

# Extrafiscalidade na Reforma Tributária: Essencialidade Rígida e o Fim da Função Promocional do Direito Tributário<sup>1</sup>

## *Extrafiscality in the Tax Reform: Strict Essentiality and the End of the Promotional Function of Tax Law*

Pedro Adamy

Professor da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS.

Diretor do Instituto de Estudos Tributários – IET. Doutor e Mestre em Direito.

Advogado e Consultor. *E-mail*: pedro@pedroadamy.com.br.

<https://doi.org/10.46801/2595-6280.58.18.2024.2660>

### *Resumo*

O artigo demonstra que a Reforma Tributária sobre a tributação do consumo, ao alterar o sistema constitucional tributário, modificou e, em grande medida, subverteu os fundamentos da extrafiscalidade. Tal subversão decorre de três fundamentos principais: primeiro, pela vedação de concessão de benefícios ou incentivos fiscais; segundo, pela utilização do imposto seletivo apenas com finalidade sancionatória, e, terceiro, pela criação de uma essencialidade rígida ou fechada.

*Palavras-chave*: reforma tributária, extrafiscalidade, função promocional.

### *Abstract*

The article demonstrates that the recent tax reform on consumption taxation, by altering the constitutional tax system, has largely subverted the foundations of extrafiscality. This subversion stems from three main reasons: firstly, by prohibiting the granting of tax benefits; secondly, by using the selective tax only for sanctioning purposes, and, thirdly, by creating a rigid essentiality.

*Keywords*: tax reform, excise taxation, promotional function.

*Tá legal, tá legal,*

*Eu aceito o argumento, mas não me altere o samba tanto assim.*

*Olha que a rapaziada está sentindo a falta*

*De um cavaco, de um pandeiro ou de um tamborim.*

<sup>1</sup> Este artigo corresponde ao desenvolvimento das ideias e argumentos apresentados na Mesa de Debates do Instituto Brasileiro de Direito Tributário, sob o título *Extrafiscalidade – aspectos históricos da discussão e o novo IS*, por ocasião da celebração dos 50 anos do IBDT, no dia 24 de outubro de 2024.

*Sem preconceito ou mania de passado.  
Sem querer ficar do lado de quem não quer navegar,  
Faça como um velho marinheiro,  
Que durante o nevoeiro leva o barco devagar.*  
(Paulinho da Viola, Argumento, 1975)

## I. Introdução

A extrafiscalidade é tema tradicional no direito tributário brasileiro<sup>2</sup>. A utilização do direito tributário como instrumento para a indução comportamental ocupa há décadas o centro do debate sobre os efeitos, as finalidades, o controle e a legitimidade da tributação<sup>3</sup>.

Como é sabido, ao lado da finalidade arrecadatória, os tributos possuem finalidades extrafiscais, indutoras, tanto para desincentivar práticas consideradas prejudiciais ou indesejadas quanto para promover aquelas consideradas benéficas e desejadas. Em outras palavras, o direito tributário não apenas angaria recursos financeiros para o Estado, mas também funciona como um mecanismo de controle, incentivo e desincentivo, induzindo os contribuintes a comportamentos considerados mais condizentes com os fins buscados pela sociedade.

Historicamente, a extrafiscalidade tem sido usada sob dois aspectos principais: de um lado, a função negativa ou função sancionatória, responsável por desestimular condutas que podem gerar impacto negativo na coletividade. De outro lado, a função positiva ou função promocional, que confere incentivos para o atingimento de condutas tidas como socialmente desejáveis. Este artigo examina em profundidade a função promocional do direito tributário, abordando, especialmente, as sanções premiais – ou incentivos positivos –, que se apresentam como uma das ferramentas mais eficazes para induzir comportamentos que atinjam as finalidades e os objetivos socialmente desejados. Com as sanções premiais, o direito tributário busca, por exemplo, estimular práticas sustentáveis, apoiar setores estratégicos para a economia e facilitar o acesso a bens essenciais.

O artigo demonstrará que a reforma tributária, introduzida pela Emenda

<sup>2</sup> ADAMY, Pedro. Instrumentalização do direito tributário. In: ÁVILA, Humberto (org.). *Fundamentos do direito tributário*. São Paulo: Marcial Pons, 2012, p. 301 e ss.; ADAMY, Pedro. Origens teóricas da extrafiscalidade. *Revista Direito Tributário Atual* v. 39. São Paulo: IBDT, 2021, p. 352 e ss.; CORRÊA, Walter Barbosa. *Contribuição ao estudo da extrafiscalidade*. São Paulo: [s.e.], 1964, p. 09; WERNSMANN, Rainer. *Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2005, p. 119 e ss.

<sup>3</sup> ÁVILA, Humberto. Controles instrumental e justificativo da extrafiscalidade. In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; ZILVETI, Fernando Aurelio; MOSQUERA, Roberto Quiroga; PURETZ, Tadeu (org.). *Direito tributário: estudos em homenagem ao Professor Luís Eduardo Schoueri por ocasião de seus 20 anos como Professor Titular em Direito Tributário na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo*. São Paulo: IBDT, 2023, p. 279 e ss.; LEÃO, Martha. *Controle da extrafiscalidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 127 e ss.

Constitucional n. 132/2023, subverteu a lógica da extrafiscalidade – em especial na sua função positiva ou promocional – no que concerne à tributação sobre o consumo. A leitura conjunta dos dispositivos atinentes ao imposto sobre bens e serviços (IBS) e à contribuição sobre bens e serviços (CBS), bem como ao imposto seletivo (IS), demonstrará que a reforma restringiu drasticamente o papel da extrafiscalidade no direito tributário brasileiro.

Um dos pontos mais controversos da nova estrutura constitucional-tributária está na imposição de uma *essencialidade rígida* ou *essencialidade fechada*, que limita a capacidade dos entes federativos de usar a extrafiscalidade de forma adaptável e contextual, suprimindo a possibilidade de ajuste dos incentivos e desincentivos fiscais conforme a essencialidade dos bens e serviços. Tal rigidez compromete a capacidade de adaptação do direito tributário a mudanças nas demandas sociais e nas políticas públicas, limitando a autonomia para se utilizar a extrafiscalidade como instrumento de promoção e indução a comportamentos considerados desejados socialmente.

O imposto seletivo, também instituído pela Emenda Constitucional n. 132/2023, fortalece o aspecto sancionatório da tributação, com relação aos bens e serviços prejudiciais à saúde e ao meio ambiente. Contudo, ao restringir sua aplicabilidade exclusivamente à função negativa e sancionatória, o novo imposto exclui a função promocional, impossibilitando o uso de incentivos fiscais para fomentar práticas, bens, serviços, atividades ou setores benéficos à sociedade, à saúde e ao meio ambiente. Em outras palavras, a reforma tributária ignora a importância da extrafiscalidade positiva, que, ao longo das últimas décadas, tem sido um instrumento indispensável na promoção de políticas públicas em diversos setores econômicos.

Por fim, será examinado como as alterações constitucionais afetam a extrafiscalidade no sistema tributária brasileiro, resultando na restrição da função promocional e no aumento da rigidez tributária. Este estudo visa, portanto, contribuir para a compreensão crítica da nova estrutura tributária e das consequências de tais alterações para o papel do direito tributário como instrumento de política pública. É o que se passa a fazer de maneira objetiva.

## II. Extrafiscalidade: função sancionatória e função promocional

O direito tributário é um instrumento<sup>4</sup>. Como instrumento, ele é utilizado para atingir determinadas finalidades. Tais finalidades podem ter um caráter fiscal – a arrecadação de recursos para as despesas estatais – ou extrafiscal – a indução comportamental visando determinados objetivos ou finalidades. Assim,

---

<sup>4</sup> ADAMY, Pedro. Instrumentalização do direito tributário. In: ÁVILA, Humberto (org.). *Fundamentos do direito tributário*. São Paulo: Marcial Pons, 2012, p. 301 e ss.

o direito tributário possui natureza instrumental, com a especificidade de induzir os comportamentos por meio da criação de situações em que o contribuinte será premiado ou penalizado economicamente diante da possibilidade de adoção do comportamento julgado socialmente desejável ou indesejável. Em outras palavras, o direito tributário atua de maneira instrumental, induzindo comportamentos de modo a alcançar determinadas finalidades constitucionais ou legais<sup>5</sup>.

A história da tributação mostra que, há séculos, os tributos vêm sendo utilizados como instrumentos para a obtenção de finalidades estatais diversas da arrecadação. Pode-se citar, um entre muitos, o exemplo do *imposto sobre a barba* criado pelo Czar Pedro, o Grande, na Rússia do século XVIII. O Czar desejava que a feição dos russos, conhecidos por usarem barbas, fosse mais ocidental, conhecidos por não terem barbas. Instituído o imposto, o cidadão russo que desejasse permanecer com a barba deveria pagar o referido tributo, mantendo o comprovante de pagamento consigo, sob pena de ser barbeado à força pelos controladores do império<sup>6</sup>. Claramente o objetivo não era arrecadar fundos para o Estado, mas induzir um comportamento individual que fosse condizente com a figura do homem ocidental imaginada pelo Czar. O tributo foi, pois, utilizado como instrumento para atingir uma finalidade diferente da arrecadação para o Estado<sup>7</sup>.

É inegável que todo e qualquer tributo, por mais insignificante que seja, ou por mais absurdo que seja o seu objeto, induz o comportamento ou conforma o comportamento do contribuinte. Os efeitos indutivos dos tributos são independentes da vontade do legislador e, por vezes, independentes até mesmo de sua vigência, bastando o anúncio de sua modificação para a conformação e indução do comportamento futuro dos contribuintes<sup>8</sup>. No entanto, o direito tributário

<sup>5</sup> Como já afirmava Alfredo Augusto Becker, “a principal finalidade de muitos tributos [...] não será a de um instrumento de arrecadação de recursos para o custeio das despesas públicas, mas a de um instrumento de intervenção estatal no meio social e na economia privada.” (BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002, p. 63, 593 e ss.)

<sup>6</sup> Veja-se a descrição do referido tributo, inclusive em seu aspecto cômico, em HOMBURG, Stefan. *Allgemeine Steuerlehre*. 5. ed. Munique: Vahlen, 2007, p. 37-38; WERNSMANN, Rainer. *Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem*. Tübingen: Mohr, 2005, p. 26; Da mesma forma, Michael Stolleis descreve o início da tributação sobre a bebida, os jogos e o desperdício. Cf. STOLLEIS, Michael. *Pecunia Nervus Rerum – Zur Staatsfinanzierung der frühen Neuzeit*. Frankfurt: Klostermann, 1983, p. 22-34; VASQUES, Sérgio. *Os impostos do pecado*. Coimbra: Almedina, 1999, p. 123-163; ADAMS, Charles. *For good and evil – the impact of taxes in the course of civilization*. Nova York: Madison, 1993, p. 172.

<sup>7</sup> A história é recheada de experiências nas quais os tributos foram utilizados como forma de atingir finalidades estatais diversas daquelas de financiamento das despesas estatais. Vide: SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, p. 109-126; HOMBURG, Stefan. *Allgemeine Steuerlehre*. 5. ed. Munique: Vahlen, 2007, p. 23-49; ARDANT, Gabriel. *Histoire de l'impôt*. Paris: Fayard, 1971. v. I.

<sup>8</sup> TRZASKALIK, Christoph. *Inwieweit ist die Verfolgung ökonomischer, ökologischer und anderer öffentlicher Zwecke durch Instrumente des Abgabenrechts zu empfehlen? Gutachten E*. Munique: C. H.

pode ser utilizado de maneira intencional, buscando promover determinados comportamentos considerados benéficos ou desejados, ou buscando dificultar ou evitar determinados comportamentos considerados indesejados.

Nesse sentido, o direito tributário possui a especificidade de induzir os comportamentos por meio da criação de situações em que o contribuinte será premiado ou penalizado economicamente diante da possibilidade de adoção do comportamento julgado socialmente desejável ou socialmente indesejado. Nesta concepção instrumental do direito tributário, o comportamento desejado não é diretamente comandado pela norma jurídica, mas, sim, induzido por medidas previstas na legislação, permanecendo com o cidadão-contribuinte a decisão final de realizar ou não o comportamento previsto, recebendo os prêmios e benefícios ou submetendo-se aos prejuízos e desvantagens atrelados àqueles comportamentos. Essa função é, segundo Vogel, uma das particularidades do direito tributário<sup>9</sup>. Assim, o que se busca é aceitação dos cidadãos em optar pelo comportamento desejado, não sua submissão direta a uma norma imperativa<sup>10</sup>. Cria-se, por meio da ordem jurídico-tributária, uma rede de incentivos e desincentivos com vistas à realização dos objetivos estatais, sem que seja necessária a estipulação imperativa da conduta a ser tomada pelo cidadão.

Como afirmado, a reforma tributária instituída pela Emenda Constitucional n. 132/2023 subverteu a lógica da extrafiscalidade no direito tributário brasileiro, acentuando demasiadamente a função negativa ou sancionatória da incidência tributária e limitando, indevidamente, a função positiva ou promocional do direito tributário. É o que se passa a demonstrar.

### III. Função promocional do direito tributário: as sanções premiais

Como visto, a extrafiscalidade pode atuar sob dois aspectos diferentes. De um lado, pode buscar expressamente a indução do comportamento dos contribuintes, com a “ameaça de prejuízo tributário”<sup>11</sup> para o contribuinte que não adotar o comportamento previsto pela legislação. De outro lado, pode objetivar expressamente um comportamento, ofertando um *prêmio*, um *reconhecimento*, aos cidadãos que optarem pela conduta que serve ao interesse público<sup>12</sup>. O direito tributário atua no *plano incitativo* ao comportamento dos indivíduos, de modo a

Beck, 2000, p. 10-11, 92. É o que Casalta Nabais denomina de “extrafiscalidade inerente”: NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 2004, p. 630, nota 1259.

<sup>9</sup> VOGEL, Klaus. Die Besonderheit des Steuerrechts. *Der offene Finanz- und Steuerstaat*. Heidelberg: C. F. Müller, 1991, p. 521-523.

<sup>10</sup> BOBBIO, Norberto. *Dalla struttura alla funzione – Nuovi studi di teoria del diritto*. Roma: Laterza, 2007, p. 16; KIRCHHOF, Paul. *Verwalten durch „mittelbares“ Einwirken*, p. 40.

<sup>11</sup> KIRCHHOF, Paul. *Besteuerungsgewalt und Grundgesetz*. Frankfurt: Athenäum, 1973, p. 57.

<sup>12</sup> TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*. 2. ed. Colônia: Otto Schmidt, 2000. v. I, p. 340.

induzi-los negativa ou positivamente às condutas consideradas socialmente benéficas e desejáveis<sup>13</sup>.

No que interessa ao presente estudo, o direito tributário possui uma importante função promocional ou positiva, induzindo os cidadãos a comportamentos considerados desejados. De acordo com Bobbio, a função promocional “assume a forma de prometer uma vantagem (de natureza econômica) para uma ação desejada, em vez de ameaçar um mal para uma ação indesejada: ou seja, ela é expressa no uso, cada vez mais frequente, do expediente de sanções positivas.”<sup>14</sup>

No campo do direito tributário, a função promocional ou positiva se revela uma das mais eficazes estratégias para a orientação de comportamentos, tanto em nível individual quanto coletivo, no sentido de promover práticas alinhadas ao interesse público. A lição de Bobbio vai neste sentido:

“A introdução da técnica de incentivo reflete uma mudança real na função do sistema regulatório como um todo, na forma como o controle social é implementado; ela marca a transição do controle passivo, que está mais preocupado em desfavorecer as ações prejudiciais do que em favorecer as ações benéficas, para o controle ativo, que está mais preocupado em favorecer as ações benéficas do que em desfavorecer as ações prejudiciais.”<sup>15</sup>

A função promocional não consiste na oneração das condutas indesejadas, mas se expande para abarcar incentivos positivos que fomentem práticas socialmente ou economicamente vantajosas ou desejadas. Assim, “um ordenamento promocional [...] se preocupa principalmente com o comportamento socialmente desejado, de modo que seu objetivo é provocar seu cumprimento até mesmo por parte dos recalcitrantes”<sup>16</sup>. Em outras palavras, ao lado das sanções, existem prêmios e incentivos que promovem determinadas condutas, estimulando os agentes econômicos a atuar de maneira que contribua para o atingimento das finalidades constitucionalmente legítimas e socialmente desejadas.

<sup>13</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoria da segurança jurídica*. 7. ed. São Paulo: JusPodivm, 2025, p. 454-455.

<sup>14</sup> BOBBIO, Norberto. *Dalla struttura alla funzione – Nuovi studi di teoria del diritto*. Roma: Laterza, 2007, p. 61. No original: “Per dirla in breve, questa funzione si esplica nel promettere un vantaggio (di natura economica) per un’azione desiderata anziché nel minacciare un male per un’azione indesiderata: si esplica cioè nell’uso, che diventa sempre piu frequente, dell’espedito delle sanzioni positive.”

<sup>15</sup> BOBBIO, Norberto. *Dalla struttura alla funzione – nuovi studi di teoria del diritto*. Roma: Laterza, 2007, p. 15. No original: “L’introduzione della tecnica dell’incoraggiamento riflette un vero e proprio mutamento nella funzione del sistema normativo nel suo complesso, nel modo di attuare il controllo sociale; segna il passaggio da un controllo passivo, che si preoccupa più di sfavorire le azione nocive che di favorire le azione vantaggiose, a un controllo attivo, che si preoccupa di favorire le azioni vantaggiose più che disfavorire le azione nocive.”

<sup>16</sup> BOBBIO, Norberto. *Dalla struttura alla funzione – nuovi studi di teoria del diritto*. Roma: Laterza, 2007, p. 15. No original: “Un ordinamento promozionale [...] interessano soprattutto i comportamenti socialmente desiderati, onde ul suo fine è di provocarne il compimento anche neu confronti dei recalcitranti.”

No direito tributário, os benefícios fiscais como deduções, isenções, créditos presumidos e reduções de base de cálculo aplicáveis a bens, serviços, setores ou atividades que o legislador entende como merecedoras de fomento, são antigos conhecidos. Essas disposições têm sido amplamente utilizadas para estimular o desenvolvimento de setores estratégicos, como tecnologia, educação, cultura e saúde, oferecendo condições fiscais favoráveis para investimentos nessas áreas. Tais incentivos possibilitam que empresas e pessoas físicas se beneficiem de reduções na carga tributária ao investirem em atividades que revertem em benefícios coletivos.

Tais incentivos fiscais configuram-se como sanções premiais, ou sanções positivas, que consistem em bonificações e condições tributárias vantajosas para aqueles que adotam comportamentos desejados e que estejam em consonância com as políticas públicas do setor. As sanções premiais têm, portanto, o mérito de atuar na estrutura das normas de maneira a incentivar a conformidade fiscal e a adesão voluntária dos contribuintes a políticas de interesse público, por meio de incentivos econômicos<sup>17</sup>. No lugar de recorrer à oneração como forma dissuasão, elas criam um ambiente favorável para a promoção de práticas desejáveis, com menor resistência social e maior adesão<sup>18</sup>. A lógica subjacente a essas sanções premiais é a de que os tributos podem e devem atuar como agentes facilitadores do bem-estar social, permitindo que o Estado estimule condutas que atendam à promoção dos objetivos constitucionais<sup>19</sup>. Esse tipo de estímulo não apenas incentiva o cumprimento das normas, por meio do reconhecimento social e econômico, mas também fortalece a relação entre contribuinte e Estado<sup>20</sup>.

Contudo, é crucial que os incentivos e as sanções positivas sejam estabelecidos de forma criteriosa, evitando distorções no sistema tributário. Incentivos excessivos ou mal direcionados podem acarretar perda de arrecadação e provocar situações de concorrência desleal entre setores. Por isso, a concessão desses incentivos deve ser sempre pautada pela análise dos resultados esperados e acompanhada de revisões periódicas, a fim de verificar a real eficácia do benefício e assegurar que ele continue a atender aos interesses públicos. Desse modo, o direito

---

<sup>17</sup> SELMER, Peter. *Steuerinterventionismus und Verfassungsrecht*. Frankfurt a.M.: Athenäum, 1972, p. 348 e ss.

<sup>18</sup> “As normas tributárias indutoras atuam, também, no sentido de incentivar contribuintes que adotem comportamentos desejados pelo legislador. Vale-se o legislador da premissa que os contribuintes buscam economizar tributos, para abrir uma válvula, pela qual a pressão tributária é aliviada, de modo dosado.” (Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 206 e ss.)

<sup>19</sup> ZILVETI, Fernando Aurelio. Mínimo existencial – Imposto de Renda – pensão – STF. *Revista Direito Tributário Atual* v. 52. São Paulo: IBDT, 2022, p. 439 e ss.

<sup>20</sup> BOBBIO, Norberto. *Dalla struttura alla funzione – nuovi studi di teoria del diritto*. Roma: Laterza, 2007, p. 23.

tributário promocional pode, de fato, tornar-se um instrumento de desenvolvimento sustentável, mas sua aplicação requer um acompanhamento rigoroso<sup>21</sup>.

Em suma, a função promocional do direito tributário, ao empregar incentivos e sanções premiais, representa um avanço na construção de um sistema fiscal que transcende a mera arrecadação e atua como instrumento ativo de políticas públicas. Esse enfoque permite ao direito tributário contribuir de maneira significativa para o desenvolvimento de setores considerados relevantes, ao mesmo tempo em que promove outras finalidades constitucionalmente legítimas. Ao adotar incentivos e sanções positivas, o Estado fomenta uma relação de colaboração com o contribuinte, alinhando as obrigações fiscais aos objetivos maiores de promoção do bem-estar coletivo e do desenvolvimento econômico e social.

Infelizmente, essa não foi a opção da reforma tributária.

Como se verá, o constituinte reformador enxergou o direito tributário como um instrumento de atuação negativa. E isso por três razões principais. Primeiro, pela vedação expressa da concessão de incentivos ou benefícios fiscais no IBS e na CBS. Segundo, pela previsão expressa de que o imposto seletivo terá apenas função negativa ou sancionatória, ao determinar que incidirá apenas e tão somente em condutas prejudiciais ao meio ambiente ou à saúde, com exclusão de quaisquer outros setores. Por fim, em terceiro lugar, ao instituir uma essencialidade rígida ou fechada, com uma lista de bens, serviços, atividades e setores que terão tratamento diferenciado, com a exclusão de quaisquer outros, por mais relevantes que sejam.

É o que se passa a demonstrar.

#### **IV. Vedação de concessão de benefícios fiscais**

Em primeiro lugar, a reforma tributária da tributação sobre o consumo vedou, de maneira expressa e inequívoca, a concessão de incentivos ou benefícios fiscais relativamente ao IBS e à CBS fora das hipóteses expressamente previstas no texto constitucional. Assim dispõe a Constituição:

“Art. 156-A. [...]”

X – não será objeto de concessão de incentivos e benefícios financeiros ou fiscais relativos ao imposto ou de regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação, excetuadas as hipóteses previstas nesta Constituição;”

O dispositivo constitucional que impede a concessão de incentivos e benefícios financeiros ou fiscais relativos ao imposto sobre bens e serviços (IBS), salvo as

---

<sup>21</sup> Vide o disposto no art. 9º, §10, da Emenda Constitucional n. 132/2023; FOLLONI, André. Competência tributária do Imposto Seletivo: o texto e seus contextos. *Revista Direito Tributário Atual* v. 57. São Paulo: IBDT, 2024, p. 639-640; é o que a doutrina alemã, com base da jurisprudência do Tribunal Constitucional Federal, denomina de *legitimação periódica*. Cf. WERNSMANN, Rainer. Kommentar §3 AO. In: HÜBSCHMANN; HEPP; SPITALER. *Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung*. Colônia: Otto Schmidt, 2011, p. 86.

exceções expressamente previstas na Emenda Constitucional n. 132/2023, reflete uma mudança significativa na estrutura tributária brasileira.

Por um lado, pode-se compreender os benefícios pretendidos pelo constituinte reformador ao instituir a vedação de benefícios fiscais ou incentivos, bem assim de regimes favorecidos, diferenciados ou específicos. Tal proibição visa minimizar distorções econômicas e administrativas causadas por incentivos fiscais desordenados e, em muitos casos, prejudiciais ao equilíbrio do mercado e à estrutura federativa. A introdução desse limite demonstra uma clara intenção de harmonização e uniformização do sistema tributário, promovendo uma maior igualdade entre contribuintes e combatendo a guerra fiscal que tem historicamente comprometido a uniformidade federativa, tanto no nível estadual quanto municipal.

Nesse sentido, a vedação imposta pelo dispositivo também visa combater práticas de competição desleal entre os entes federativos, que, ao longo dos anos, utilizaram-se de regimes especiais e incentivos fiscais para atrair investimentos em detrimento de outras unidades da federação. Essa disputa frequentemente resultou em uma fragmentação tributária, com impactos adversos tanto para o ambiente de negócios quanto para a própria estabilidade fiscal dos entes envolvidos. Assim, a proibição de incentivos fiscais no âmbito do IBS e da CBS estabelece uma regra de neutralidade econômica, favorecendo uma concorrência mais justa e equilibrada entre empresas e entre os entes federados, além de contribuir para uma arrecadação mais previsível e sustentável.

Ainda, a vedação constitucional sobre a concessão de regimes favorecidos para o IBS impõe aos entes federativos um compromisso com a eficiência tributária e com o combate ao uso excessivo de incentivos fiscais como forma de compensação para problemas estruturais locais. Em vez de apoiarem-se em benefícios fiscais para atrair investimentos, estados e municípios são incentivados a desenvolver políticas públicas e infraestruturas que fortaleçam a economia de maneira sustentável e contínua<sup>22</sup>. Dessa forma, o dispositivo não apenas disciplina a política tributária, mas também induz os entes federados a buscarem meios alternativos de desenvolvimento econômico, promovendo, assim, um federalismo mais cooperativo e responsável.

Além disso, a restrição aos benefícios e regimes específicos para o IBS e para a CBS reflete uma preocupação com a estabilidade do sistema tributário. Incentivos desordenados e excessivos frequentemente resultam em uma perda de arrecadação sem a correspondente justificativa em termos de benefícios sociais ou econômicos. Em um sistema em que as regras e exceções são definidas de forma

---

<sup>22</sup> Como afirma Trzaskalik, “mesmo havendo necessidade legítima de indução de comportamento, não decorre necessariamente que o direito tributário deve ser utilizado como instrumento para tal indução.” (TRZASKALIK, Christoph. *Der instrumentelle Einsatz von Abgaben. Steuer und Wirtschaft*, 1992, p. 140)

abrangente, há uma possibilidade maior de controle e fiscalização dos gastos tributários, o que pode fortalecer o controle social sobre o uso de recursos públicos. A uniformidade e a previsibilidade no tratamento tributário que o dispositivo busca promover são, portanto, fatores essenciais para aumentar a estabilidade arrecadatória do sistema tributário.

Por outro lado, no entanto, o direito tributário, além de seu papel central na arrecadação de recursos para o Estado, desempenha outras funções relevantes diversas da arrecadação. Nesse contexto, a tributação assume um papel que transcende a simples obtenção de recursos públicos, configurando-se como instrumento de política pública. Como visto, historicamente tal fenômeno se concretizava por meio de mecanismos que incluem isenções, créditos tributários, alíquotas diferenciadas, entre outros, de modo a modular e induzir o comportamento dos agentes econômicos e sociais em consonância com os objetivos estatais.

A previsão constitucional incluída pela Emenda Constitucional que veda todo e qualquer benefício fiscal ou financeiro, bem como regimes diferenciados ou favorecidos, excluídos os expressamente previstos na Constituição não leva em conta a função promocional ou positiva do direito tributário. Como acima visto, além das práticas desincentivadoras, a tributação também pode atuar na forma de incentivo positivo, conferindo benefícios fiscais a determinados setores ou práticas considerados relevantes ou que possam auxiliar na concretização de políticas públicas ou de finalidades legítimas<sup>23</sup>.

A inclusão, pela Emenda Constitucional, da vedação a qualquer benefício fiscal ou financeiro, bem como a regimes diferenciados ou favorecidos de tributação, salvo as hipóteses expressamente previstas na Constituição, representa uma significativa alteração no papel tradicional do direito tributário. Ao estabelecer essa vedação ampla, o texto constitucional desconsidera a função promocional ou positiva do direito tributário, que historicamente tem sido utilizada como instrumento de concretização e promoção de políticas públicas. A função promocional, caracterizada pelo uso de incentivos fiscais para estimular comportamentos socialmente desejáveis, como o investimento em educação, saúde, preservação ambiental e inovação tecnológica, é um dos pilares que conferem ao direito tributário a capacidade de transcender sua natureza arrecadatória e contribuir para a consecução dos objetivos constitucionalmente previstos.

Com a vedação imposta pela Emenda Constitucional, os entes federativos ficam limitados a atuar dentro de um modelo de tributação rígido, em que a margem para o uso do sistema tributário como ferramenta de incentivo é praticamente eliminada. Isso significa que políticas públicas que dependam de estímulos fiscais para alcançar objetivos de longo prazo perdem eficácia, especialmente em

---

<sup>23</sup> ADAMY, Pedro. Instrumentalização do direito tributário. In: ÁVILA, Humberto (org.). *Fundamentos do direito tributário*. São Paulo: Marcial Pons, 2012, p. 301 e ss.

áreas sensíveis, como a transição energética, a proteção ambiental e o desenvolvimento regional. Ao não levar em conta a função promocional, a nova norma constitucional ignora a complexidade das demandas sociais e econômicas que exigem soluções diferenciadas e adaptativas. Essa rigidez, ao invés de fortalecer o sistema tributário, pode comprometer sua capacidade de contribuir para a obtenção das finalidades e dos objetivos constitucionais, contrariando princípios que historicamente orientaram o desenho de políticas tributárias no país e no restante do mundo.

### V. Imposto seletivo – função sancionatória e limitada

Como acima visto, a Emenda Constitucional n. 132/2023 instituiu uma vedação expressa de concessão de benefícios fiscais no IBS e na CBS. Nesse sentido, anulou um importante aspecto da extrafiscalidade, ou seja, aquela que diz respeito às sanções premiaias, aos incentivos para a adoção de determinados comportamentos considerados benéficos para a sociedade.

No entanto, a reforma tributária não fez apenas isso. Foi ainda mais longe.

Assim, em segundo lugar, a EC n. 132/2023, ao introduzir o inciso VIII ao art. 153 da Constituição Federal, instituiu um novo tipo de tributo denominado *imposto seletivo*, cuja incidência recai sobre a produção, a extração, a comercialização e a importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente. Assim consta da nova redação do art. 153 da Constituição:

“VIII – produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, nos termos de lei complementar.”

A implementação do imposto seletivo encontra respaldo na crescente demanda por políticas públicas que abordem de forma integrada os problemas de saúde e meio ambiente. Com o avanço de normas e acordos internacionais sobre sustentabilidade e saúde, a tributação sobre produtos como combustíveis fósseis, tabaco, bebidas alcoólicas, entre outros, emerge como uma resposta normativa capaz de induzir o mercado a redirecionar investimentos e práticas para alternativas menos agressivas. Esse tributo representa, assim, uma convergência entre o direito constitucional, que assegura um meio ambiente equilibrado e a saúde como direitos fundamentais, e o direito tributário, ao mobilizar a incidência tributária como ferramenta de obtenção de tais objetivos<sup>24</sup>. O imposto seletivo sinaliza uma tendência inovadora, em que o Estado se compromete a integrar suas políticas fiscais com metas de bem-estar social e preservação ambiental.

Como fica claro, trata-se de um tributo que não visa apenas à arrecadação, mas também à regulação de comportamentos econômicos e sociais. Ao onerar

<sup>24</sup> ANDRADE, José Maria Arruda de. *Imposto Seletivo e pecado: juízos críticos sobre a tributação saudável*. São Paulo: IBDT, 2024, p. 85 e ss.

especificamente atividades potencialmente nocivas, o imposto seletivo cria um mecanismo para desencorajar práticas consideradas danosas ao interesse coletivo, buscando, assim, alinhar a política tributária com objetivos de saúde pública e sustentabilidade ambiental. Este tributo reflete a função extrafiscal do direito tributário, em que o objetivo principal ultrapassa a geração de receita e incide, essencialmente, sobre a mitigação e a internalização de externalidades negativas<sup>25</sup>.

Ao que interessa ao presente estudo, deve restar claro que o imposto seletivo, tal como previsto na Emenda Constitucional n. 132/2023, possui *um objetivo específico e duplamente limitado*.

Ele é duplamente limitado por duas razões: de um lado, o IS é limitado por possuir apenas função negativa ou sancionatória, de modo a onerar as operações consideradas prejudiciais, negando qualquer função promocional ou de incentivo ao imposto seletivo. De outro lado, o IS é limitado por estar restrito à oneração fiscal de operações que sejam prejudiciais *apenas e tão somente* à saúde e ao meio ambiente. Quaisquer outros setores que, eventualmente, possam merecer a atenção do imposto seletivo, estão excluídos da incidência do imposto seletivo.

Esse caráter restritivo e limitado reflete o papel do imposto seletivo como um instrumento sancionatório, voltado para a penalização de atividades ou produtos que acarretem consequências negativas em dois setores específicos. Ao se focar em atividades prejudiciais, o imposto busca impor um ônus financeiro às práticas que afetam de forma adversa a saúde pública ou o meio ambiente, desestimulando o consumo e a produção desses bens e serviços. No entanto, nega essa função a todos os demais setores que podem ser igualmente prejudiciais e mereceriam a oneração pelo imposto seletivo.

Dada a estrita natureza negativa do IS, o texto constitucional veda que o imposto seletivo seja empregado com finalidades promocionais, ou seja, para incentivar práticas ou produtos que protejam a saúde ou o meio ambiente. Diferentemente da experiência anterior à Emenda Constitucional n. 132/2023, com impostos que eram modulados para promover comportamentos desejáveis, como benefícios fiscais para produtos sustentáveis ou isenções para práticas de responsabilidade ambiental, o imposto seletivo é claramente delimitado para aplicar sanções financeiras e dissuadir comportamentos prejudiciais. A função promocional, que envolve o reconhecimento de condutas positivas por meio de incentivos, não encontra amparo na estrutura normativa do imposto seletivo.

Esse caráter estritamente sancionatório ou negativo do imposto seletivo implica que ele não pode ser utilizado para criar estímulos fiscais a produtos ecologicamente corretos ou que promovam a saúde pública. Enquanto tributos com função extrafiscal podem ter como objetivo a promoção de práticas sustentáveis,

---

<sup>25</sup> FOLLONI, André. Competência tributária do Imposto Seletivo: o texto e seus contextos. *Revista Direito Tributário Atual* v. 57. São Paulo: IBDT, 2024, p. 634-635.

o imposto seletivo se concentra em penalizar o que é prejudicial, sem qualquer viés de incentivo positivo. Essa limitação constitucional reflete uma decisão de política fiscal voltada para a contenção e penalização de riscos específicos, deixando para outros tributos ou incentivos o papel de promover comportamentos benéficos.

A ausência de uma função promocional no imposto seletivo indica que o legislador constituinte pretendeu circunscrever seu uso a casos de externalidades negativas bem definidas. Não se trata, portanto, de um tributo que visa à regulação ampla do mercado ou que busca orientar o consumo para práticas saudáveis ou ambientalmente corretas. Pelo contrário, o imposto seletivo age apenas como uma barreira financeira, onerando financeiramente o consumo de bens e serviços com efeitos nocivos sem criar uma opção de instrumentos incentivadores para práticas opostas.

Por fim, o foco exclusivo do imposto seletivo em bens e serviços prejudiciais à saúde e ao meio ambiente reforça seu papel no arcabouço constitucional como um mecanismo de controle específico, destinado a punir condutas que sejam prejudiciais à saúde e ao meio ambiente. Esta característica limita o potencial do imposto seletivo como um instrumento de política ambiental ou de saúde positiva, restringindo-o a uma atuação repressiva. Conseqüentemente, para fomentar comportamentos positivos e sustentáveis, são necessários outros mecanismos – sejam eles tributários ou não – que possam operar como sanções premiais e que estejam devidamente alinhados aos objetivos promocionais da legislação tributária.

Por exemplo, a proteção do meio ambiente pode dar-se mediante incentivos e desincentivos de toda ordem, inclusive a tributária<sup>26</sup>. O crescimento da importância do meio ambiente e a crescente utilização de instrumentos fiscais com finalidades ambientais são pontos centrais do que se denominou *ecologização do direito tributário*<sup>27</sup>. A via fiscal pode ser utilizada de forma a criar incentivos para atividades que protejam ou visem proteger e conservar o meio ambiente, ou criando desincentivos, ou seja, onerando as atividades consideradas poluidoras. No entanto, essa função incentivadora foi negada ao imposto seletivo.

O IS, conforme introduzido pela EC n. 132/2023, possui como característica central a incidência sobre atividades potencialmente nocivas, restritas à produção, extração, comercialização e importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente. Esse tributo, portanto, age de forma negativa e desincentivando práticas consideradas prejudiciais ao interesse público, mas não possui qualquer finalidade promocional. A Constituição delimita sua função de modo

<sup>26</sup> SOARES, Claudia Alexandra. *O imposto ecológico*. Coimbra: Coimbra, 2001, p. 120-139.

<sup>27</sup> ADAMY, Pedro. Instrumentalização do direito tributário. In: ÁVILA, Humberto (org.). *Fundamentos do direito tributário*. São Paulo: Marcial Pons, 2012, p. 320-324.

específico: o imposto seletivo não é instrumento hábil a conceder benefícios fiscais ou vantagens tributárias para práticas consideradas benéficas ou sustentáveis.

Assim, enquanto o imposto seletivo age pela imposição de custos adicionais aos comportamentos indesejados, ele não contempla instrumentos que premiem ou incentivem comportamentos ambientalmente sustentáveis ou saudáveis. Esse desenho restritivo do tributo impede que ele seja utilizado como ferramenta para estimular diretamente a adoção de práticas positivas. Tal lacuna impõe um desafio à estruturação de uma política fiscal ampla e integrada, pois deixa de lado a possibilidade de uma sanção premial ou positiva que poderia ser uma forma eficaz de promover comportamentos desejáveis. A limitação à função punitiva reflete uma visão estritamente negativa do uso do IS, tratando apenas do ônus adicional sobre atividades específicas que prejudiquem apenas a saúde e o meio ambiente.

A ausência de uma função promocional no imposto seletivo representa uma limitação significativa para o uso abrangente do direito tributário como ferramenta de promoção e concretização das políticas públicas. Sem a competência para incentivar diretamente comportamentos saudáveis e sustentáveis, o imposto seletivo se fixa em um enfoque exclusivamente punitivo, voltado para a restrição de práticas nocivas em apenas dois setores: saúde e meio ambiente. Embora esse caráter corretivo seja relevante para desestimular atividades prejudiciais, ele não oferece um mecanismo para encorajar práticas e condutas que promovam o bem-estar e a sustentabilidade, tampouco oferece instrumento cabível para desestimular práticas prejudiciais em outros setores relevantes, não previstos no dispositivo constitucional. Na prática, tais ausências reduzem drasticamente o alcance do imposto seletivo e restringem o impacto positivo que poderia ser exercido em setores estratégicos, diferentes da saúde e do meio ambiente.

## **VI. Essencialidade rígida ou fechada**

Por fim, em terceiro lugar, a reforma tributária subverteu a extrafiscalidade no direito tributário brasileiro ao criar exceções taxativas a setores, bens, serviços, e atividades que serão beneficiadas com a redução de alíquotas, tornando rígidas e fechadas quaisquer considerações sobre a essencialidade tributária.

Como é sabido, a Constituição prevê que o IPI e o ICMS observam a seletividade em função da essencialidade dos produtos e mercadorias, de forma a graduar a intensidade da incidência dos impostos com base nesses critérios. A partir disso, cabia ao Poder Legislativo e ao Poder Executivo, em alguns casos, determinar quais produtos eram considerados mais ou menos essenciais e, dessa forma, modular as alíquotas incidentes de ICMS e IPI. Como também era sabido, o sistema não era perfeito, apresentava distorções e problemas graves, e precisava ser reformado.

Com efeito, a Emenda Constitucional n. 132/2023 estabeleceu o que se pode denominar de *essencialidade rígida* ou *essencialidade fechada*, por meio da qual apenas os bens, serviços, atividades e setores previstos expressamente nas regras excepcionais serão considerados essenciais.

Em primeiro lugar, a emenda constitucional instituiu a Cesta Básica Nacional de Alimentos, reduzindo a zero as alíquotas incidentes sobre os produtos que o legislador complementar definir como sendo pertencentes. Assim dispõe o texto:

“Art. 8º Fica criada a Cesta Básica Nacional de Alimentos, que considerará a diversidade regional e cultural da alimentação do País e garantirá a alimentação saudável e nutricionalmente adequada, em observância ao direito social à alimentação previsto no art. 6º da Constituição Federal.

Parágrafo único. Lei complementar definirá os produtos destinados à alimentação humana que comporão a Cesta Básica Nacional de Alimentos, sobre os quais as alíquotas dos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, da Constituição Federal serão reduzidas a zero.”

Em segundo lugar, de forma mais ampla, o art. 9º da EC n. 132/2023 criou dezenas de exceções a bens, serviços, setores e atividades que terão suas alíquotas reduzidas em percentuais determinados pela própria Emenda Constitucional. Veja-se:

“Art. 9º A lei complementar que instituir o imposto de que trata o art. 156-A e a contribuição de que trata o art. 195, V, ambos da Constituição Federal, poderá prever os regimes diferenciados de tributação de que trata este artigo, desde que sejam uniformes em todo o território nacional e sejam realizados os respectivos ajustes nas alíquotas de referência com vistas a reequilibrar a arrecadação da esfera federativa.

§ 1º A lei complementar definirá as operações beneficiadas com redução de 60% (sessenta por cento) das alíquotas dos tributos de que trata o *caput* entre as relativas aos seguintes bens e serviços:

- I – serviços de educação;
- II – serviços de saúde;
- III – dispositivos médicos;
- IV – dispositivos de acessibilidade para pessoas com deficiência;
- V – medicamentos;
- VI – produtos de cuidados básicos à saúde menstrual;
- VII – serviços de transporte público coletivo de passageiros rodoviário e metroviário de caráter urbano, semiurbano e metropolitano;
- VIII – alimentos destinados ao consumo humano;
- IX – produtos de higiene pessoal e limpeza majoritariamente consumidos por famílias de baixa renda;
- X – produtos agropecuários, aquícolas, pesqueiros, florestais e extrativistas vegetais *in natura*;
- XI – insumos agropecuários e aquícolas;

XII – produções artísticas, culturais, de eventos, jornalísticas e audiovisuais nacionais, atividades desportivas e comunicação institucional;

XIII – bens e serviços relacionados a soberania e segurança nacional, segurança da informação e segurança cibernética.

§ 2º É vedada a fixação de percentual de redução distinto do previsto no § 1º em relação às hipóteses nele previstas.

§ 3º A lei complementar a que se refere o *caput* preverá hipóteses de:

I – isenção, em relação aos serviços de que trata o § 1º, VII;

II – redução em 100% (cem por cento) das alíquotas dos tributos referidos no *caput* para:

a) bens de que trata o § 1º, III a VI;

b) produtos hortícolas, frutas e ovos;

c) serviços prestados por Instituição Científica, Tecnológica e de Inovação (ICT) sem fins lucrativos;

d) automóveis de passageiros, conforme critérios e requisitos estabelecidos em lei complementar, quando adquiridos por pessoas com deficiência e pessoas com transtorno do espectro autista, diretamente ou por intermédio de seu representante legal ou por motoristas profissionais, nos termos de lei complementar, que destinem o automóvel à utilização na categoria de aluguel (táxi);

III – redução em 100% (cem por cento) da alíquota da contribuição de que trata o art. 195, V, da Constituição Federal, para serviços de educação de ensino superior nos termos do Programa Universidade para Todos (Prouni), instituído pela Lei n. 11.096, de 13 de janeiro de 2005;

IV – isenção ou redução em até 100% (cem por cento) das alíquotas dos tributos referidos no *caput* para atividades de reabilitação urbana de zonas históricas e de áreas críticas de recuperação e reconversão urbanística.

[...]

§ 12. A lei complementar estabelecerá as operações beneficiadas com redução de 30% (trinta por cento) das alíquotas dos tributos de que trata o *caput* relativas à prestação de serviços de profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, desde que sejam submetidas a fiscalização por conselho profissional.”

Como se verifica pela simples leitura, a emenda constitucional estabeleceu tratamento diferenciado para uma série de bens, serviços, atividades e setores. O acerto ou erro da escolha destes setores, bens, serviços e atividades pelo poder constituinte reformador não é objeto do presente artigo<sup>28</sup>. O que interessa, efeti-

<sup>28</sup> Como afirma Menéndez, em lição inteiramente aplicável à realidade da nossa reforma, “a necessidade de obter apoio político suficiente e o objetivo de atingir determinadas metas econômicas diretamente por meio do sistema tributário levaram a uma combinação de altas alíquotas de impostos com uma pluralidade de exceções e isenções.” (Cf. MENÉNDEZ, Agustín José. *Justifying taxes*. Dordrecht: Kluwer, 2001, p. 112)

vamente, é que a reforma tributária substituiu a seletividade em função da essencialidade por uma lista exaustiva de bens, serviços e setores que terão tratamento mais benéfico.

Ainda, a leitura dos dispositivos acima transcritos levanta dois questionamentos que fogem ao escopo do presente trabalho, mas que, dada sua relevância, merecem ser destacados: primeiro, pode-se questionar se a finalidade simplificadora da reforma tributária foi alcançada com disposições tão extensas sobre regimes diferenciados, que certamente aumentarão o contencioso administrativo e judicial<sup>29</sup>; segundo, pode-se questionar a natureza de tais reduções de alíquotas, em especial a redução de 100% da alíquota, configuram apenas reduções de alíquotas constitucionalmente qualificadas ou se poderiam, em tese, consistir em imunidades, parciais ou integrais, apesar da má técnica na redação da emenda constitucional.

De qualquer maneira, ao que interessa a este breve estudo, o elenco fixo em nível constitucional termina por conferir uma rigidez indevida aos tratamentos diferenciados no âmbito da tributação do consumo.

Historicamente, a Constituição Federal determinava que tanto o ICMS quanto o IPI deveriam obedecer a critérios de seletividade conforme a essencialidade dos bens e serviços tributados, favorecendo aqueles considerados mais essenciais e aplicando alíquotas mais elevadas sobre itens considerados supérfluos. Tal mandamento constitucional foi utilizado durante décadas para justificar políticas fiscais de oneração de produtos e mercadorias considerados não essenciais e desoneração de produtos e mercadorias considerados essenciais<sup>30</sup>.

A reforma tributária, ao substituir o ICMS e parte do IPI pelos novos tributos sobre o consumo (IBS, CBS e IS), promoveu uma modificação estrutural que compromete a eficácia de dispositivos constitucionais antes voltados para a seletividade fiscal baseada na essencialidade dos bens e serviços.

Com a entrada em vigor do regime de transição previsto pela reforma tributária<sup>31</sup>, as normas constitucionais que determinam a seletividade em função da essencialidade para o ICMS e o IPI perderão paulatinamente sua eficácia, uma vez que o novo sistema de tributação de bens e serviços não prevê a seletividade baseada na essencialidade dos produtos e serviços no IBS e na CBS<sup>32</sup>.

---

<sup>29</sup> ADAMY, Pedro. Eterno retorno do e no direito tributário brasileiro: do volume 1 da Revista Direito Tributário Atual à Emenda Constitucional n. 132/2023. In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (org.). *Direito tributário: homenagem aos 50 anos do IBDT*. São Paulo: IBDT, 2024, p. 794.

<sup>30</sup> ÁVILA, Humberto. Seletividade no ICMS. In: ALVIM, Arruda; ALVIM, Eduardo Arruda; GALDINO, Flávio (org.). *Uma vida dedicada ao direito: estudos em homenagem a Roberto Rosas*. Rio de Janeiro: GZ Editora, 2020, p. 359 e ss.

<sup>31</sup> Conforme arts. 124 a 128 do ADCT.

<sup>32</sup> Conforme art. 129 do ADCT.

Assim, o caráter orientador da seletividade é retirado do novo sistema, deixando de atuar como uma ferramenta de indução tributária com base em critérios de seletividade e essencialidade, o que configura uma ruptura substancial no modelo da extrafiscalidade brasileiro.

Ademais, o art. 9º da EC n. 132/2023 introduz uma listagem rígida dos produtos, setores e itens que poderão receber tratamento diferenciado ou incentivos fiscais, sendo qualquer outro produto automaticamente enquadrado na alíquota de referência. Essa estrutura limita severamente o uso do direito tributário como instrumento de promoção de políticas públicas, uma vez que confere uma rigidez que pode inviabilizar políticas públicas que buscam equilibrar os efeitos da tributação sobre setores específicos não contemplados no texto da emenda. Tal configuração ignora a flexibilidade antes existente, que permitia aos entes tributantes ajustar alíquotas para reduzir o impacto fiscal sobre itens considerados essenciais.

Esse novo cenário constitucional, portanto, revela uma transição do modelo seletivo de tributação para um modelo que se aplica universalmente, sem consideração pela essencialidade fora das previsões da EC n. 132/2023. A consequência imediata é o esvaziamento da seletividade como instrumento de proteção aos itens essenciais e de controle sobre o consumo de bens considerados não essenciais. Com a eliminação dessa diferenciação, o IBS e o CBS tendem a apresentar alíquotas uniformes, o que pode gerar uma carga tributária excessiva para os consumidores de produtos essenciais não contemplados pelo elenco constitucional, tradicionalmente favorecidos com alíquotas menores.

A Emenda Constitucional n. 132/2023, ao estabelecer uma lista taxativa de bens, serviços, atividades e setores que podem ser beneficiados com alíquotas reduzidas, adota expressamente a fórmula interpretativa consagrada na expressão *enumeratio, ergo limitatio*<sup>33</sup>. Essa abordagem implica que a enumeração de determinados itens deve ser compreendida como exaustiva, excluindo a possibilidade de concessão de benefícios fiscais ou tributários para atividades ou setores não mencionados<sup>34</sup>. Nesse contexto, a lista funciona como uma delimitação explícita, impedindo a ampliação do alcance dos benefícios a situações não previstas, mesmo que estas possam apresentar características semelhantes às expressamente enumeradas.

A vedação de extensão a outras atividades ou setores decorre da própria lógica de uma enumeração exaustiva, que, ao ser interpretada, não admite analo-

<sup>33</sup> HERBERGER, Marie. „*Ausnahmen sind eng auszulegen*“. Berlim: Duncker & Humblot, 2017, p. 37; MUSCHELER, Karlheinz. *Singularia non sunt extendenda*. In: DRENSECK, Walter; SEER, Roman (org.). *Festschrift für Wilhelm Kruse zum 70. Geburtstag*. Colônia: Otto Schmidt. 2001, p. 149 e ss. BEUCAMP, Guy. Zum Analogieverbot im öffentlichen Recht. *Archiv des öffentlichen Rechts* v. 134, 2009, p. 88 e ss. Em sentido contrário: CANARIS, Claus-Wilhelm. *Die Feststellung von Lücken im Gesetz*. 2. ed. Berlim: Duncker & Humblot, 1983, p. 181.

<sup>34</sup> GUASTINI, Riccardo. *Interpretare e argomentare*. Milão: Giuffrè, 2011, p. 99.

gias ou generalizações para além dos casos descritos<sup>35</sup>. Ainda, a vedação de extensão a outras atividades ou setores, além daqueles listados na EC n. 132/2023, sublinha o compromisso com a rigidez normativa do sistema tributário pós-reforma. Qualquer tentativa de ampliar os benefícios fiscais por meio de interpretação extensiva ou criativa configuraria uma violação do texto constitucional, por violação ao art. 156-A, inciso X. Com efeito, as exceções devem ser interpretadas de maneira *estrita*, isto é, sem extensão para além dos casos expressamente previstos, pois “se o legislador prevê uma regra geral e enumera certas exceções, estas últimas devem ser consideradas como exaustivas e, por isso, interpretadas de maneira estrita”<sup>36</sup>.

Além disso, ao restringir o uso de incentivos fiscais a uma lista específica, o art. 9º estabelece uma barreira para futuras políticas públicas que queiram modificar a carga tributária sobre bens e serviços em resposta a mudanças econômicas e sociais. A falta de flexibilidade pode impedir ajustes importantes em setores fundamentais, reduzindo a eficácia de estratégias fiscais para atender à evolução das demandas sociais. Essa fixidez desconsidera as nuances de consumo e a realidade econômica dos contribuintes, cuja heterogeneidade demanda uma abordagem tributária mais ajustável e sensível às necessidades coletivas.

Não bastassem tais considerações, a leitura conjunta do art. 9º da Emenda Constitucional n. 132 e do art. 156-A, § 1º, inciso X, da Constituição Federal impede o legislador de utilizar o imposto com a finalidade de promover atividades, setores, bens ou serviços que possam ser socialmente benéficos ou desejáveis e que não estejam na lista fechada.

Essencial é o que está listado no texto constitucional. E mais nada. Qualquer modificação, seja para incluir atividades e setores dentre os essenciais, seja para retirar os que hoje constam, por se tornarem não mais essenciais, dependerá de nova emenda constitucional.

Esse tipo de essencialidade fechada termina por anular a faceta promocional da extrafiscalidade fundamentada na seletividade em função da essencialidade. O que a reforma tributária criou, portanto, foi uma *essencialidade rígida ou fechada*, com a eleição de atividades, setores, bens e serviços específicos, considerados essenciais, que terão tratamento diferenciado, com redução de alíquotas. Todos os demais setores, atividades, bens e serviços, por mais essenciais que o sejam, estão fora de qualquer consideração de tratamento mais benéfico.

A conclusão é uma só: a reforma tributária, ao substituir o ICMS e o IPI pelos novos tributos sobre o consumo, promoveu uma modificação estrutural que compromete a eficácia de dispositivos constitucionais antes voltados para a seleti-

<sup>35</sup> LARENZ, Karl. *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*. 6. ed. Berlin: Springer, 1991, p. 356.

<sup>36</sup> COTÉ, Pierre-André. *Interprétation des lois*. 4. ed. Montreal: Thémis, 2009, p. 537.

vidade fiscal baseada na essencialidade dos bens e serviços. Ainda, a seletividade em função da essencialidade permitia uma tributação mais condizente com a justiça tributária, especialmente para produtos de consumo básico, contribuindo para uma repartição mais equitativa do ônus tributário<sup>37</sup>. A partir da reforma, a falta de tal critério no sistema de definição de alíquotas do IBS e CBS compromete a função promocional do direito tributário, afastando-o de seu papel fundamental de instrumento de promoção de políticas públicas.

## VII. Conclusão – a emenda (constitucional) e o soneto

As considerações acima permitem chegar a algumas conclusões. Em primeiro lugar, a extrafiscalidade possui uma longa tradição no direito tributário brasileiro, sendo reconhecida como um importante instrumento de promoção de políticas públicas por meio da oneração ou desoneração de determinados bens, serviços e setores.

Em segundo lugar, ao lado da função sancionatória ou negativa, o direito tributário possui uma função promocional ou positiva, que visa desonerar determinados setores ou atividades, com vistas a promover determinados comportamentos considerados socialmente desejados ou vantajosos.

Em terceiro lugar, a reforma tributária, promovida pela Emenda Constitucional n. 132/2023, restringiu e subverteu a extrafiscalidade positiva ou promocional no direito tributário brasileiro. E o fez de três maneiras diferentes: primeiro, ao instituir uma vedação expressa de benefícios fiscais no que se refere ao IBS e à CBS. Segundo, ao instituir um imposto seletivo que tem como finalidade incidir sobre condutas consideradas prejudiciais ao meio ambiente e à saúde. Assim criou uma dupla limitação ao IS: de um lado, apenas onera, não promove, possuindo apenas função sancionatória, não promocional; de outro lado, apenas incidirá nos setores especificamente previstos – meio ambiente e saúde – com exclusão de todos os outros. Terceiro, ao instituir uma essencialidade rígida ou fechada, com a enumeração exaustiva dos bens, serviços, atividades e setores que terão tratamento mais benéfico, com exclusão de todos os outros, por mais essenciais que possam ser considerados.

Em todos esses aspectos, a função promocional do direito tributário restou prejudicada, de maneira que se acentua demasiadamente a função sancionatória da extrafiscalidade e se anula, em grande medida, a função promocional, incluindo as relevantes considerações de essencialidade, antes utilizadas como meio de proteção e promoção de políticas públicas. Como facilmente se percebe, a reforma tributária subverteu de maneira drástica e profunda a extrafiscalidade no direito brasileiro.

<sup>37</sup> VOGEL, Kalus. *Steuergerechtigkeit und soziale Gestaltung. Der offene Finanz- und Steuerstaat*. Heidelberg: C. F. Müller, 1991, p. 505-508.

Por fim, e com o perdão do trocadilho, no caso da extrafiscalidade, a emenda (constitucional) saiu pior do que o soneto.

### VIII. Bibliografia

- ADAMY, Pedro. Eterno retorno do e no direito tributário brasileiro: do volume 1 da Revista Direito Tributário Atual à Emenda Constitucional n. 132/2023. In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (org.). *Direito tributário: homenagem aos 50 anos do IBDT*. São Paulo: IBDT, 2024.
- ADAMY, Pedro. Instrumentalização do direito tributário. In: ÁVILA, Humberto (org.). *Fundamentos do direito tributário*. São Paulo: Marcial Pons, 2012.
- ADAMY, Pedro. Origens teóricas da extrafiscalidade. *Revista Direito Tributário Atual* v. 39. São Paulo: IBDT, 2021.
- ANDRADE, José Maria Arruda de. *Imposto Seletivo e pecado: juízos críticos sobre a tributação saudável*. São Paulo: IBDT, 2024.
- ARDANT, Gabriel. *Histoire de l'impôt*. Paris: Fayard, 1971. v. I.
- ÁVILA, Humberto. Controles instrumental e justificativo da extrafiscalidade. In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; ZILVETI, Fernando Aurelio; MOSQUERA, Roberto Quiroga; PURETZ, Tadeu (org.). *Direito tributário: estudos em homenagem ao Professor Luís Eduardo Schoueri por ocasião de seus 20 anos como Professor Titular em Direito Tributário na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo*. São Paulo: IBDT, 2023.
- ÁVILA, Humberto. Seletividade no ICMS. In: ALVIM, Arruda; ALVIM, Eduardo Arruda; GALDINO, Flávio (org.). *Uma vida dedicada ao Direito: estudos em homenagem a Roberto Rosas*. Rio de Janeiro: GZ Editora, 2020.
- ÁVILA, Humberto. *Teoria da segurança jurídica*. 7. ed. São Paulo: JusPodivm, 2025.
- BEAUCAMP, Guy. Zum Analogieverbot im öffentlichen Recht. *Archiv des öffentlichen Rechts* v. 134, 2009.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002.
- BOBBIO, Norberto. *Dalla struttura alla funzione – nuovi studi di teoria del diritto*. Roma: Laterza, 2007.
- CANARIS, Claus-Wilhelm. *Die Feststellung von Lücken im Gesetz*. 2. ed. Berlin: Duncker & Humblot, 1983.
- CORRÊA, Walter Barbosa. *Contribuição ao estudo da extrafiscalidade*. São Paulo: [s.e.], 1964, p. 09.
- COTÉ, Pierre-André. *Interprétation des lois*. 4. ed. Montreal: Thémis, 2009.
- FOLLONI, André. Competência tributária do Imposto Seletivo: o texto e seus contextos. *Revista Direito Tributário Atual* v. 57. São Paulo: IBDT, 2024.
- GUASTINI, Riccardo. *Interpretare e argomentare*. Milão: Giuffrè, 2011.
- HERBERGER, Marie. „Ausnahmen sind eng auszulegen“. Berlin: Duncker & Humblot, 2017.

- HOMBURG, Stefan. *Allgemeine Steuerlehre*. 5. ed. Munique: Vahlen, 2007.
- KIRCHHOF, Paul. *Besteuerungsgewalt und Grundgesetz*. Frankfurt: Athenäum, 1973.
- KIRCHHOF, Paul. *Verwalten durch „mittelbares“ Einwirken*. Colônia: Carl Heymans, 1977.
- LARENZ, Karl. *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*. 6. ed. Berlim: Springer, 1991.
- LEÃO, Martha. *Controle da extrafiscalidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2015.
- MENÉNDEZ, Agustin José. *Justifying taxes*. Dordrecht: Kluwer, 2001.
- MUSCHELER, Karlheinz. *Singularia non sunt extendenda*. In: DRENSECK, Walter, SEER, Roman (org.). *Festschrift für Wilhelm Kruse zum 70. Geburtstag*. Colônia: Otto Schmidt, 2001.
- NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 2004.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- SELMER, Peter. *Steuerinterventionismus und Verfassungsrecht*. Frankfurt a.M.: Athenäum, 1972.
- SOARES, Claudia Alexandra. *O imposto ecológico*. Coimbra: Coimbra, 2001.
- STOLLEIS, Michael. *Pecunia Nervus Rerum – Zur Staatsfinanzierung der frühen Neuzeit*. Frankfurt: Klostermann, 1983.
- TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*. 2. ed. Colônia: Otto Schmidt, 2000. v. I.
- TRZASKALIK, Christoph. *Der instrumentelle Einsatz von Abgaben*. *Steuer und Wirtschaft*, 1992.
- TRZASKALIK, Christoph. *Inwieweit ist die Verfolgung ökonomischer, ökologischer und anderer öffentlicher Zwecke durch Instrumente des Abgabenrechts zu empfehlen? Gutachten E*. Munique: C. H. Beck, 2000.
- VASQUES, Sérgio. *Os impostos do pecado*. Coimbra: Almedina, 1999.
- VOGEL, Klaus. *Die Besonderheit des Steuerrechts*. *Der offene Finanz- und Steuerstaat*. Heidelberg: C. F. Müller, 1991.
- VOGEL, Kalus. *Steuergerechtigkeit und soziale Gestaltung*. *Der offene Finanz- und Steuerstaat*. Heidelberg: C. F. Müller, 1991.
- WERNSMANN, Rainer. *Kommentar §3 AO*. In: HÜBSCHMANN; HEPP; SPITALER. *Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung*. Colônia: Otto Schmidt, 2011.
- WERNSMANN, Rainer. *Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2005.
- ZILVETI, Fernando Aurelio. *Mínimo existencial – Imposto de Renda – pensão – STF*. *Revista Direito Tributário Atual* v. 52. São Paulo: IBDT, 2022.

