

Recebido: 23/06/2025

Aprovado: 06/08/2025

# O IMPOSTO SELETIVO: A DIMENSÃO ARRECADATÓRIA DE UM IMPOSTO (PRETENSAMENTE) INDUTOR

## *THE SELECTIVE TAX: THE REVENUE-RAISING DIMENSION OF A (PURPORTEDLY) INDUCTIVE TAX*

*Flavio Felipe Pereira Vieira dos Santos<sup>1</sup>*

*Marcio Henrique Pereira Ponzilacqua<sup>2</sup>*

**SUMÁRIO:** Introdução. 1. O fiscal é extrafiscal e o extrafiscal é fiscal: a prescindibilidade de uma classificação estanque dos tributos entre arrecadatórios e indutores. 2. Seletivo, mas ordinário: a materialidade do Imposto Seletivo e sua roupagem de um IPI repaginado.

<sup>1</sup> Doutorando, mestre e bacharel em Direito pela Faculdade de Direito de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo (FDRP/USP). Professor de Direito Tributário.

<sup>2</sup> Pós-doutorado em Sociologia do Direito pela Universidade da Picardia (França) e em Sociologia do Direito e da Religião pela Universidade de Estrasburgo (França). Doutorado em Política Social pela Universidade de Brasília (UnB). Mestre em Estudos Linguísticos pela Universidade Estadual Paulista Júlio de Mesquita Filho (UNESP). Bacharel em Direito pela UNESP e em Teologia pelo Instituto Teológico de São José de Rio Preto (ITSJP). Vice-diretor e professor associado da Faculdade de Direito de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo (FDRP/USP).

### 3. O Imposto Seletivo e a ilusão fiscal. Considerações finais. Referências.

**RESUMO:** O presente artigo investiga a dimensão arrecadatória – ou fiscal – do Imposto Seletivo (IS). O IS tem como objetivo declarado a indução de comportamentos saudáveis e sustentáveis, ao incidir sobre bens e serviços prejudiciais à saúde e ao meio ambiente. Contudo, a Constituição Federal também atribuiu ao IS funções que lhe conferem uma dimensão arrecadatória relevante, em contraste com suas funções indutoras. O objetivo principal do artigo é verificar se há elementos na Constituição Federal – após a Emenda n. 132/2023 (Reforma Tributária) – e na Lei Complementar n. 214/2025 que apontem o IS como um tributo com funções arrecadatórias expressivas. A metodologia adotada é a pesquisa bibliográfica-documental. Os resultados apontam que, embora formal e aparentemente o IS atue como um imposto indutor, há características fortemente arrecadatórias em seu desenho normativo-constitucional, o que pode gerar o efeito de ilusão fiscal. Conclui-se que os objetivos formais indutores do IS escondem feições arrecadatórias, o que indica uma ausência de transparência em sua regra matriz de incidência.

**PALAVRAS-CHAVE:** Imposto seletivo. Extrafiscalidade. Arrecadação. Indução. Finanças públicas. Ilusão fiscal.

**ABSTRACT:** This article investigates the revenue-raising – or fiscal – dimension of the Selective Tax (IS). The IS is ostensibly intended to induce healthy and sustainable behaviors by levying goods and services that are considered harmful to health and the environment. However, the Brazilian Federal Constitution also assigns the IS functions that confer a significant revenue-raising dimension, contrasting with its inductive purposes. The main objective is to verify whether the Brazilian Federal Constitution – after Constitutional Amendment No. 132/2023 (Tax Reform) – and Complementary Law No. 214/2025 contain elements indicating that the IS is a tax with substantial revenue-raising functions. The methodology adopted is bibliographic and documentary research. The findings indicate that, although formally and apparently the IS operates as an inductive tax, its normative design contains strongly revenue-raising characteristics, pointing to the phenomenon of fiscal illusion. It is concluded that the IS's formal inductive goals conceal revenue-raising aspects, which indicates a lack of transparency in its incidence rule.

**KEYWORDS:** Selective tax. Extra-fiscality. Revenue-raising. Induction. Public finance. Fiscal illusion.

## INTRODUÇÃO

O Imposto Seletivo (IS) está previsto na Constituição Federal (“CF”) como um tributo de natureza formalmente indutora de comportamentos, pois incide sobre aqueles produtos e serviços prejudiciais à saúde e ao meio ambiente. O objetivo declarado dessa incidência é tornar os produtos e serviços tributados mais onerosos para produtores, fornecedores e consumidores e, assim, desestimular a sua produção e consumo (artigo 153, VIII, da CF).

A despeito disso, a CF também atribui dimensões arrecadatórias relevantes ao IS, ainda que não nos capítulos reservados exclusivamente à tributação. Os dispositivos constitucionais que disciplinam a repartição de receitas angariadas com o imposto entre os entes federados e a determinação de que o IS deverá arrecadar tanto quanto o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) – que o IS virá a substituir – são exemplos dessas funções preponderantemente fiscais do imposto.

Diante disso, a relevância do tema reside na importância da transparência fiscal do Estado em relação às características indutoras e arrecadatórias dos tributos. As normas e instrumentos tributários devem ser claros quanto aos seus objetivos e evitar distorções deliberadas da percepção quanto à sua atuação. É necessário que a sociedade e os órgãos de controle tenham meios de dimensionar adequadamente as receitas e gastos públicos, sob o risco do fenômeno da ilusão fiscal (D’Araújo, 2022, p. 13-14).

As dimensões indutoras e arrecadatórias variam em grau de intensidade em cada tributo e também a depender da regra de incidência específica para cada situação. Elas estão presentes em todos os tributos, de modo mais ou menos ressaltado. Não há um julgamento de valor acerca das feições arrecadatórias ou indutoras dos tributos. No entanto, a tributação deve ser a mais clara e transparente possível, a fim de que a sociedade e os órgãos de controle possam exercer o *accountability* adequado da administração tributária.

O problema de pesquisa é a existência de aspectos fortemente arrecadatórios no desenho normativo-constitucional do IS, em contraste com a roupagem oficial do imposto, de que ele apresentaria funções preponderantemente indutoras de comportamentos. A hipótese do artigo é de que, embora formal e aparentemente o IS se apresente como um imposto indutor, há características fortemente arrecadatórias em seu desenho normativo, o que pode ser verificado por meio de uma análise integrativa do Texto Constitucional, para além dos dispositivos propriamente tributários.

O artigo é dividido em três seções de desenvolvimento. A primeira é dedicada a superar uma suposta dicotomia ou classificação dos tributos entre fiscais (arrecadatórios) e extrafiscais (indutores). A abordagem teórica proposta é a de que ambas as dimensões estão presentes, em maior ou menor grau, em todos os tributos, e que elas se influenciam mutuamente. A segunda seção trata

da materialidade do IS, formalmente de natureza indutora, mas cujos outros dispositivos constitucionais relacionados indicam uma finalidade arrecadatória relevante. A terceira e última seção utiliza o conceito de ilusão fiscal para tecer considerações sobre a ausência de transparência dos reais objetivos do IS.

## **1. O FISCAL É EXTRAFISCAL E O EXTRAFISCAL É FISCAL: A PRESCINDIBILIDADE DE UMA CLASSIFICAÇÃO ESTANQUE DOS TRIBUTOS ENTRE ARRECADATÓRIOS E INDUTORES**

Pensar sobre o IS é, necessariamente, pensar nas dimensões extrafiscais – isto é, indutoras – da tributação. O IS foi pensado e implementado com a proposta de ser um tributo indutor de comportamentos, muito embora a menção à “finalidade extrafiscal” tenha sido retirada do Texto Constitucional pelo relator do projeto na Câmara dos Deputados. Esse último ponto será retomado oportunamente para verificar a relevância da finalidade arrecadatória nesse imposto.

Sérgio André Rocha (2023) chama a atenção para o fato de que, embora o IS adote a nomenclatura de “seletivo”, ele não adota a técnica da seletividade tributária. O princípio da seletividade tributária diferencia os bens ou serviços em função de sua essencialidade e majora a carga tributária para aqueles mais supérfluos, enquanto a reduz para os mais essenciais.

O IS, por outro lado, não diferencia entre o consumo que é mais ou menos essencial. Ele incide indiscriminadamente sobre aqueles bens ou serviços prejudiciais à saúde e ao meio ambiente (artigo 153, VIII, da CF), nos termos dos artigos 409 e seguintes da Lei Complementar n. 214/2025 (Brasil, 2025). Nesse contexto, é possível que bens e serviços, ainda que essenciais, sejam considerados prejudiciais à saúde e ao meio ambiente e, portanto, passíveis de incidência pelo IS.

Os combustíveis fósseis e os defensivos agrícolas (agrotóxicos), por exemplo, podem ser essenciais para o transporte de pessoas e cargas e para a produtividade agropecuária, respectivamente. Ao mesmo tempo, são poluentes e potencialmente nocivos ao meio ambiente e à saúde humana, pois emitem gases de efeito estufa e podem contaminar o solo, os corpos hídricos, a fauna e a flora.

A despeito disso, a construção terminológica do imposto e o seu histórico legislativo reforçam a ideia de uma dicotomia entre tributos fiscais – com finalidades precipuamente arrecadatórias – e extrafiscais – com finalidades indutoras. O debate sobre o tema é dividido quanto à classificação das normas tributárias entre fiscais e extrafiscais, além da discussão acerca da (extra)fiscalidade das normas tributárias em si ou de seus efeitos (Schoueri, 2005, p. 86; Mendes, 2009, p. 113-115; Rocha, 2021, p. 256; Leão, 2015, p. 312).

A dificuldade em diferenciar os tributos entre aqueles com dimensões extrafiscais ou fiscais mais preponderantes decorre justamente da integração e concomitância entre elas. O tributo não possui uma dimensão “pura” e, portanto, uma classificação estanque seria, necessariamente, reducionista. Os tributos “reguladores”, como os impostos sobre importação (II), exportação (IE) e operações de crédito (IOF), não deixam de arrecadar receitas. Na realidade, por vezes, a arrecadação pode ser um objetivo disfarçado de tributos que se apresentam como indutores.

Para Paulo Rocha, a classificação dos tributos entre “fiscais” e “extrafiscais” decorreria da “identificação concreta de efeitos fiscais e extrafiscais”, independentemente da finalidade atribuída à norma. Esses efeitos poderiam ser tanto potenciais quanto efetivos, pois não necessariamente o efeito indutor desejado na edição da norma se concretizaria (Rocha, 2021, p. 269).

Martha Toribio critica essa posição e afirma que substituir o termo “finalidade” por “efeitos” configura uma tautologia, pois a finalidade extrafiscal necessariamente se refere aos efeitos que a norma busca promover. Além disso, “finalidade” e “efeitos” poderiam gerar confusões entre os planos da validade e da eficácia e comprometer o controle abstrato da norma (Leão, 2015, p. 312).

Em contrapartida a essa posição de classificação com base nos efeitos, Klaus Vogel entende que a tipologia das normas tributárias deve ser investigada diante da vontade expressa em lei, isto é, da vontade do legislador expressa no texto legal. Para o jurista alemão, a diferenciação entre normas tributárias fiscais e extrafiscais não reside na obtenção de receitas públicas, uma vez que todos os tributos têm uma dimensão arrecadatória, mas, sim, na distribuição da carga tributária (1969, p. 234).

A questão assume feições mais complexas quando analisada sob o prisma dos efeitos esperados do “tributo extrafiscal”. Luís Eduardo Schoueri afirma que a qualificação de um tributo como fiscal ou extrafiscal deve observar um critério pragmático e ater-se aos seus efeitos, e não à “intenção” da norma tributária (2005, p. 86). No entanto, como o autor reconhece, essa diferenciação é artificial, pois uma mesma norma tributária pode ter ambas as funções esculpidas em sua estrutura, com maior prevalência de uma delas.

A despeito dessas discussões, entende-se que a mera cobrança de um tributo já se traduz em efeitos que são, concomitantemente, fiscais e extrafiscais e que não podem ser apartados uns dos outros. A fiscalidade e a extrafiscalidade são ambas dimensões de todo e cada tributo, em maior ou menor proporção, com a preponderância de uma ou de outra a depender do desenho de sua incidência para cada situação.

As regras financeiro-orçamentárias relacionadas àquela espécie tributária também são relevantes, na medida em que determinam a importância arrecadatória que será dada ao tributo. A carga tributária (função ou finalidade

fiscal), quando majorada ou minorada sob determinadas condições ou pretextos, assume, também, dimensões de indução de comportamento (função ou finalidade extrafiscal), sem que a dimensão arrecadatória deixe de existir.

Um tributo ou norma tributária sem qualquer repercussão econômica não é capaz de influenciar comportamentos e atividades. Ao mesmo tempo, desde o momento em que há uma dimensão econômica no tributo ou na norma tributária, ele necessariamente influenciará as atividades e comportamentos sobre os quais incide.

O Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) é um caso ilustrativo. A finalidade ou função do ICMS dificilmente seria apontada como indutora de comportamentos; a propósito, é uma das fontes de receita tributária mais relevantes dos Estados e do Distrito Federal. Ainda assim, a depender do bem ou serviço sobre o qual incide, pode assumir funções indutoras de comportamentos – como quando lhe é aplicada a técnica da seletividade em função da essencialidade, e sua carga tributária é reduzida para bens e serviços essenciais, como a energia elétrica e as telecomunicações (Brasil, 2022).

O tributo ou a norma tributária preponderantemente arrecadatória também apresenta dimensões indutoras, pois é a sua repercussão econômica que (des)incentiva os contribuintes a produzirem ou consumirem em um setor ou em outro. Os tributos e normas tributárias mais voltados à finalidade extrafiscal também possuem repercussões arrecadatórias, ainda que em menor grau, pois não deixam de angariar receitas públicas.

Estabelecida a base teórica de que as funções fiscais e extrafiscais estão inter-relacionadas e se influenciam mutuamente, é necessário refletir sobre as dinâmicas econômicas tributadas pelo IS. Ao incidir, especificamente, sobre os bens e serviços prejudiciais à saúde e ao meio ambiente, a pretensão do imposto é, naturalmente, torná-los mais caros e, portanto, menos interessantes e acessíveis aos produtores e consumidores.

Os bens e serviços prejudiciais à saúde e ao meio ambiente são entendidos como custos ou danos não internalizados no preço do produto. Os efeitos causados pela produção e consumo desses bens e serviços são classificados como externalidades negativas, que devem ser corrigidas ou limitadas pelo Estado (Byrne; Gerald, 1996, p. 383).

Ocorre que o preço de comercialização desses bens e serviços não reflete os danos causados a terceiros, ao meio ambiente e à coletividade durante a sua produção e consumo. Uma segunda consequência indireta é que, ao não internalizar esses custos no preço do produto ou serviço, cria-se uma vantagem competitiva em detrimento daqueles *players* que o fazem, integral ou parcialmente.

O produtor rural que adota práticas mais sustentáveis de produção e, para isso, utiliza métodos e técnicas mais caros, muito provavelmente

precisará repassar esses custos ao preço do produto. Aquele que não o faz poderá oferecer um produto mais barato, pois os custos da degradação ambiental causada pela sua atividade não foram internalizados no preço e repassados aos adquirentes ou consumidores. Essa é a distorção concorrencial acarretada pelas externalidades negativas.

A resposta estatal para as externalidades negativas não passa apenas pelos instrumentos precificadores, como a tributação. Os chamados instrumentos de comando e controle também podem ser utilizados para induzir práticas e comportamentos. Para Ana Maria Nusdeo (2018, p. 13), os instrumentos de comando e controle são aqueles que estabelecem condutas obrigatórias para o particular na sua atuação econômica. Como exemplos, podem ser citadas as certificações ambientais obrigatórias, a rotulagem e aspectos regulatórios em geral.

Os instrumentos econômicos, além do seu potencial de indução de comportamentos e atividades, ainda têm o efeito de gerar receitas públicas para o financiamento de custos – o que reforça a inter-relação entre as dimensões fiscal e extrafiscal, no caso da tributação. Isso não implica que as receitas geradas serão, necessariamente, vinculadas ou utilizadas para o financiamento de políticas públicas relacionadas ao problema objeto dos instrumentos de precificação ou de comando e controle.

A Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico sobre os Combustíveis (CIDE-Combustíveis) é um exemplo de tributo cujo propósito inicial de desincentivar o uso de combustíveis fósseis foi esvaziado e desvirtuado para atender a políticas outras, como o controle inflacionário, ou mesmo para funções arrecadatórias propriamente ditas (Andrade, 2024, p. 140-141). O caso ilustra a necessidade de considerar as intersecções entre direito tributário e financeiro no momento da elaboração da norma indutora.

Ainda que os elementos essenciais do tributo estejam perfeitamente delineados – como seu fato gerador, sujeitos passivo e ativo, critérios de incidência e de cobrança – e haja um desígnio claro na norma instituidora para a sua instrumentalização – seja com a preponderância de suas dimensões arrecadatórias ou indutoras –, o desenho normativo das finanças públicas vinculadas àquele tributo poderá ser determinante para o desvirtuamento ou para a coerência de seus propósitos e intenções arrecadatórios ou indutores. Esse, ao que parece, também é o caso do Imposto Seletivo.

## **2. SELETIVO, MAS ORDINÁRIO: A MATERIALIDADE DO IMPOSTO SELETIVO E SUA ROUPAGEM DE UM IPI REPAGINADO**

No tópico anterior, tratou-se da materialidade do IS enquanto um imposto com propostas indutoras de comportamentos e atividades, dada a

sua incidência sobre aqueles bens e serviços que seriam prejudiciais à saúde e ao meio ambiente. O objetivo desta seção é recuperar as discussões acerca do IS na tramitação da EC n. 132/2023 e, em particular, as disposições constitucionais que o aproximam – em matéria tributária e financeira – do seu “antecessor”: o IPI.

A EC n. 132/2023 (Reforma Tributária) determinou a substituição do IPI pelo IS, extinguindo-se o primeiro a partir de 2027.<sup>3</sup> Não por outra razão, a proposta de incidência do IS estabelecida pela Lei Complementar n. 214/2025 é bastante semelhante àquela hoje existente para o IPI.

O artigo 469, § 1º e incisos, da Lei Complementar n. 214/2025 determina a incidência do IS sobre veículos, embarcações e aeronaves, produtos fumígenos, bebidas alcoólicas, bebidas açucaradas, bens minerais extraídos e *fantasy sport* (Brasil, 2025). A incidência do IS não destoa sobremaneira do que atualmente já existe para o IPI, em particular no que diz respeito às bebidas alcoólicas e produtos fumígenos. A inovação da norma quanto à incidência do IS ficou por conta das bebidas açucaradas – uma tendência mundial (Pignatari, 2022, p. 229-233) –, dos bens minerais e dos *fantasy sport*.

A similitude de incidências entre o IS e o IPI não é coincidência. O IS foi pensado para ser um “sucessor” do IPI, tanto em termos indutores quanto arrecadatórios, conforme se explorará a seguir. Em razão disso, são pertinentes algumas considerações sobre o papel fiscal e extrafiscal do IPI, a fim de que seja possível compará-lo ao IS.

O IPI nasce como o “Imposto sobre Consumo” (IC), previsto no artigo 15, II, da Constituição Federal de 1946 (Brasil, 1946). Já naquele Texto Constitucional, o § 1º, do mesmo dispositivo, previa que a lei isentaria do IC os artigos classificados como o “mínimo indispensável” à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica. Isso parece corresponder, em certa medida, à técnica da seletividade em função da essencialidade, mais tarde estabelecida pela Constituição Federal de 1988.

A Lei n. 4.502/1964, por seu turno, previa a incidência do IC especificamente sobre produtos industrializados constantes na tabela anexa do referido diploma legal (Brasil, 1964). Essa mesma incidência foi recepcionada pelo Decreto-Lei n. 34/66, que, nessa toada, alterou a nomenclatura do IC para o conhecido IPI (Brasil, 1966).

Com a Constituição Federal de 1988, o IPI revestiu-se da dupla função arrecadatória e indutora que o caracteriza até os dias de hoje. Por um lado, o imposto representa uma arrecadação relevante, de cerca de R\$ 59,3 bilhões em 2023 (Brasil, 2023). Por outro, também pode exercer a função de um imposto regulador da atividade industrial do país, sendo uma exceção aos

<sup>3</sup> O IPI continuará existindo nas operações com os produtos produzidos na Zona Franca de Manaus (ZFM), com o alegado intuito de preservar o diferencial competitivo da região.

princípios da anterioridade nonagesimal e da estrita legalidade em matéria tributária.

É interessante notar a existência de um imposto sobre produtos industrializados em um país de industrialização tardia, e cujos sucessivos governos – democráticos e autoritários; de esquerda e de direita – tentaram estabelecer políticas econômicas com foco na industrialização. Em um primeiro momento, parece um tributo inoportuno.

Isso não passou despercebido ao legislador, que criou uma grande quantidade de hipóteses de não incidência, isenção, redução de base de cálculo e de alíquota para o imposto. São exemplos: a imunidade para produtos industrializados exportados (artigo 153, § 3º, da Constituição Federal); a isenção para produtos industrializados remetidos à Zona Franca de Manaus (artigo 54 do Decreto n. 7.212/2010); a redução de alíquota para artigos de laboratório ou de farmácia, carne bovina e de frango, leite, concentrados de proteínas, entre outros; e a redução da alíquota a zero para o envase de águas minerais naturais.

Para além das técnicas “clássicas” de redução da tributação para produtos específicos, a Constituição Federal ainda determinou que o IPI deveria ser seletivo em função da essencialidade dos produtos tributados (artigo 153, § 3º, I). A seletividade adotada pelo IPI implica que, quanto mais essencial o produto, menor deverá ser a alíquota do imposto, e vice-versa.

A despeito de suas relevantes dimensões extrafiscais, o IPI também recebeu da Constituição Federal atribuições de repartição de receitas que lhe impõem uma grande expectativa arrecadatória. O artigo 159, I, do Texto Constitucional determina que a repartição das receitas arrecadadas com o IPI será dividida da seguinte forma:

**Figura 1** – destinação e repartição de receitas arrecadadas de IPI

<b>Destinação</b>	<b>Percentual de receita arrecadada com IPI</b>
União	51%
Fundo de Participação dos Municípios	24,50%
Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal	21,50%
Programas de financiamento dos setores produtivos das regiões Nordeste, Norte e Centro-oeste	3%

Fonte: Elaboração própria, a partir de Andrade, 2024.

Para além desses percentuais, a União ainda deve destinar 10% da proporção de arrecadação do valor de exportações de produtos industrializados para os Estados e o Distrito Federal.

Nesse contexto, as dimensões extrafiscais do IPI são, ainda que parcialmente, contaminadas pela determinação constitucional de que parte do produto de sua receita seja compartilhado com os entes subnacionais. A condição de tributo indutor/regulador, mas cujas receitas arrecadadas devem ser parcialmente repartidas com os demais entes federados, pode criar embaraços para a União, os estados, o Distrito Federal e os municípios.

A União exerce a competência para legislar sobre o IPI e pode criar hipóteses de redução ou majoração da carga tributária que correspondam aos seus intentos arrecadatários ou indutores, como quando o imposto é instrumentalizado no âmbito de políticas públicas. No entanto, como as receitas arrecadadas são parcialmente destinadas aos demais entes federados, a criação de isenções, reduções de base de cálculo e de alíquota do IPI, necessariamente, reduz os repasses aos estados, Distrito Federal e municípios.

Sobre o assunto, o Supremo Tribunal Federal (STF) já decidiu que o repasse entre os entes federados diz respeito ao valor arrecadado, descontados os valores renunciados em razão de benefícios fiscais (Brasil, 2016). A despeito disso, é natural que a matéria crie tensões entre as unidades federativas na forma de “guerras fiscais verticais” entre os entes políticos.<sup>4</sup>

Como consequência, há incentivos para a União privilegiar a instrumentalização de outros tributos com dimensões mais fortemente arrecadatárias, e que não tenham a determinação de repasse para os demais entes federados. A relevância arrecadatária das contribuições do Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) na sistemática da não cumulatividade exemplifica a preferência da União por tributos cujas receitas, ainda que com destinação vinculada, não precisam ser repassadas aos entes subnacionais.

Feitas essas considerações acerca do IPI, passa-se a comparar as suas características financeiro-tributárias com aquelas definidas para o IS no âmbito da Reforma Tributária (EC n. 132/2023) e da Lei Complementar n. 214/2025.

---

4 Dá-se o nome de “guerras fiscais verticais” ao fenômeno em que as políticas de redução de carga tributária de um ente federado impactam a arrecadação de outro ente. É o caso das subvenções de ICMS concedidas pelos Estados e pelo Distrito Federal que, até a edição da Lei n. 14.789/2023 (Brasil, 2023), podiam ser excluídas das bases de cálculo do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), desde que observados determinados critérios previstos na Lei Complementar n. 160/2017 (Brasil, 2017). O termo “guerras fiscais verticais” utilizado neste artigo tem como referencial teórico o sentido dado por Fernando Facury Scaff (2023), sem prejuízo de outros usos na literatura desconhecidos ao autor.

O artigo 413, da LC n. 214/2025, estabelece a isenção das operações com energia elétrica e telecomunicações ao IS, o que não destoa da jurisprudência e da legislação atual sobre estas operações com o ICMS, por exemplo. O IS também não incidirá sobre os bens e serviços com redução de 60% da alíquota padrão do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) – tipicamente, os produtos da cesta básica nacional – e nem sobre os serviços de transporte público coletivo de passageiros rodoviário e metroviário de caráter urbano, semiurbano e metropolitano previstos no mesmo diploma legal.

As alíquotas do IS variam de acordo com o bem ou serviço tributado, e também em razão de suas características (artigo 419 da LC n. 214/2025), a exemplo dos carros (artigo 419, parágrafo único e incisos, da Lei Complementar n. 214/2025), cujas alíquotas serão moduladas de acordo com (i) potência do veículo; (ii) eficiência energética; (iii) reciclabilidade de materiais; (iv) pegada de carbono, entre outros.

As discussões acadêmicas e políticas em torno da Reforma Tributária de 2023 partiram de um consenso de que os novos desenhos normativos tributários deveriam ter a menor quantidade de alíquotas diferenciadas e reduções de base de cálculo possível. O intuito disso foi reduzir a complexificação e a litigiosidade do sistema tributário, de modo que pequenas variações das características dos bens e serviços não ensejassem discussões duradouras acerca de qual seria a alíquota ou base de cálculo aplicável a eles.

Esse racional não foi especialmente adotado para o IBS e a CBS, que contam com uma grande quantidade de hipóteses de alíquotas diferenciadas, regimes especiais e regimes específicos. O IS, entretanto, apresenta um número mais reduzido de exceções à alíquota padrão, ainda que, no caso de veículos, haja uma série de características a serem consideradas.

No que diz respeito à repartição de receitas arrecadadas, o IS assume quase que integralmente as mesmas funções do IPI. Isso se conclui com base na leitura do artigo 7º da EC n. 132/2023, que prevê que, a partir de 2027, a União deverá compensar a eventual redução dos montantes entregues aos entes subnacionais em razão da substituição do IPI pelo IS. O IS assume, assim, o encargo de repasse de receitas arrecadadas – e, portanto, da arrecadação em si – que, atualmente, é do IPI.

Caberá à União compensar a eventual redução desses repasses aos demais entes federados, caso o IS arrecade menos do que, historicamente, o fez o IPI, nos termos do artigo 159, I e II, da Constituição Federal. Não parece haver qualquer interesse da União na redução dos montantes arrecadados de IS em relação ao IPI, pois, senão, haverá a necessidade de obter receitas de outras rubricas para repassar aos estados, Distrito Federal, municípios e fundos. Dessa forma, é do interesse da União que o IS arrecade, pelo menos, o mesmo montante que o IPI.

Para demonstrar essa vinculação, verifica-se que as alterações da EC n. 132/2023 nas normas constitucionais de repartição de receitas estabelecem que a União entregará 50% dos valores arrecadados com o IS, no formato indicado pela tabela abaixo (artigo 159, I, da CF):

**Figura 2** – destinação e repartição de receitas arrecadadas de IS

Destinação	Percentual de receita arrecadada com IS
União	50,00%
Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal	24,50%
Fundo de Participação dos Municípios	22,50%
Programas de financiamento dos setores produtivos das regiões Nordeste, Norte e Centro-oeste	3%

Fonte: Elaboração própria, a partir de Andrade, 2024.

Como se vê, a repartição de receitas arrecadadas pelo IS é praticamente a mesma daquela atualmente existente para o IPI, o que reforça a manutenção de uma dimensão arrecadatória do imposto. Dessa forma, reitera-se o interesse da União em, pelo menos, manter a arrecadação do IS nos mesmos padrões históricos do IPI, sob risco de criar embaraços orçamentários e políticos. José Maria Arruda de Andrade observa que a pretensão indutora do IS está, ao menos parcialmente, contaminada pela determinação constitucional de que o produto de sua receita deverá ser compartilhado com os entes subnacionais (2024, p. 132).

Essa hipótese é reforçada pelo artigo 130, I, dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) – adicionado pela EC n. 132/2023 (Reforma Tributária). O dispositivo determina que o Senado Federal fixará as alíquotas de referência da CBS e do IBS, de modo que a receita da União com a CBS e o IS seja equivalente àquela arrecadada em períodos anteriores pela COFINS, pelo PIS, pelo IPI e pelo IOF-Seguros. O que se deduz do dispositivo é que a CBS e o IS devem arrecadar tanto quanto os tributos extintos pela Reforma Tributária de 2023.

A determinação constitucional de um mínimo arrecadatório contrasta com as feições aparentemente indutoras do IS. Em um primeiro momento, o IS deveria ter um potencial arrecadatório inferior ao do seu antecessor (IPI), já que não incidirá sobre todos os bens industrializados, mas apenas sobre aqueles que sejam prejudiciais à saúde e ao meio ambiente, definidos na LC n. 214/2025. Ademais, é uma consequência lógica que o desestímulo econômico

à produção e ao consumo destes bens e serviços levaria a uma esperada queda da arrecadação. Tributa-se mais para que se produza e se consuma menos e, conseqüentemente, haja menos operações a serem tributadas.

Caso o IS não tenha a mesma capacidade arrecadatória do IPI, caberá à União complementar os repasses ao Fundo de Participação dos Estados (FPE) e ao Fundo de Participação dos Municípios (FPM), conforme determinação do artigo 7º da EC n. 132/2023. Dessa forma, a reforma tributário-financeira estabelecida pela EC n. 132/2023 cria uma situação potencialmente conflituosa para a União Federal.

O IS poderá ser desnaturado para atender às dimensões arrecadatórias do imposto, o que esvaziaria os seus objetivos constitucionalmente estabelecidos de desincentivar práticas prejudiciais à saúde e ao meio ambiente. No cenário em que o IS atenda preponderantemente às suas dimensões indutoras, haverá uma menor arrecadação, e a União deverá compensar os fundos regionais e demais entes federados. Por fim, a União ainda poderia aumentar o potencial arrecadatório da CBS, embora as receitas da contribuição estejam vinculadas à seguridade social (Andrade, 2024, p. 165).

O segundo cenário é improvável no atual contexto de um orçamento sob grandes pressões para a redução do gasto público. Já o último cenário encontra um claro obstáculo constitucional, uma vez que as receitas da CBS são vinculadas à seguridade social e não podem ser repassadas aos fundos regionais e entes subnacionais.

O mais provável é que o IS seja instrumentalizado para a arrecadação de receitas, a fim de cumprir as determinações constitucionais de equivalência arrecadatória e repasse aos fundos regionais, ou mesmo para recompor um orçamento atualmente exíguo. Essa “escolha de Sofia” ocorre, sobretudo, por uma dificuldade dos estudiosos em direito tributário e em políticas públicas de enxergar as porosidades destas áreas com o direito financeiro. Como observa José Maria Arruda de Andrade (2024, p. 172):

O problema é que o direito financeiro possui diversos regramentos que transformam a narrativa original da função instrumental dos tributos, por vezes, em algo distante daquilo que a narrativa de convencimento público alardeava.

Dessa forma, as implicações potencialmente arrecadatórias do IS tendem a sobrepujar a dimensão indutora do imposto. A determinação de que o IS mantenha, pelo menos, a mesma carga tributária do IPI gera o risco de a União ter de complementar eventuais perdas de receitas ao FPE e ao FPM. Essa disposição arrecadatória é reforçada pela sistemática de repartição de receitas estabelecida para o IS, e que essencialmente repete as já existentes para o IPI. Dessa forma, o aumento da carga tributária do IS,

embora contrário à finalidade indutora do imposto, tende a ser estimulado, pois beneficia indiretamente o orçamento dos entes subnacionais e preserva as receitas da União.

Nessa perspectiva, o IS estaria escondendo suas verdadeiras intenções (arrecadatórias) sob um manto de imposto indutor de bons comportamentos quando, na realidade, possuiria intuítos arrecadatórios implícitos. Esse contexto de desnaturação dos objetivos oficiais e formais do IS pode ser interpretado a partir do fenômeno da ilusão fiscal, conforme se explora a seguir.

### 3. O IMPOSTO SELETIVO E A ILUSÃO FISCAL

O artigo 145, § 3º, da CF, determina que o Sistema Tributário Nacional (STN) observe, entre outros, o princípio da transparência. A administração tributária, mais do que divulgar de forma clara e acessível os critérios da tributação, também deve esclarecer os seus objetivos e intuítos com a exação, sobretudo quando a tributação é utilizada como instrumento no âmbito de políticas públicas, contexto em que ela está atrelada a princípios, metas, programas e objetivos concretos.

A transparência do STN é um princípio que se relaciona com os ideais de democracia e República. Um Estado Democrático de Direito é construído, também, quando se verifica de que modo e por que as receitas públicas são arrecadadas e destinadas do jeito que são. Trata-se de um mecanismo essencial para que a sociedade e os órgãos de controle da administração pública melhor reajam, decidam e controlem os atos de governo e de Estado. *“A transparência é uma forma de se construir a verdade e possibilitar a mudança ou manutenção da ação”* (Santi, 2020, p. 72).

Em contraste à transparência fiscal pode ocorrer a ilusão fiscal. Salles D’Araújo (2022, p. 13-14) conceitua a ilusão fiscal como o fenômeno em que há uma dissociação entre a percepção social da atividade financeira do Estado e o que se dá na realidade. Ela seria um instrumento de governo para influenciar os contribuintes e reduzir a sua resistência ao pagamento de tributos, minimizando a percepção de seus custos ou maximizando a percepção dos resultados.

Salles D’Araújo aplica o conceito de ilusão fiscal para analisar o papel da complexidade da legislação tributária brasileira e seus efeitos na percepção de regressividade do sistema tributário nacional pelos contribuintes (2022). Nesse artigo, propõe-se o uso da ilusão fiscal para o contexto em que a tributação é utilizada – formal e oficialmente – com o intuito de induzir comportamentos, mas, na realidade, possui pretensões fortemente arrecadatórias.

É provável que os cidadãos aceitem melhor a existência e a exigência de um tributo cujo objetivo declarado é desestimular comportamentos

prejudiciais à saúde e ao meio ambiente, como é o IS. Em um primeiro momento, parece ser social e moralmente justificável que refrigerantes, bebidas alcoólicas, jogos de azar e veículos poluentes tenham uma carga tributária maior.<sup>5</sup>

A reação é contrária quando os tributos têm finalidades precipuamente arrecadatórias e, sobretudo, quando são desvirtuados e esvaziados de suas dimensões indutoras. Christian Daude e Ángel Melguizo (2010) identificaram que a carga tributária, mesmo quando elevada, é melhor aceita pelos cidadãos quando há um bom uso das verbas públicas. Por outro lado, quando essa relação não se verifica, há um baixo índice de legitimidade fiscal em relação à conduta do Estado (Pereira; Scabora, 2020, p. 8).

A crítica que se faz não é ao uso da tributação como instrumento arrecadatório ou indutor. Ambos são parte da dimensão dos tributos e são necessários ao funcionamento estatal e à elaboração e execução de políticas públicas. No entanto, os objetivos com a tributação devem ser claros e transparentes, seja para que a sociedade possa reagir a eles de modo consciente, seja para que os órgãos de controle possam verificar a sua efetividade e consistência normativa.

Como explorado, o IS parece ter feições mais propriamente arrecadatórias do que preponderantemente indutoras. Corroborando essa hipótese, observa-se que a menção à “finalidade extrafiscal” do IS foi retirada do Texto Constitucional pelo relator do projeto na Câmara dos Deputados. A alteração não é irrelevante, eis que alterou a redação do imposto dada pelo Senado.

Pode-se conjecturar que, uma vez que o IS terá de manter a arrecadação do IPI, a finalidade extrafiscal tenha sido retirada pelo relator na Câmara dos Deputados justamente para evitar argumentações jurídico-econômicas e um eventual controle jurisdicional que apontasse para a instrumentalização do IS para fins exclusivamente indutores.

A dimensão acentuadamente arrecadatória do IS contrasta com a sua pretensa natureza preponderantemente indutora, o que acarreta perda de transparência e legitimidade social do tributo. O destaque oficial apenas para o caráter indutor do imposto, enquanto as alterações constitucionais da Reforma Tributária condicionam o IS a objetivos estritamente fiscais, configura um cenário de ilusão fiscal, em que a percepção dos contribuintes sobre a exação difere da sua real finalidade.

Ademais, a necessidade de o IS manter receitas compatíveis com aquelas historicamente arrecadadas com o IPI pode inverter as prioridades relacionadas ao imposto. A União, pressionada por restrições orçamentárias,

5 Há potenciais efeitos regressivos e inflacionários no uso da tributação com este viés, mas que não são objeto de análise deste artigo em função da delimitação do objeto. Para uma análise desses efeitos no contexto da tributação sobre as emissões de carbono, sugere-se: Marques; Ribas; Carvalho, 2020. Para uma crítica do uso da tributação com a finalidade de desestimular comportamentos tidos como indesejáveis, sugere-se: THOM, Michael. *Taxing sin*. Londres: Palgrave Macmillan, 2021.

tenderá a maximizar a sua arrecadação em detrimento de sua dimensão indutora. Com a redação dada pela EC n. 132/2023, não há óbices para que o IS tenha uma preponderância arrecadatória maior do que a que se gostaria de assumir.

O IS, apesar de “seletivo” no nome, revela-se um imposto de forte tendência arrecadatória, e cujo desenho constitucional-normativo pode comprometer a sua eficácia indutora e a clareza dos seus objetivos perante a sociedade. Nesse sentido, cabe lembrar que a mesma EC que estabeleceu o IS também determinou que o Sistema Tributário Nacional seja guiado pelo princípio da transparência (artigo 145, § 3º, da CF), o que inclui deixar claras as intenções do legislador com a tributação. No entanto, as dinâmicas propostas no desenho normativo do IS parecem se afastar desse princípio e se aproximar de uma ilusão fiscal.

## **CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Este trabalho investigou a natureza dual do IS, com ênfase na coexistência de suas dimensões arrecadatórias e indutoras e com base no fenômeno da ilusão fiscal. A análise revela que, apesar do discurso oficial que destaca a função indutora do IS – com o objetivo de desestimular o consumo de produtos nocivos à saúde e ao meio ambiente – o imposto apresenta características fortemente arrecadatórias. Essa ambivalência reflete-se no fato de que o IS deverá arrecadar valores equivalentes àqueles atualmente angariados pelo IPI, o que pode comprometer seu potencial extrafiscal.

Os resultados indicam que a repartição de receitas arrecadadas entre os entes federados, em conjunto com a determinação constitucional da manutenção de receitas angariadas, reforça o papel fiscal-arrecadatório do IS. Isso levanta dúvidas e questionamentos acerca da sua aparente preponderância indutora de comportamentos sociais e ambientais desejados.

O IS parece ilustrar o fenômeno da ilusão fiscal, na medida em que afirma sua dimensão extrafiscal, mas que, após uma leitura global das normas tributário-financeiras vinculadas a ele, indica uma relevante dimensão arrecadatória. A ausência de transparência do imposto prejudica a consciência social quanto à sua natureza e efeitos, e dissimulam o exercício de auditoria pelos órgãos de controle da administração pública.

As limitações deste artigo incluem a sua natureza exclusivamente teórica, focada na análise bibliográfica e documental da Constituição Federal e da Lei Complementar n. 214/2025. Sugere-se que pesquisas futuras aprofundem os resultados e as conclusões deste artigo por meio da inclusão de dados empíricos que avaliem o impacto econômico efetivo do IS sobre os comportamentos dos agentes econômicos, o que será possível com a sua efetiva implementação.

Como recomenda7ao propositiva e síntese conclusiva, sugere-se que tributos com dimens6es preponderantemente indutoras não tenham as suas receitas vinculadas ao repasse aos entes federados e fundos nacionais ou tenham índices mínimos de arrecada7ao, sob risco de desvirtuamento da sua dimensão extrafiscal.

## REFERÊNCIAS

ANDRADE, José Maria Arruda de. *Imposto Seletivo e Pecado*: juízos críticos sobre tributa7ao saudável. São Paulo: IBDT, 2024.

BRASIL. *Constitui7o dos Estados Unidos do Brasil (de 18 de setembro de 1946)*. Rio de Janeiro: Senado Federal, 1946. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao46.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm). Acesso em: 25 set. 2024.

BRASIL. Lei n. 4.502, de 30 de novembro de 1964. Disp6e sobre o imposto de consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 1965. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L4502.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4502.htm). Acesso em: 25 set. 2024.

BRASIL. Decreto-Lei n. 34, de 18 de novembro de 1966. Estabelece normas sobre o imposto de consumo e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 1966. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/1965-1988/del0034.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/del0034.htm). Acesso em: 25 set. 2024.

BRASIL. Constitui7o da República Federativa do Brasil de 1988. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 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: 15 set. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 705.423/MG* (Tema 653). Brasília, DF: STF, 2016. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4284492&numeroProcesso=705423&classeProcesso=RE&numeroTema=653>. Acesso em: 11 out. 2024.

BRASIL. Lei Complementar n. 194, de 23 de junho de 2022. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 2022. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp194.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp194.htm). Acesso em: 16 maio 2025.

BRASIL. *Arrecada7o IR e IPI, FPM e FPE*. Brasília, DF: Receita Federal do Brasil, 2023. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/arrecadacao/arrecadacao-ir-e-ipi-fpm-e-fpe>. Acesso em: 20 nov. 2024.

BRASIL. 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*, Brasília, DF, 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: 16 maio 2025.

BYRNE, Ralph.; GERALD, Stone. *Microeconomia*. São Paulo: Makron Books, 1996.

DAUDE, Christian; MELGUIZO, Ángel. Taxation and more representation? On fiscal policy, social mobility and democracy in Latin America. *OECD Development Centre Working Papers*, OECD Publishing, Paris, n. 294, set. 2010.

LEÃO, Martha Toríbio. Contributo para o Estudo da Extrafiscalidade: a Importância da Finalidade na Identificação das Normas Tributárias Extrafiscais. *Revista de Direito Tributário Atual*, n. 34, 2015. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/155>. Acesso em: 22 out. 2023.

MARQUES, Pedro Romero; RIBAS, Theo; CARVALHO, Laura. *Como neutralizar os efeitos regressivos de uma tributação sobre carbono no Brasil*. [S.l.]: Made – Centro de Pesquisa em Macroeconomia das Desigualdades, 2020. Disponível em: <https://madeusp.com.br/publicacoes/artigos/como-neutralizar-os-efeitos-regressivos-de-uma-tributacao-sobre-carbono-no-brasil/>. Acesso em: 20 nov. 2024.

MENDES, Guilherme Adolfo Santos do. *Extrafiscalidade: análise semiótica*. 2009. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. Disponível em: <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-18112009-090938/pt-br.php>. Acesso em: 10 out. 2023.

NUSDEO, Ana Maria de Oliveira. *Direito ambiental & economia*. Curitiba: Juruá, 2018

PEREIRA, Flavio Felipe Vieira dos Santos; SCABORA, Filipe Casellato. O sigilo fiscal enquanto óbice ao combate da evasão tributária: Contradições, ilegalidades e arbitrariedades na aplicação do instituto no Brasil. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*, v. 24, p. 151-171, 2020.

PIGNATARI, Leonardo Thomaz. O “Sugar Tax” deve ser Servido no Cardápio Tributário Brasileiro? *Revista Direito Tributário Atual*, n. 51, p. 225-250, 2022. Disponível em: <https://doi.org/10.46801/2595-6280.51.9.2022.1258>. Acesso em: 2 out. 2024.

ROCHA, Paulo Victor Vieira da. Fiscalidade e extrafiscalidade: uma análise crítica da classificação funcional das normas tributárias. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, Dialética, n. 32, 2021. Disponível em <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/88>. Acesso em: 16 maio 2025.

ROCHA, Sergio André. Natureza e materialidade constitucional do ‘Imposto Seletivo’. *Revista Consultor Jurídico*, 2023. Disponível em <https://www.conjur.com.br/2024-abr-22/natureza-e-materialidade-constitucional-do-imposto-seletivo/>. Acesso em: 15 set. 2024.

ROCHA, Sergio André. Reforma tributária e o imposto seletivo. *Revista Consultor Jurídico*, 2023. Disponível em <https://www.conjur.com.br/2023-ago-28/sergio-andre-rocha-reforma-tributaria-chamado-imposto-seletivo/>. Acesso em: 15 set. 2024.

SALES D'ARAÚJO, Pedro Júlio. Quando a desigualdade social encontra a ilusão fiscal: a regressividade cognitiva da matriz tributária brasileira. *Cadernos de Finanças Públicas*, 2022. Disponível em: <https://doi.org/10.55532/1806-8944.2022.166>. Acesso em: 20 nov. 2024.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Kafka, alienação e deformidades da legalidade exercício do controle social rumo à cidadania fiscal*. 2. ed. São Paulo: Editora Max Limonad, 2020.

SCAFF, Fernando Facury. Tributação de subvenções, pacto federativo e guerra fiscal vertical. *Revista Consultor Jurídico*, 2023. Disponível: <https://www.conjur.com.br/2023-abr-25/contas-vista-tributacao-subvencoes-pacto-federativo-guerra-fiscal-vertical/>. Acesso em: 19 nov. 2024.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

VOGEL, Klaus. *Steuerrecht und Wirtschaftslenkung – Ein Überblick*, Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 1968/1969. Herne: GmbH, 1969

