas a incentivar o agente econômico a fazer (ou deixar de fazer) algo de acordo com a finalidade estatal (GRAU, 2010, p. 148-149).

A este ponto da exposição, novamente é possível traçar um paralelo entre as modalidades de intervenção analisadas por GRAU e os modos de agir identificados por BOBBIO: a intervenção por direção é um claro exemplo de como tornar uma conduta *necessária*, porque envolve um comando diretivo específico para que o destinatário da norma (especificamente, o agente econômico) faça ou deixe de fazer algo. Já a intervenção por indução contempla tanto o expediente da facilitação (por meio da criação de incentivos) quanto o da premiação de condutas.

Fato é que, apesar das diferenças normativas, nem sempre a fronteira entre essas modalidades é facilmente distinguível no mundo concreto. O expediente da premiação de condutas, por exemplo, ocasionalmente se confunde com a facilitação quando envolve uma sanção premial sobre condutas desejadas, pois a imposição de prêmio serve como incentivo à

adoção do comportamento premiado. Por outro lado, a sanção punitiva, cuja razão de existir é onerar a prática de comportamentos indesejados de modo a desincentivá-los, pode se confundir com uma forma de intervenção por direção caso a sanção se torne economicamente proibitiva, uma vez que equivaleria a tornar aquela conduta materialmente inviável.

Além disso, há certas ferramentas postas à disposição da Administração Pública que desbordam os limites conceituais, como é o caso da atividade regulatória, um dos mais importantes mecanismos de intervenção no domínio econômico. Historicamente, a regulação sempre foi entendida como um aspecto contemporâneo do poder de polícia administrativa (CUNHA, 2013, p. 39-40), mas atualmente essa visão encontra-se superada, uma vez que a figura do poder de polícia não mais dá conta das formas cada vez mais complexas de regulação.

Numa visão mais moderna, a atividade regulatória do Estado foi definida por FLORIANO DE AZEVEDO MARQUES NETO como a atividade por meio da qual o Estado, seja por meio de intervenção direta ou indireta no domínio econômico, condiciona, restringe, normatiza ou incentiva a atividade econômica com vistas a garantir sua existência e equilíbrio ou realizar políticas públicas (2002, p. 14). Assim, o autor defende que a atividade regulatória perpassa as modalidades de intervenção, compreendendo todas as formas interventivas no e sobre o domínio econômico.

De forma diversa, PATRÍCIA SAMPAIO conceitua regulação como o conjunto de formas *indiretas* de intervenção do Estado sobre a atividade econômica em contraponto às formas de intervenção direta, nas quais o Estado age como empresário, ofertando bens e serviços diretamente no mercado (2013, p. 61). Em semelhante sentido, a definição de RICHARD POSNER insere na regulação econômica todos os tipos de impostos e subsídios, além do controle administrativo e legislativo explícito, sobre atividades econômicas (2004, p. 50). Essa última definição é corroborada, nacionalmente, por FREDY DE ALBUQUERQUE (2023), para quem a tributação, quando intervém deliberadamente na ordem econômica, desempenha papel regulatório.

Conquanto não seja o objetivo do presente estudo explorar profundamente o conceito de regulação, essa definição é importante para a compreensão da função indutora das normas tributárias como fenômeno regulatório. Por essa razão, levar-se-ão em consideração as definições de SAMPAIO e de POSNER, que se complementam, de modo que se adota regulação como o conjunto de formas indiretas de intervenção estatal sobre o domínio econômico, abrangendo não apenas o controle administrativo e/ou legislativo sobre atividades econômicas,

mas também todo tipo de imposição tributária destinada explicitamente a influenciar essas atividades.

### 3 Extrafiscalidade e função indutora das normas tributárias

Como visto, é possível a utilização de normas tributárias para intervir sobre o domínio econômico, seja para desincentivar condutas socialmente indesejáveis ou para incentivar outras que conduzam ao aperfeiçoamento da ordem jurídico-econômica de acordo com os objetivos constitucionais. A partir disso, o raciocínio na seara tributária deve se desdobrar em outro conceito de importância central para o presente estudo, que é a tributação indutora.

Para LUÍS EDUARDO SCHOUERI, a tributação indutora é uma das espécies do gênero extrafiscalidade. Segundo o autor, entende-se extrafiscalidade como gênero no sentido do conjunto de funções da norma tributária diversas da mera arrecadação de recursos aos cofres públicos, que historicamente sempre foi considerada a função precípua de toda a tributação. Nesse grupo, estariam incluídas não só as normas tributárias indutoras, mas também aquelas com função simplificadora e distributiva. Por outro lado, é possível falar em extrafiscalidade em sentido estrito, uma espécie do gênero extrafiscalidade que contemplaria apenas as normas tributárias indutoras (2005, p. 30-32).

GERALDO ATALIBA (1968, p. 150-151) conceitua a função indutora das normas tributárias como “*o emprego dos instrumentos tributários – evidentemente por quem os tem à disposição – com objetivos não fiscais, mas ordinatórios*”, caracterizada principalmente pelo emprego deliberado do instrumento tributário para finalidades regulatórias. HELY LOPES MEIRELLES (1984, p. 380), por sua vez, define tributação indutora como a utilização do tributo como instrumento de fomento ou de desincentivo a atividades consideradas convenientes ou inconvenientes à sociedade. Ainda, SCHOUERI pontua que a extrafiscalidade estabelece uma tributação que permita ao Estado a obtenção de efeitos econômicos, políticos e sociais na busca dos fins que lhe são impostos pelo texto constitucional (2005, p. 330-337).

Retornando às lições de BOBBIO sobre o ordenamento jurídico promocional, é impossível não relacionar a tributação indutora com as considerações bobbianas acerca do modo de agir que torne determinadas condutas mais fáceis ou mais vantajosas, uma vez que a ideia envolve, basicamente, a utilização de mecanismos tributários para criar incentivos

econômicos de modo a impulsionar ou desestimular determinadas condutas. Há, porém, algumas considerações importantes a serem feitas sobre a tributação indutora.

Não se desconhece que toda forma de tributação, indutora ou não, gera impactos no domínio econômico e, portanto, pode influenciar o comportamento dos agentes. É por isso que SCHOUERI busca estabelecer o seguinte critério de diferenciação da tributação extrafiscal em relação à fiscal: o que se chama de normas tributárias indutoras é, na realidade, um aspecto das normas tributárias identificado a partir da função indutora, isto é, a função de modificar deliberadamente os incentivos econômicos sobre determinadas condutas (2005, p. 28-30). Assim, não é correto falar em normas indutoras, mas sim em função indutora das normas tributárias.

E isso porque toda norma tributária pode apresentar mais de uma função. Não se pode ignorar que a tributação indutora também arrecada recursos aos cofres públicos, os quais não serão descartados pelo só fato de que a norma que os deu origem tinha uma função precípua extrafiscal, e não fiscal. Desse modo, a tensão entre fiscalidade e extrafiscalidade é eliminada se considerar que não há normas tributárias fiscais ou extrafiscais, mas é possível que normas tributárias desempenhem, ao mesmo tempo, função extrafiscal (ou indutora) e fiscal – sem prejuízos de outras também contempladas na doutrina, como a função simplificadora e a função distributiva.

Merece atenção a questão da justificação constitucional da tributação indutora. Segundo GUILHERME MENDES, a partir da modulação deôntica das regras constitucionais é possível identificar (i) regras autorizadoras do uso da tributação com função extrafiscal, (ii) regras determinadoras desse emprego e (iii) regras bloqueadoras, que o proíbem (2009, p. 200-203). Em qualquer dos casos, não há que se falar em liberdade ampla e irrestrita à imposição tributária com fins regulatórios. Para além das limitações próprias do Direito Tributário, as normas de tributação indutora também se submetem às limitações próprias das normas de intervenção sobre o domínio econômico, especialmente àquelas referentes aos campos materiais sobre os quais exercem influência (LEÃO, 2014, p. 44-45). Conforme ensinamento de KLAUS TIPKE e DOUGLAS YAMASHITA, todo tributo fundamentado na função extrafiscal “*tem de ser eficaz e imprescindível para cumprir o fim dirigista por eles perseguido*” (2002, p. 41).

Para tanto, é também essencial que a tributação indutora, quando não se tratar de hipótese em que a Constituição a torna obrigatória, esteja alicerçada em algum princípio constitucional que justifique o inevitável afastamento (ainda que parcial) do princípio da



capacidade contributiva. Isso porque é inerente à função indutora das normas tributárias a discriminação entre contribuintes destinatários ou não da norma, o que poderia sugerir malferimento ao princípio da capacidade contributiva como critério discriminador e, por via de consequência, ao próprio princípio constitucional da igualdade. Para que esse afastamento seja compatível com o regime constitucional, é necessário que a norma tributária investida na função indutora esteja fundamentada em justificativa de elevada relevância constitucional (CARBONI, 2019).

Assentadas essas premissas, é possível finalmente debruçar-se sobre o Imposto Seletivo previsto no art. 153, VIII da Constituição Federal e legalmente instituído pelo art. 409 e seguintes da Lei Complementar n.º 214/2025, cuja justificativa constitucional, até o momento, parece ser a proteção da saúde e do meio-ambiente.

#### **4 A função indutora no Imposto Seletivo**

No contexto das discussões que permearam a reforma da tributação sobre o consumo no Brasil, concretizada pela Emenda Constitucional n.º 132/2023, um dos temas mais relevantes foi a criação de um tributo federal, de natureza extrafiscal, sobre bens e serviços geradores de externalidades negativas e cujo consumo se deseja desestimular – o chamado Imposto Seletivo (IS) de que trata o art. 153, VIII da Constituição Federal.

Tal imposto deverá incidir sobre a *“produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços que sejam prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, conforme regulamentado em lei complementar”* (BRASIL, 1988). A simples leitura da regra de competência permite inferir que o tributo encontra fundamento nos valores constitucionais da preservação ao meio ambiente e à saúde. Registre-se que a mesma Reforma Tributária que impulsionou a criação do referido imposto, também incluiu o §3º ao art. 145 da Constituição Federal para elencar princípios informadores do Sistema Tributário Nacional, e dentre eles está o princípio da defesa do meio-ambiente.

Finalmente, coube à Lei Complementar n.º 214/2025 a definição de outros elementos que compõem a regra matriz de incidência do Imposto Seletivo, conforme consta do Livro II (arts. 412 a 438) da referida Lei. O art. 409 determina que são considerados prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente os bens classificados nos códigos da NCM/SH e o carvão mineral, e os serviços listados no Anexo XVII da Lei, quando referentes a (I) veículos, (II) embarcações e

aeronaves, (III) produtos fumígenos, (IV) bebidas alcoólicas, (V) bebidas açucaradas, (VI) bens minerais e (VII) concursos de prognósticos e *fantasy sport* (BRASIL, 2025).

Veja-se que a ideia de atribuir preponderante função indutora ao Imposto Seletivo esteve presente durante todo o processo legislativo que culminou na promulgação e na regulamentação da Reforma. A redação original da PEC n.º 45/2019, por exemplo, já previa a instituição de “*impostos seletivos, com finalidade extrafiscal*” (BRASIL, 2019). Na exposição de motivos da referida proposta, constava a criação de “*imposto seletivo federal, que incidirá sobre bens e serviços geradores de externalidades negativas, cujo consumo se deseja desestimular, como cigarros e bebidas alcoólicas*”.

Quando da promulgação da EC n.º 132/2023, a versão final suprimiu o dispositivo que afirmava, textualmente, o caráter extrafiscal do Imposto Seletivo. Contudo, essa supressão não traz maiores consequências, de modo que o referido tributo continua ostentando nítido caráter indutor como instrumento de tributação ambiental, uma vez que tem como principal função a internalização de externalidades de modo que os custos ambientais sejam assumidos pelo poluidor, e não a mera arrecadação de recursos, ainda que esse aspecto nunca seja desprezível (LOMBA; NISHIOKA, 2025).

A ideia de tributação ambiental que influenciou diretamente a criação do IS foi aquela proposta por ARTHUR PIGOU (1932), na obra “*The economics of Welfare*”. O autor insere o problema da poluição ambiental no campo das externalidades negativas, ou seja, como uma falha de mercado. Assim, a poluição causaria um custo de difícil apuração que não poderia ser internalizado pelo próprio mercado, o que acabaria repassando-o a terceiros. Há também considerações de justiça intertemporal, uma vez que o autor também entende como falha de mercado a tendência de preferência ao consumo presente em relação à poupança de recursos para usos futuros.

Desse modo, a incidência tributária teria o condão de internalizar o custo ambiental, fazendo com que o ponto de equilíbrio entre oferta e demanda fosse deslocado – o que, segundo JULIANA LOMBA (2019), representaria a inclusão do custo social e ambiental que deveria ser arcado pelos agentes econômicos no preço do produto. Essa inclusão de custos, do ponto de vista da racionalidade econômica, pode ser vista como vantajosa, na medida em que permite ao mercado decidir sobre consumir ou não determinado produto, o que geraria um aumento na eficiência alocativa (SCHOUERI, 2005, p. 332). Pela ótica da tributação indutora, a incidência dos tributos ambientais corretivos também pode ser considerada salutar, pois induziria novos

padrões comportamentais que evitariam o consumo de bens e serviços socialmente indesejáveis (NISHIOKA; DALMAZO, 2024).

JOSÉ MARIA DE ANDRADE (2024, p. 98-99) observa que, na etapa final da tramitação das PECs que deram origem à EC n.º 132/2023, foram inseridas algumas regras importantes para o controle da função indutora do IS por meio da limitação da competência tributária: a primeira delas é a exclusão das operações com energia elétrica e telecomunicações do campo de incidência do IS, conforme inciso I do §6º do art. 153. Essa exclusão, segundo o autor, se deve à experiência brasileira com a incidência seletiva do ICMS, quando, a pretexto de cumprimento de objetivos extrafiscais, os Estados começaram a tributar essas operações por alíquotas superiores às ordinárias com intenções meramente arrecadatórias. A exclusão constitucional dessas operações serviria como uma forma de prevenir que o legislador federal caísse na mesma tentação.

Outra importante inserção é a necessidade de lei complementar para criação do imposto, em contraponto à regra anterior segundo a qual ele poderia ser criado por lei ordinária e suas alíquotas seriam alteradas por ato do chefe do Poder Executivo Federal. Segundo ANDRADE (2024, p. 107-109), embora alguns defendam que essa regra cria uma barreira para a instituição do imposto, ela na verdade pode funcionar como um filtro político maior sobre a deliberação parlamentar, o que contribuiria para que o IS mantenha a função de tributação indutora e corretiva, e não ocorram distorções como as que macularam as contribuições de intervenção no domínio econômico para atendimento de finalidades puramente fiscais.

Além dos desafios relativos ao cumprimento da sua função primária, a própria formatação constitucional do IS abre margem para preocupações. Isso porque o imposto foi criado para ser uma forma de tributação especial e corretiva. Conceitualmente, um imposto corretivo poderia ser definido como:

[...] a técnica de intervenção estatal sobre o domínio econômico por indução em que o custo adicional gerado sobre um bem ou serviço por conta do tributo passa a internalizar parte da vantagem que as partes da relação econômica possuíam ao transacionar, parte essa que estava sendo repassada, difusamente, a terceiros, na forma de prejuízos de natureza ambiental ou de saúde pública, para ficarmos nos exemplos mais tradicionais. O ajuste de preço gerado pelo tributo induziria os agentes a ajustar o volume da sua produção, a qualidade da mercadoria ou a quantidade consumida (ANDRADE, 2024, p. 75).

Assim, o Imposto Seletivo previsto no art. 409 da LC n.º 214/2025 está alicerçado numa lógica de imposição de custo adicional (sanção negativa) sobre condutas indesejáveis (produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou

ao meio ambiente). E conforme exposto anteriormente, a primazia das sanções negativas em relações às positivas é típica de uma lógica protetivo-repressiva, não de uma lógica promocional.

Dito de outra forma: ao optar pela criação e positivação de um imposto corretivo destinado à realização da proteção à saúde e ao meio ambiente, o legislador também optou pela adoção de um instrumento repressivo que somente tem a capacidade de aplicar sanções negativas, baseando-se numa lógica de internalização de custos sociais não assumidos inicialmente pelo agente econômico, sem a possibilidade *a priori* de adoção de mecanismos promocionais, capazes de premiar práticas socialmente desejáveis.

Essa opção, por mais legítima que seja, desperta certa preocupação do ponto de vista da efetividade dos instrumentos tributários postos à disposição do Estado para a realização de políticas públicas, uma vez que o imposto corretivo possui meios limitados de induzir comportamentos. Ainda que não se possa desprezar a utilização de instrumentos sancionatórios negativos para esse intento, os incentivos e sanções positivas são também ferramentas úteis e importantes.

As sanções premiaias mais comumente utilizadas na seara tributária são os incentivos fiscais, definidos por MARCOS CATÃO como normas de organização do Estado com função promocional e organizadas sob uma perspectiva funcionalista, concebidas como formas de intervenção sobre o domínio econômico através da doutrina da extrafiscalidade (2004, p. 08). Alguns tipos comuns de incentivos fiscais são os subsídios, as isenções, o diferimento, os benefícios fiscais e as subvenções, embora não seja possível traçar exatamente uma catalogação desses incentivos existentes no Brasil.

Seja como for, todos eles operam, em alguma medida, sob a mesma lógica: a ideia de aliviar o fardo tributário geral para incentivar práticas econômicas estratégicas e socialmente desejáveis, teoricamente de modo coerente com valores constitucionais e destinado a consecução de políticas públicas – que naturalmente não se esgotam nos instrumentos tributários, demandando uma verdadeira transversalidade na utilização das ferramentas jurídicas colocadas à disposição do Poder Público.

Não se pretende, no presente trabalho, adentrar o mérito de qual a melhor forma de atuação (se por meio de sanções punitivas ou premiaias), até porque essa resposta depende muito do objeto da regulação, mas o fato é que é importante que o formulador de políticas públicas tenha ambos os instrumentos à sua disposição, para então lançar mão daquele que parecer mais

conveniente e eficaz. Desse modo, a limitação dos instrumentos sancionatórios revela um enfraquecimento da força promocional do Direito, especialmente da aptidão de utilizar normas tributárias na consecução transversal de políticas públicas.

Essa limitação fica ainda mais evidente quando analisado todo o contexto por trás da Reforma Tributária. De forma resumida, a reforma da tributação sobre o consumo buscou a “substituição” de cinco tributos existentes no Brasil (a saber: ICMS, ISS, IPI, PIS e Cofins) por três tributos novos: o IBS e a CBS (que juntos formariam uma espécie de IVA-dual) e o IS, de que trata o presente artigo.

Além disso, o IS agiria como uma espécie de substituto do IPI<sup>1</sup>, o que se observa pela forma de incidência, pela ligação com a Zona Franca de Manaus e pela repartição das receitas. Contudo, quando a questão é analisada de forma mais aprofundada, o que se nota é que essa comparação com o IPI é bastante imperfeita. Essencialmente, diante da constatação óbvia de que o IPI exerce importante função fiscal, enquanto que o IS, como demonstrado anteriormente, deverá exercer preponderantemente a função indutora (ou seja, extrafiscal).

Ademais, o IPI, não obstante a sua função preponderantemente fiscal, desempenha importante função indutora por meio da técnica conhecida como seletividade em função da essencialidade. O art. 153, §3º, inciso I da Constituição determina que o IPI será seletivo em função da essencialidade do objeto da tributação. Em outras palavras, trata-se de regra que impõe que, quando da definição da alíquota de cada produto a ser tributado pelo IPI, esta seja graduada de acordo com a sua essencialidade: quanto mais essencial o bem, menor deve ser o ônus tributário.

Essa mudança de critério de seletividade – antes vinculado à essencialidade do bem, agora vinculado à prejudicialidade do bem à saúde e ao meio ambiente – reflete também uma profunda mudança na abrangência do instrumento tributário na sua função indutora. Veja-se que, neste sentido, o IPI é capaz de utilizar uma técnica de seletividade muito mais ampla e efetivamente promocional, na medida em que premia itens mais essenciais com uma menor carga tributária, enquanto pune os itens considerados supérfluos com maior ônus financeiro.

A própria noção de essencialidade não é de trivial definição, uma vez que a Constituição não chega a definir o critério. Diante disso, embora não se possa negar a existência

---

<sup>1</sup> É importante ressaltar que não houve propriamente a substituição do IPI pelo IS, uma vez que, apesar de haver a redução a zero da alíquota do imposto a partir de 2027, ele continuará a ser cobrado dos produtos concorrentes da Zona Franca de Manaus.

de um conteúdo semântico mínimo ao termo, a definição de essencialidade pode muito bem ser moldada num contexto de política pública seletiva para proteger determinado valor constitucional. Nesse sentido:

Daí justificar que se reformule o conceito de “essencialidade”, que deve ter duas perspectivas: o ponto de vista individual dos contribuintes e as necessidades coletivas. Sob a última perspectiva, tal conceito deve ser entendido a partir dos objetivos e valores constitucionais: essencial será o bem que se aproxime da concretização daqueles. Assim, tanto será essencial o produto consumido pelas camadas menos favorecidas da população [...] como aquele que corresponda aos auspícios da Ordem Econômica, diante do objetivo de “garantir o desenvolvimento nacional” (SCHOUERI, 2012, p. 386).

Essa constatação é de grande importância porque demonstra que, em algum nível, o IPI já apresenta aptidão para ser utilizado como instrumento indutor capaz de proteger valores constitucionais como a saúde e o meio ambiente – afinal, é extremamente razoável considerar que um item que promova esses valores é mais essencial, do ponto de vista coletivo, que outro que os vulnere. E, considerando sua sistemática de seletividade, o IPI é capaz de proteger esses valores por meio de sanções premiais e punitivas, o que o torna um instrumento tributário bastante amplo e versátil.

Diferentemente, o IS apresenta uma única sistemática de seletividade, que é a oneração adicional de produtos prejudiciais à saúde e ao meio ambiente. Por um lado, isso significa que esse instrumento de tributação indutora apenas pode proteger esses dois valores constitucionais, vedado qualquer outro por mais importante e necessário que seja. Por outro, significa que o IS apenas pode tentar perseguir essas finalidades por meio de sanções negativas, de forma repressivo-protetiva, e não promocional.

Poder-se-ia argumentar que a intenção do reformador era repartir essa função indutora também com o IBS e a CBS, na medida em que esses tributos poderiam ter funções promocionais ao estabelecer reduções de alíquota para itens da cesta básica nacional, entre outras hipóteses. Contudo, como bem analisado por PEDRO ADAMY (2024), essa hipótese não parece verdadeira por outras duas razões: a uma, porque há vedação constitucional expressa à concessão de incentivos fiscais de IBS e CBS, exceto aqueles expressamente previstos na Constituição Federal; a duas, porque a EC n.º 132/2023 estabeleceu uma *essencialidade rígida*, em que o critério de seletividade em função da essencialidade foi substituído por uma lista taxativa de bens, serviços e setores que receberão tratamento tributário favorecido, ignorando qualquer discussão no campo das políticas públicas de encorajamento a atividades que concretizem objetivos constitucionais.

Assim, o que se observa é que a reforma da tributação sobre o consumo, ao substituir o IPI pelo IS, acabou por enfraquecer os mecanismos tributários com função promocional. Não se pretende discutir aqui o (des)acerto dessa opção legislativa, mas tão somente compreender os efeitos dessa decisão e as potenciais consequências. É certo que, a depender da instituição completa da hipótese de incidência do IS (o que se dará por meio da lei ordinária que definir a alíquota do tributo para cada um dos itens sobre os quais a LC n.º 214/2025 autoriza a sua incidência), a eficácia indutora do IS poderá ser maximizada ou minimizada. Até o momento do fechamento deste trabalho, a referida lei ordinária não havia sido promulgada.

De todo modo, o importante para o presente trabalho é a constatação de que a função promocional do Direito, por meio de normas tributárias indutoras, foi duramente afetada pela substituição do IPI, que adota uma técnica de seletividade muito mais ampla e promocional, pelo IS, que utiliza uma técnica muito mais restrita e exclusivamente punitiva, o que coloca em dúvida a aptidão do Imposto Seletivo em efetivamente influenciar não só a rejeição de bens e serviços indesejáveis, mas também a opção por outros que sejam mais benéficos à saúde e ao meio ambiente. Do ponto de vista do ordenamento jurídico funcional e da função promocional do Direito defendidos por BOBBIO, as perspectivas são preocupantes.

## CONCLUSÕES

1. A forma mais moderna de compreender a Teoria Geral do Estado envolve ver o Estado como agente ativo no domínio econômico, bem como a ideia de um ordenamento jurídico promocional que não se contenta com a mera proibição a condutas socialmente indesejáveis, mas avança no incentivo a condutas socialmente benéficas;
2. Na visão de BOBBIO, o que caracteriza um ordenamento jurídico como promocional é exatamente a preocupação com o incentivo a comportamentos positivos por parte dos destinatários da norma, o que geralmente é feito tornando a conduta necessária, fácil ou vantajosa;
3. A grande mudança introduzida pelo Estado de Bem-Estar Social é a preocupação com o estabelecimento de uma ordem jurídico-econômica, que envolve a adoção da ordem econômica materialmente existente na sociedade e o seu aprimoramento a partir de preceitos constitucionais que formam o conceito de Constituição Econômica;
4. As formas de intervenção do Estado no e sobre o domínio econômico podem ser comparadas com as noções bobbianas de modos de agir promocionais. Dentre elas, há

- a regulação, uma importante ferramenta de que o Estado dispõe capaz de direcionar a atividade econômica tanto de forma diretiva quanto pelo estabelecimento de incentivos e desincentivos econômicos. Neste trabalho, utiliza-se regulação como o conjunto de formas indiretas de intervenção estatal sobre o domínio econômico que abrange o controle administrativo e/ou legislativo sobre atividades econômicas, assim como todo tipo de imposição tributária destinada explicitamente a influenciar essas atividades;
5. A função indutora das normas tributárias também pode ser utilizada como ferramenta regulatória capaz de introduzir incentivos ou desincentivos econômicos na formulação de preços de produtos ou serviços, o que implica no (des)encorajamento à própria atividade econômica;
  6. O Imposto Seletivo criado pela EC n.º 132/2023 foi profundamente influenciado pela ideia de um imposto pigouviano, de importante função extrafiscal indutora e natureza corretiva, o que o torna um instrumento capaz de acrescentar um ônus financeiro de modo a internalizar o custo de externalidades negativas;
  7. A crítica que se faz à Reforma Tributária é que, do ponto de vista promocional, percebe-se um certo prejuízo na “substituição” do IPI pelo IS, já que o primeiro (a despeito da preponderante função fiscal) apresenta a capacidade de regular a atividade econômica por meio de incentivos positivos e sanções premiais, o que implica no encorajamento de condutas desejáveis, enquanto que o segundo é capaz de utilizar apenas incentivos negativos e sanções punitivas. Além disso, o IS é orientado por um critério de seletividade em função da prejudicialidade do bem à saúde e ao meio ambiente, enquanto que o IPI é orientado pela seletividade em função da essencialidade. Todas essas considerações mostram que o IS é um instrumento tributário mais limitado e menos sofisticado que o IPI, de modo que a sua substituição sugere, em princípio, um enfraquecimento da eficácia da função indutora do Direito Tributário.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ADAMY, Pedro. *Extrafiscalidade na Reforma Tributária: essencialidade rígida e o fim da função promocional do Direito Tributário*. Revista Direito Tributário Atual, v. 58, ano 42, p. 410-431. São Paulo: IBDT, 2024.

ALBUQUERQUE, Fredy José Gomes de. *Tributação como instrumento de regulação econômica e indução ao desenvolvimento humano*. Revista Direito Tributário Atual n. 54. ano 41. p. 147-179. São Paulo: IBDT, 2023.



ANDRADE, José Maria Arruda de. *Imposto seletivo e pecado: juízos críticos sobre tributação saudável*. São Paulo: IBDT, 2024.

ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

BOBBIO, Norberto. *Da estrutura à função: novos estudos de teoria do Direito* (Título original: *Dalla struttura alla funzione*). Trad. Daniela Beccaccia Versiani. Barueri: Manole, 2007.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Diário Oficial da União: seção I. Brasília, DF, 05 out. 1988. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em 02 jul. 2025.

\_\_\_\_\_. Câmara dos Deputados. Proposta de Emenda à Constituição n.º 45, de 2019. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília, DF, 03 abr. 2019. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>. Acesso em 19 jul. 2025.

\_\_\_\_\_. *Lei Complementar n.º 214, de 16 de janeiro de 2025*. Institui o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo (IS); cria o Comitê Gestor do IBS e altera a legislação tributária. Diário Oficial da União: seção I. Brasília, DF, 16 jan. 2025. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp214.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp214.htm). Acesso em 02 jul. 2025.

CARBONI, Mário Augusto. *Regime tributário da extrafiscalidade e a função promocional do Direito*. Revista de Estudos Jurídicos UNESP, Franca, ano 21, n. 33, p. 217-242. Disponível em: <https://ojs.franca.unesp.br/index.php/estudosjuridicosunesp/issue/archive>.

CATÃO, Marcos André Vinhas. *Regime jurídico dos incentivos fiscais*. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

CUNHA, Carlos Eduardo Bergamini. A subsidiariedade como vetor objetivo de restrição à intervenção regulatória do Estado na economia: definição e instrumentalização. Dissertação (Mestrado em Direito Administrativo) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo: 2013.

FONSECA, João Bosco Leopoldino da. *Direito Econômico*. 9a ed., Rio de Janeiro: Forense, 2017.

GRAU, Eros Roberto. *A Ordem Econômica na Constituição de 1988 (Interpretação e Crítica)*. 14a ed., São Paulo: Malheiros, 2010.

HORTA, Raul Machado. *Direito Constitucional*. 2a ed., Belo Horizonte: Del Rey, 1999.

JHERING, Rudolf von. *A finalidade do Direito* (Título original: *Der Zweck im Recht*). Trad. José Antônio Faria Correa. Rio de Janeiro: Rio, 1979.

JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo: Saraiva, 2005.

LEÃO, Martha Toribio. *Critérios para o controle das normas tributárias indutoras: uma análise pautada no princípio da igualdade e na importância dos efeitos*. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014.

LOMBA, Juliana Ferreti. *Incentivos fiscais para biocombustíveis: análise sobre a legitimação constitucional do instrumento tributário para fomento da RenovaBio*. 2019. Dissertação (Mestrado em Desenvolvimento no Estado Democrático de Direito) - Faculdade de Direito de Ribeirão Preto, Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, 2019.

LOMBA, Juliana Ferreti; NISHIOKA, Alexandre Naoki. *O imposto seletivo sobre os veículos elétricos na Lei Complementar n.º 214/2025*. In: CONPEDI *International Experience Perugia*. 2025: Perugia, Itália. Anais do Grupo de Trabalho Sustentabilidade: Transformando sociedades para um futuro verde I. Disponível em: <https://site.conpedi.org.br/publicacoes/3a5o4ywa/d80ytp9k/QOrt4aOjXde90rJs.pdf>.

POSNER, Richard A. *Teorias da regulação econômica*. Trad. Mariana Mota Prado. In: MATTOS, Paulo. *Regulação Econômica e Democracia: O debate Norte-Americano*. São Paulo: Editora 32, 2004.

SAMPAIO, Patrícia Regina Pinheiro. *Regulação e concorrência: a atuação do CADE em setores de infraestrutura*. São Paulo: Saraiva, 2013.

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

\_\_\_\_\_. *Direito Tributário*. 2ª ed., São Paulo: Saraiva, 2012.

MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. A nova regulação dos serviços públicos. *Revista de Direito Administrativo – RDA*, Rio de Janeiro, v. 228, p. 13–30, 2002. Disponível em: <https://periodicos.fgv.br/rda/article/view/46521>. Acesso em: 08 jul. 2025.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Estudos e Pareceres de Direito Público*, vol. 8: *Assuntos administrativos em geral*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984.

MELO FILHO, Álvaro. *Introdução ao Direito Premial*. Dissertação (Mestrado em Ciências Jurídicas) – Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro, 1974.

MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. *Extrafiscalidade: análise semiótica*. Tese (Doutorado em Direito Tributário) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.

NISHIOKA, Alexandre Naoki; DALMAZO, Giulia Ramos. Imposto seletivo e reforma tributária: fundamentos e perspectivas. In: NETO, Halley Henares; COSTA, Mário Luiz Oliveira da; SANTOS, Marisa Ferreira dos; TOLDO, Nino Oliveira (Org.). *Estudos de Direito Tributário em homenagem aos 35 anos do Tribunal Regional Federal da 3ª Região*. São Paulo: Noeses, 2024, p. 1-20

TAVARES, André Ramos. *Direito Constitucional Econômico*. 3a ed., São Paulo: Método, 2011.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002.