

**INSTITUTO BRASILEIRO DE ENSINO, DESENVOLVIMENTO E PESQUISA  
MESTRADO PROFISSIONAL EM DIREITO**

**RUY GUILHERME TREVISAN BORBA**

**O MERCADO PORNOGRÁFICO DIGITAL: PREJUDICIALIDADE À SAÚDE E A  
INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SELETIVO, CRIADO PELA EMENDA  
CONSTITUCIONAL n.º 132, DE 2023.**

**Brasília-DF  
2025**

**RUY GUILHERME TREVISAN BORBA**

**O MERCADO PORNOGRÁFICO DIGITAL: PREJUDICIALIDADE À SAÚDE E A  
INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SELETIVO, CRIADO PELA EMENDA  
CONSTITUCIONAL n.º 132, DE 2023.**

Dissertação apresentada à Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação *stricto sensu* em Direito do Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa - IDP, como requisito parcial para a obtenção do título de MESTRE em Direito, sob a orientação do Prof. Dr. Luciano Felício Fuck.

**Brasília-DF**

**2025**

Código de catalogação na publicação – CIP

B726m Borba, Ruy Guilherme Trevisan

O mercado pornográfico digital: prejudicialidade à saúde e a incidência do imposto seletivo, criado pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023 / Ruy Guilherme Trevisan Borba. — Brasília: Instituto Brasileiro Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa, 2025.

121 f.: il.; color.

Orientador: Prof. Dr. Luciano Felício Fuck

Dissertação (Mestrado Profissional em Direito) — Instituto Brasileiro Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa – IDP, 2025.

1. Tributação 2. Reforma tributária. 3. Mercado Pornográfico.  
I.Título

CDDir 341.396

**RUY GUILHERME TREVISAN BORBA**

**O MERCADO PORNOGRÁFICO DIGITAL: PREJUDICIALIDADE À SAÚDE E A  
INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SELETIVO, CRIADO PELA EMENDA  
CONSTITUCIONAL n.º 132, DE 2023.**

Dissertação apresentada à Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação *stricto sensu* em Direito do Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa - IDP, como requisito parcial para a obtenção do título de MESTRE em Direito.

Aprovado em: \_\_\_\_ / \_\_\_\_ / \_\_\_\_.

Banca Examinadora

---

Prof. Dr. Luciano Felício Fuck (Orientador)  
Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa - IDP

---

Prof. Dr. Celso de Barros Correia Neto  
Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa - IDP

---

Profa. Dra. Hadassah Laís de Sousa Santana  
Fundação Getúlio Vargas – FGV

*À minha amada mãe, Adriana.  
Que partiu em 2002, mas cuja presença  
transcende o tempo e a saudade.  
Cada passo que dou é guiado pelo seu  
exemplo; cada conquista que alcanço é  
construída sobre o alicerce do seu amor.  
Este trabalho é para você.  
Com todo o meu amor, sempre.*

## AGRADECIMENTOS

A jornada de um mestrado é, em sua essência, um caminho solitário de reflexão e escrita. Contudo, a solidão da pesquisa só é suportável quando apoiada por uma rede de afeto que nos lembra, a cada passo, que não estamos sozinhos. Nenhuma linha desta dissertação teria sido escrita sem o amor, a paciência e o apoio de pessoas que são o meu alicerce.

Ao meu esposo, Norton, meu amor, a quem dedico a mais profunda gratidão. Você foi a minha rocha nos momentos de maior turbulência, o meu porto seguro quando o cansaço ameaçava me vencer. Com uma paciência infinita e uma compreensão silenciosa, você suportou minhas ausências, mesmo quando eu estava fisicamente presente, mas com a mente imersa nos estudos. Você entendeu as longas horas de silêncio, as viagens necessárias a Brasília e o estresse que, por vezes, me consumia. Este trabalho é o resultado de um sonho meu, mas ele só se tornou possível graças ao seu sacrifício, seu apoio incondicional e seu amor. Muito obrigado.

Aos meus sócios e amigos, Rafael e Edemilso. Ao Rafael, meu melhor amigo, com quem tive o privilégio de compartilhar cada angústia e cada vitória desta caminhada, lado a lado. Nossas conversas e trocas tornaram o percurso infinitamente mais leve. A ambos, agradeço pela amizade e pela generosidade profissional. Vocês não apenas me deram o suporte necessário para que eu pudesse me ausentar do nosso escritório, mas, principalmente, a tranquilidade para que eu o fizesse sem peso na consciência, sabendo que tudo estaria em boas mãos. A lealdade de vocês foi um presente inestimável.

Ao meu amigo, Matteus, cuja generosidade transformou Brasília em um lar para mim. Obrigado por abrir as portas da sua casa e me acolher com tanto carinho durante os períodos de aulas presenciais. Sua amizade foi um porto seguro na capital.

Ao meu sogro, Erol, e à minha sogra, Márcia, que me acolheram como filho e vibraram com cada conquista. E às minhas irmãs, Jéssica e Victória, pilares de amor e incentivo em minha vida. O apoio constante, o carinho e a torcida de vocês, em cada etapa deste mestrado, foram a força motriz que me impulsionava a continuar. Vocês são a lembrança viva dos motivos pelos quais eu nunca poderia desistir.

Ao meu orientador, Professor Dr. Luciano Felício Fuck, minha mais profunda reverência e gratidão. Seus ensinamentos, sua orientação segura e, sobretudo, sua imensa paciência com minhas dificuldades foram fundamentais para que este trabalho pudesse não apenas começar, mas chegar a bom termo. Obrigado por compartilhar seu vasto conhecimento e por me guiar com tanta maestria.

Esta dissertação, portanto, carrega em cada página um pouco de cada um de vocês. A vocês, com todo o meu amor e gratidão, eu dedico esta conquista.

## RESUMO

A presente dissertação investiga a possibilidade de incidência do Imposto Seletivo (IS), instituído pela Emenda Constitucional nº 132/2023, sobre o mercado pornográfico digital. Partindo do pressuposto fático da prejudicialidade do consumo de pornografia à saúde, o trabalho se debruça sobre o problema de pesquisa, que é estreitamente jurídico-tributário: como conformar a regra-matriz de incidência deste novo tributo extrafiscal a um setor paradigmático da economia digital, caracterizado pela desterritorialização e intangibilidade. O objetivo geral é demonstrar a viabilidade constitucional dessa tributação e propor um modelo normativo coerente para sua aplicação. O marco teórico ancora-se na teoria da extrafiscalidade, notadamente na construção de suas quatro etapas de manifestação (finalidade, regime, norma e eficácia) proposta por Celso de Barros Correia Neto. A metodologia empregada é de natureza qualitativa, com fins exploratórios e explicativos, utilizando-se da pesquisa bibliográfica, documental e de um estudo de caso da experiência francesa. A pesquisa conclui pela plena viabilidade da incidência, propondo uma estrutura detalhada para a regra-matriz de incidência, na qual a "disponibilização" de conteúdo é enquadrada como comercialização de bens imateriais; o critério espacial é definido pela "presença digital significativa", aferida pelo número de acessos; a base de cálculo é a quantidade de acessos, com alíquota *ad rem*; e a sujeição passiva é garantida pelo representante tributário solidário. O trabalho contribui de forma inovadora para os debates sobre extrafiscalidade, soberania fiscal e os desafios da tributação na era digital, alinhando-se à linha de pesquisa em Direito Tributário e Finanças do IDP.

**Palavras-chave:** Imposto Seletivo. Extrafiscalidade. Economia Digital. Tributação de Plataformas Digitais. Mercado Pornográfico.

## ABSTRACT

This dissertation investigates the application of the Selective Tax (IS), instituted by Constitutional Amendment no. 132/2023, to the digital pornographic market. The research problem focuses on how to conform the tax incidence framework of this new extra-fiscal tax to effectively reach a sector of the digital economy characterized by deterritorialization and intangibility. The theoretical framework is anchored in the theory of extra-fiscality, particularly in the four-stage manifestation model proposed by Celso de Barros Correia Neto, in dialogue with the debates on the taxation of digital platforms. The methodology is qualitative, with exploratory and explanatory purposes, employing bibliographic, documentary research, and a case study of the French experience. The research concludes that the tax incidence is fully viable, proposing a detailed structure for the tax incidence framework based on "significant digital presence," a tax base measured by the number of user accesses, and the figure of a jointly liable tax representative. This study is aligned with the research line of Tax Law and Finance at IDP, providing an innovative contribution to the debates on fiscal sovereignty in the digital era.

**Keywords:** Selective Tax. Extra-fiscality. Digital Economy. Taxation of Digital Platforms. Pornographic Market.

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO .....</b>	11
<b>1. O REGIME CONSTITUCIONAL DO IMPOSTO SELETIVO .....</b>	15
1.1. Imposto Seletivo e a controvérsia do Imposto do Pecado .....	15
1.2. A regra de competência tributária do imposto seletivo .....	17
1.3. A extrafiscalidade no sistema tributário e o imposto seletivo .....	20
1.3.1. <i>Extrafiscalidade: finalidade .....</i>	22
1.3.2. <i>Extrafiscalidade: regime jurídico .....</i>	25
1.3.3. <i>Extrafiscalidade: norma jurídica .....</i>	28
1.3.4. <i>Extrafiscalidade: eficácia .....</i>	30
1.4. A vedação de incidência do Imposto Seletivo sobre produções artísticas audiovisuais nacionais .....	32
<b>2. A PREJUDICIALIDADE À SAÚDE COMO JUSTIFICATIVA PARA A INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SELETIVO SOBRE O MERCADO PORNOGRÁFICO DIGITAL .....</b>	40
2.1. A pornografia digital e seus modelos de negócio .....	40
2.1.1. <i>Tube sites .....</i>	41
2.1.2. <i>Plataformas de produtoras .....</i>	43
2.1.3. <i>Conteúdo por assinatura direta .....</i>	44
2.1.4. <i>Conteúdo sob demanda personalizado .....</i>	45
2.1.5. <i>Webcamming .....</i>	45
2.1.6. <i>Marketplace pornográfico .....</i>	45
2.1.7. <i>Dimensão econômica do mercado pornográfico .....</i>	46
2.2. A pornografia e os seus efeitos na saúde humana .....	48
2.3. O direito fundamental à saúde como critério delimitador da prejudicialidade no Imposto Seletivo .....	52
2.4. Os serviços de oferta de conteúdos pornográficos por plataformas digitais e a prejudicialidade à saúde .....	60
<b>3. O MERCADO PORNOGRÁFICO DIGITAL E OS DESAFIOS PARA A INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SELETIVO .....</b>	62
3.1. A Economia Digital e a (In)suficiência dos Modelos Tributários Tradicionais .....	62
3.2. A experiência francesa de tributação e regulação das plataformas digitais de entretenimento adulto: desafios para o Brasil .....	64

<b>3.3. Os contornos de bens e serviços para fins de incidência do Imposto Seletivo.....</b>	68
3.3.1. <i>Os modelos de negócios das plataformas pornográficas digitais: bens ou serviços? .....</i>	71
<b>3.4. A estruturação normativa do Imposto Seletivo incidente sobre o conteúdo pornográfico disponibilizado por plataformas digitais.....</b>	73
3.4.1. <i>Formas de comércio no mercado pornográfico digital.....</i>	74
3.4.2. <i>Territorialidade e presença digital significativa .....</i>	76
3.4.3. <i>Monetização nas plataformas pornográficas digitais e definição do critério quantitativo .....</i>	83
3.4.4. <i>O sujeito passivo no ambiente digital .....</i>	87
<b>3.5. Extrafiscalidade e eficácia social.....</b>	93
<b>CONCLUSÃO .....</b>	96
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	100
<b>APÊNDICE A — PROJETO DE LEI COMPLEMENTAR.....</b>	115

## INTRODUÇÃO

O ordenamento jurídico brasileiro foi palco de uma transformação estrutural com a promulgação da Emenda Constitucional (EC) nº 132, de 20 de dezembro de 2023, uma reforma que redesenha as fundações da tributação sobre o consumo. No epicentro dessa transformação emerge o Imposto Seletivo (IS), um tributo de feição singular, outorgado à União não como um mero instrumento arrecadatório, mas como uma ferramenta de intervenção estatal, cuja vocação constitucional é onerar bens e serviços prejudiciais à saúde e ao meio ambiente. Sua existência assinala uma clara opção do poder constituinte derivado pela extrafiscalidade, consagrando a norma tributária como vetor de políticas públicas e indutora de comportamentos socialmente desejáveis.

Este novo paradigma normativo, contudo, não surge em um vácuo. Ele se depara com a força disruptiva da economia digital, um ecossistema econômico que opera sob a lógica da desterritorialização, da intangibilidade e da pulverização dos agentes. As categorias jurídicas tradicionais, forjadas para uma realidade de trocas materiais e estabelecimentos físicos, mostram-se insuficientes para capturar a complexidade das transações que hoje fluem através de servidores globais e plataformas sem rosto. É precisamente na confluência destas duas correntes — a inovação tributária e a consolidação do universo digital — que esta dissertação ancora sua investigação, elegendo como objeto um dos mercados mais exponenciais e, paradoxalmente, menos regulados deste novo mundo: o mercado pornográfico digital.

Para os estritos fins deste estudo, concebe-se o *mercado pornográfico digital* como o multifacetado conjunto de plataformas cuja atividade primordial é a disponibilização de pornografia, também chamada ao longo do trabalho de conteúdo adulto, e a *pornografia* como a representação explícita de atos sexuais ou práticas de conotação sexual, inclusive a masturbação, com o objetivo precípua de provocar excitação imediata, distinguindo-se, assim, de obras com valor artístico ou narrativo. Este setor, que movimenta uma economia bilionária e atrai um tráfego massivo de usuários localizados no Brasil, opera em uma zona cinzenta do ponto de vista fiscal, levantando questões inadiáveis sobre a capacidade do Estado de exercer sua soberania e de responder aos novos desafios impostos pela tecnologia.

A pertinência de submeter tal mercado ao Imposto Seletivo

poderia, à primeira vista, suscitar um debate de ordem moral. Contudo, esta pesquisa se afasta deliberadamente de tal viés. A questão sobre os malefícios da pornografia à saúde não constitui o problema a ser aqui investigado, mas sim a premissa fática que legitima a análise jurídica. Este trabalho, portanto, parte deste pressuposto, cuja sustentação repousa em um robusto arcabouço de estudos médicos e psicológicos, devidamente explorado no corpo do texto. O problema de pesquisa a ser desvendado é, assim, de natureza estritamente jurídico-tributária, e pode ser formulado nos seguintes termos: diante da estrutura constitucional do Imposto Seletivo, de sua finalidade extrafiscal e dos desafios impostos pela economia digital, é juridicamente viável a sua incidência sobre os serviços de disponibilização de conteúdo pornográfico e, em caso afirmativo, de que forma é possível conformar sua regra-matriz de incidência para alcançar com efetividade as plataformas pornográficas digitais?

Responder a essa questão é o objetivo geral desta dissertação, que busca demonstrar a legitimidade constitucional e propor uma modelagem normativa coerente para a aplicação do IS a esse setor. Para tanto, a investigação se desdobrará em objetivos específicos que estruturam a jornada argumentativa. Primeiramente, desvelar-se-á o regime jurídico do novo imposto, dissecando sua competência e sua teleologia extrafiscal. Em segundo lugar, buscar-se-á fundamentar a subsunção da atividade ao critério material qualificado pela prejudicialidade à saúde. Por fim, serão enfrentados os intrincados desafios jurídicos para construir, elemento por elemento, uma regra-matriz de incidência tributária que seja, ao mesmo tempo, constitucionalmente sólida e funcionalmente eficaz no ambiente virtual.

A justificativa para tal empreitada é multifacetada. No plano teórico, o trabalho se aprofunda em um tema virgem, oferecendo uma das primeiras análises dogmáticas sobre a aplicação do Imposto Seletivo a um caso paradigmático da economia 4.0 — contribuindo para os debates sobre a reinterpretação de conceitos como territorialidade e, ainda, na busca por novas fontes de riqueza que refletem os modelos do mercado digital. Na dimensão prática, a pesquisa oferece um roteiro técnico-jurídico ao legislador e à administração tributária para o exercício de sua competência, enfrentando a erosão da base tributária e promovendo a isonomia. A relevância social, por sua vez, é a mais premente, pois a dissertação explora o potencial da tributação como instrumento de política pública, alinhado ao dever estatal de proteção à saúde coletiva, notadamente de crianças e adolescentes, vulneráveis à exposição precoce e irrestrita a tais conteúdos.

Para dar conta dessa complexa tarefa, a pesquisa utiliza um marco teórico e uma metodologia definidos. O arcabouço teórico ancora-se na teoria da extrafiscalidade, notadamente na construção de suas quatro etapas de manifestação (finalidade, regime, norma e eficácia) proposta por Celso de Barros Correia Neto. A metodologia empregada é de natureza qualitativa, pois o foco reside na interpretação de normas, conceitos e doutrina, e não na mensuração estatística de um fenômeno. Quanto aos seus fins, a pesquisa é, a um só tempo, exploratória, por desbravar a aplicação de uma legislação nova, e explicativa, por buscar conectar as causas (a prejudicialidade à saúde) com os efeitos (a possibilidade de tributação). O alicerce da argumentação será construído por meio da pesquisa bibliográfica e documental, em um diálogo constante com a doutrina tributária e a legislação pertinente. Contudo, para compreender os desafios de implementação em um contexto real, recorrer-se-á ao estudo de caso da experiência francesa, que funcionará como um laboratório prático, revelando as armadilhas da obsolescência legislativa e a complexa reação dos agentes econômicos à regulação estatal. O fio condutor do raciocínio, por fim, seguirá o método dedutivo, partindo das premissas gerais do regime constitucional do IS para então aplicá-las e detalhá-las na hipótese concreta do mercado pornográfico.

Este trabalho se insere, com precisão, na linha de pesquisa em *Direito Tributário e Finanças* deste programa de mestrado profissional. Mais do que um alinhamento genérico, a dissertação promove uma contribuição direta e aprofundada a um de seus eixos mais contemporâneos: *os desafios da tributação na era digital*. Enquanto grande parte da literatura aponta os problemas da desterritorialização e da intangibilidade, esta pesquisa avança ao propor uma solução articulada e dogmaticamente fundamentada, oferecendo um modelo concreto para a conformação de uma regra-matriz de incidência — especialmente nos seus critérios espacial, com a utilização do mercado de usuários como elemento de conexão e a noção de presença digital significativa, e quantitativo, com a sugestão de uma base de cálculo por acessos — que responde diretamente a esses desafios.

A fim de guiar o leitor por essa construção, o texto será organizado em três capítulos sequenciais. O primeiro estabelecerá as fundações teóricas, dedicando-se a uma análise minuciosa do regime constitucional do Imposto Seletivo. O segundo erguerá o pilar fático da pesquisa, demonstrando a conexão entre a atividade do mercado pornográfico digital e o conceito jurídico-constitucional de

prejudicialidade à saúde. Finalmente, o terceiro capítulo representará o ápice da investigação, onde a teoria e o fato se encontrarão para, a partir dos desafios práticos, construir uma proposta detalhada e funcional para a incidência do tributo, culminando na defesa de um modelo tributário constitucional, eficaz e alinhado aos imperativos de nossa era.

## 1. O REGIME CONSTITUCIONAL DO IMPOSTO SELETIVO

### 1.1. Imposto Seletivo e a controvérsia do Imposto do Pecado

Os chamados impostos do pecado (*sin taxes*) recebem essa designação por normalmente incidirem sobre condutas consideradas contrárias a preceitos de ordem moral, como o consumo de álcool, tabaco e a prática de jogos de azar. A noção de pecado relaciona-se à transgressão de uma autoridade cuja legitimidade é internamente reconhecida e respeitada e, assim, os impostos do pecado seriam aqueles vinculados a condutas, manifestações ou intenções que se contrapõem a essa orientação normativa, conforme ensina Sérgio Vasques (1999, p. 17-19).

O Imposto Seletivo, desde as versões iniciais das Propostas de Emenda Constitucional nº 45/2019 e nº 110/2019 — precursoras da reforma tributária —, foi concebido para incidir sobre o que a exposição de motivo da PEC nº 45/2019 (Brasil, 2019a) denominava “bens e serviços geradores de externalidades negativas ou cujo consumo se deseja desestimular, como cigarros e bebidas alcoólicas”. Talvez por isso tenha se tornado comum associá-lo aos impostos do pecado.

No contexto da incidência do Imposto Seletivo sobre o mercado pornográfico digital, a associação com valores morais parece ainda mais direta. Essa relação encontra respaldo na doutrina de Sérgio Vasques (1999, p. 21), para quem o pecado que se pretende tributar é aquele relacionado à “pequena moral, a moral do insignificante, do ridículo, do absurdo, da vergonha, da ostentação, do tabu, da etiqueta, da vaidade, da fraqueza, do vício — é a moral do *pecadilho*” e, consequentemente, são os pecados que não teriam apelo popular para justificar a perseguição pelo direito penal.

Ao tratar especificamente da tributação da pornografia, Sérgio Vasques (1999, p. 83) reforça sua posição ao explicar que essa preocupação surge após a Revolução dos Cravos, quando, com a queda da ditadura salazarista, ela deixa de ser objeto do direito penal e passa a ser tributada:

Um primeiro domínio do sistema fiscal no qual podemos hoje descobrir uma intenção de ordenação dos costumes está na tributação da pornografia. Trata-se de tema relativamente novo na longa história da fiscalidade portuguesa, novo não só porque também o é o consumo massificado da pornografia mas porque sobre esse consumo recaiu até há pouco a sanção penal, não sobrando espaço para o imposto.

José Maria de Arruda Andrade (2024, p. 76-77) divide a tributação seletiva em diferentes modalidades, dentre as, quais a tributação do pecado que incide “sobre bens e serviços que gerariam externalidades negativas e cujo consumo possui uma dimensão moral relevante” e, por isso, entende que os conteúdos pornográficos se encaixam nessa modalidade.

A percepção de que a proposição da tributação seletiva sobre a pornografia tem como causa a moral poderá ser utilizada em diferentes espectros políticos, notadamente em um momento tão polarizado: enquanto conservadores poderão recorrer a fundamentos da fé cristã para defender a tributação; progressistas poderão dizer que essa moral não deve pautar o Estado laico.

Ainda que essa influência moral pareça relevante, a carga axiológica atribuída à tributação sobre o pecado é inerente ao próprio direito, cuja vocação é orientar as relações entre pessoas e possibilitar a realização de valores reconhecidos como fundamentais pela comunidade (Carvalho, 2015, p. 168). O direito tributário, assim como os demais ramos do Direito, precisa conviver com a subjetividade advinda dos valores sociais, afinal, como lembra Paulo de Barros Carvalho (2015, p. 181), toda vez que o legislador exerce uma preferência normativa, há um juízo de valor implícito.

Contudo, reconhecer essa dimensão axiológica não significa submeter a ciência jurídica a concepções morais contingentes, sob pena de comprometer a coerência e a racionalidade do sistema tributário. Ainda que o Imposto Seletivo possa ser associado aos chamados impostos do pecado, a análise científica do tributo deve ser conduzida com base em critérios técnicos e normativos, e não por motivações morais.

É a própria natureza extrafiscal do Imposto Seletivo que estabelece os limites técnicos para essa valoração. Primeiramente, a Constituição Federal (CF) impõe uma barreira material intransponível, ao determinar que a incidência do tributo se restrinja a bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente. Em segundo lugar, a norma instituidora do tributo submete-se a um rigoroso controle de finalidade, realizado à luz do princípio da proporcionalidade, o que significa que, para ser considerada constitucional, a medida deve mostrar-se adequada, necessária e proporcional ao objetivo extrafiscal. Caso se revele ineficaz para desestimular a conduta ou internalizar a externalidade negativa, falhará nesse teste e será considerada ilegítima.

É, de fato, tentador concluir que a proposição de um Imposto Seletivo sobre o mercado pornográfico digital se origine de concepções puramente morais. Contudo, a sustentação constitucional do tributo exige mais: é imperativo que se demonstre a prejudicialidade do serviço à saúde ou ao meio ambiente e, uma vez instituído, que se verifique sua eficácia extrafiscal. Ausentes esses pressupostos técnicos, qualquer tentativa de instituição do tributo se revelaria, em essência, um desvio de finalidade, com mero intuito arrecadatório.

## 1.2. A regra de competência tributária do imposto seletivo

As regras de competência tributária consistem, por um lado, na faculdade atribuída, pelo Poder Constituinte, aos entes federados de instituir tributos, prescrevendo o sujeito que pode exercer determinada competência e a forma como se deve dar seu exercício. De outro lado, essas regras são limitadoras do poder de tributar, ao passo que estabelecem critérios materiais de validade, como aspectos do antecedente e consequente da regra matriz de incidência tributária (Ávila, 2018, p. 22-23).

A regra de competência cumpre, assim, as funções de conferir o poder de instituir tributos e, ao mesmo tempo, conter o seu exercício dentro dos limites fixados pelo texto constitucional. É dessa tensão entre outorga e restrição que se extrai a legitimidade da norma de incidência e, sempre que o legislador ultrapassa o âmbito de autorização, a norma tributária infraconstitucional perde validade por afrontar a moldura constitucional que lhe dá suporte.

No caso do Imposto Seletivo, a Constituição, ao ser alterada pela Emenda Constitucional nº 132/2023, delineou de forma expressa a competência da União para sua instituição, fixando o respectivo núcleo material e os limites de sua incidência no inciso VIII e § 6º do art. 153, sem olvidar das demais disposições constitucionais que integram o sistema tributário, as quais também contribuem para definir o alcance e as restrições aplicáveis ao novo tributo.

A partir do enunciado prescritivo do inciso VIII do artigo 153, percebe-se que a norma constitucional delimita o critério material da hipótese de incidência tributária. Segundo as lições de Paulo de Barros Carvalho (2015, p. 630), esse núcleo é composto por um “verbo, sempre pessoal e de predicação incompleta”, seguido de seu complemento. Assim, a partir da norma constitucional, teríamos as

seguintes hipóteses para o critério material do Imposto Seletivo: (i) produzir bens; (ii) extrair bens; (iii) comercializar bens ou serviços<sup>1</sup>; e (iv) importar bens ou serviços.

A característica central que define o Imposto Seletivo reside na especificidade de seu critério material. Não basta a ocorrência de uma operação com bens ou serviços; a Constituição impõe um elemento qualificador ao critério material: o bem ou serviço deve ser prejudicial à saúde, ou ao meio ambiente (Andrade, 2024; Folloni, 2024). Em vista disso, a seletividade não é uma mera opção política, mas um requisito constitucional, que veda a instituição de um tributo generalizado sob o rótulo de “seletivo”.

Essa vedação constitucional a um tributo generalizado é explicada, em sua estrutura, por André Folloni (2024, p. 622-624). O autor ensina que a qualificação do critério material do IS possui uma dupla função: a de especificação, que limita o universo tributável à espécie de bens e serviços prejudiciais, e a de seleção, que obriga o legislador a eleger, dentro dessa espécie, os bens ou serviços que serão efetivamente tributados.

Voltando-se para a doutrina internacional, Sijben Cnossen (2005, p. 2, tradução nossa) entende que a *excise taxation* — uma espécie de imposto especial sobre o consumo equivalente ao nosso Imposto Seletivo — tem as seguintes características: “seletividade na cobertura, a discriminação na intenção e, muitas vezes, alguma forma de medição quantitativa na determinação da obrigação tributária”<sup>2</sup>. Dessa lição, extrai-se que o Imposto Seletivo, por sua própria natureza, é intencionalmente discriminatório, voltando-se, com uma finalidade específica, para determinados bens e serviços e, como consequência, haverá um aspecto quantitativo muito específico conforme o produto ou serviço tributado (Shingai, 2024).

Percebe-se, então, que o Imposto Seletivo não alcançará indistintamente todos os bens ou serviços e tampouco a totalidade de bens ou serviços prejudiciais ao meio ambiente, ele deve obrigatoriamente ser discriminatório e seletivo para alcançar apenas alguns bens ou serviços prejudiciais à saúde ou ao meio

---

<sup>1</sup> José Maria Arruda de Andrade (2024, p.94) ao montar o quadro de possíveis incidências do IS, distingue a comercialização de bens e serviços em duas hipóteses distintas: comercializar bens e prestar serviços. Com todas as vêrias a esse entendimento, para o presente trabalho adotou-se a premissa de que, especialmente diante da dinâmica do mercado digital, a operação de comercialização é adequada tanto para bens quanto para serviços.

<sup>2</sup> Texto original: “Broadly speaking, the distinguishing features of excise taxation are selectivity in coverage, discrimination in intent, and often some form of quantitative measurement in determining the tax liability”.

ambiente. Portanto, trata-se de uma tributação seletiva ou discriminatória, na qual o legislador seleciona algumas operações relacionadas a bens e serviços para sofrer a incidência do imposto.

Essa necessidade de seleção é reforçada por André Folloni (2024, p. 629), que adverte que, caso a seletividade não fosse obrigatória, o IS se revelaria um verdadeiro adicional do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), pois quase toda atividade econômica possui potencial para gerar alguma externalidade negativa, seja à saúde ou ao meio ambiente.

Nota-se, assim, que a denominação Imposto Seletivo, oficialmente atribuída pela Lei Complementar (LC) nº 214/2025, não está relacionada ao consagrado princípio da seletividade tributária a que se submetem o IPI e o ICMS, conforme expressamente consignado no art. 153, §3º, I e art. 155, §2º, III, ambos da Constituição. Segundo esse princípio, os bens e serviços devem ser tributados em proporção inversa à sua essencialidade, ou seja, devem se sujeitar a alíquotas maiores os bens e serviços não essenciais, como já decidiu o Supremo Tribunal Federal (Brasil, 2022) ao determinar que as alíquotas do ICMS incidentes sobre energia elétrica e serviços de telecomunicação não podem ser superiores àquelas praticadas para as operações em geral, em observância à essencialidade.

No Imposto Seletivo, a seletividade advém do núcleo de sua hipótese de incidência que especifica que só pode incidir sobre bens ou serviços prejudiciais à saúde, ou ao meio ambiente. Pode-se afirmar, com Bossa e Pinheiro (2024, p. 41), que “há uma mudança para a seletividade em função da lesividade à saúde ou ao meio ambiente”. Nesse caso, a tributação pelo IS poderá alcançar tanto bens essenciais, como os combustíveis (art. 155, §3º, CF, c/c art. 409, §1º, VI, LC nº 214/2025), quanto produtos supérfluos, como as bebidas alcoólicas (art. 409, §1º, IV).

A regra de competência do IS estabelece, assim, uma importante limitação à hipótese de incidência desse imposto ao estabelecer apenas quando é possível aferir a prejudicialidade ao meio ambiente ou à saúde é que as operações (produção, extração, comercialização ou importação) com bens ou serviços poderão submeter-se à incidência desse imposto. Desde logo, adianta-se que a complexidade do critério material da regra-matriz desse imposto se deve ao seu aspecto extrafiscal, o qual impacta tanto a regra-matriz tributária quanto a regra de competência.

Importante mencionar, ainda, que o §6º do artigo 153 da Constituição estabelece, ainda, outras regras (proibitivas ou permissivas) importantes à configuração desse tributo: (i) não incidirá sobre exportações, operações com energia elétrica ou telecomunicações; (ii) incidência monofásica; (iii) não integrará a própria base de cálculo nem as bases de cálculo do ICMS, ISS, CBS, ou IBS; (iv) poderá ter mesmo fato gerador e base de cálculo de outros tributos; (v) alíquotas fixadas por lei ordinária que poderão ser específicas, por unidade de medida adotada, ou *ad valorem*; (vi) na extração será cobrado independentemente da destinação com alíquota máxima correspondente a 1% do valor de mercado do produto.

Todavia, o exercício da competência tributária não fica restrito ao enunciado prescritivo da norma que autoriza a instituição de determinado tributo, devendo a Constituição ser observada de forma harmônica, a fim de se obter os alcances e limites do poder de tributar. Nesse sentido, o presente estudo se debruçará sobre as demais normas, princípios e aspectos tributários importantes para a delimitação do exercício da competência tributária do Imposto Seletivo.

A complexidade desta regra de competência será central para a presente investigação. Definir como os verbos constitucionais, especialmente a “comercialização”, se materializam em um serviço digital intangível, transnacional e muitas vezes de fruição gratuita, bem como demonstrar como o elemento qualificador da “prejudicialidade à saúde” se aplica objetivamente a este mercado específico, constituem os desafios centrais que serão enfrentados nos capítulos subsequentes.

### **1.3. A extrafiscalidade no sistema tributário e o imposto seletivo**

A análise da regra de competência do Imposto Seletivo revela que sua finalidade transcende a mera arrecadação de recursos para o Estado. Ao vincular a incidência do tributo a bens e serviços “prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente”, a Constituição atribui-lhe uma função indutora, destinada a desestimular o consumo e a internalizar externalidades negativas. Essa característica, denominada pela doutrina como extrafiscalidade, embora não expressa no texto constitucional, é fundamental para a compreensão da estrutura e dos limites do novo imposto, sendo um conceito de constante aplicação pelo Poder Judiciário, em especial pelo Supremo Tribunal Federal (Correia Neto, 2016, p. 78).

As expressões fiscalidade e extrafiscalidade são utilizadas para representar finalidades atribuídas pelo legislador aos tributos. A primeira indica que a

exação se presta a prover recursos ao erário, enquanto a segunda busca atender interesses diversos daquele puramente arrecadatório, de modo a prestigiar, por exemplo, políticas ambientais, econômicas, sociais, de saúde pública (Carvalho, 2015, p. 257).

Celso de Barros Correia Neto (2016, p. 92-93) ensina que a extrafiscalidade significa utilizar o tributo para produzir efeitos externos e não somente como instrumento arrecadatório, ainda que ambas as finalidades possam coexistir harmoniosamente. Ou seja, não é porque um tributo é fiscal que ele não poderá ser extrafiscal, e vice-versa, uma vez que a arrecadação é consequência lógica da incidência tributária e, portanto, a extrafiscalidade não é incompatível com a arrecadação.

Partindo da mais singela e positivada<sup>3</sup> afirmação de que tributo é toda prestação pecuniária compulsória, pode-se afirmar que a fiscalidade é uma característica inerente a toda e qualquer tributação. Dessa forma, ainda que a arrecadação não seja a vocação principal do IS, é uma consequência inevitável de sua aplicação. A extrafiscalidade, por sua vez, pode ou não se manifestar como aspecto do tributo, toda norma tributária pode resultar em consequências diversas da arrecadação, mas somente quando presente a extrafiscalidade é que, de forma consciente, o legislador buscará atingir objetivos distintos do enriquecimento do Estado.

Ao conceituar o fenômeno extrafiscal, Correia Neto (2016, p. 98-103) define quatro etapas de sua manifestação:

- (1) Finalidade ou justificação: determina os fundamentos para utilização do tributo com fins diversos de simplesmente incrementar os cofres públicos, podendo operar na regra de competência ou no plano infraconstitucional para atender as especificidades próprias da regra-matriz de incidência tributária;
- (2) Regime jurídico: a materialização de um regime tributário para o exercício da competência tributária relativa ao tributo

---

<sup>3</sup> A clássica definição de tributo, atribuída pelo artigo 3º do Código Tributário Nacional, diz que “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

extrafiscal, diferenciando-se daquele aplicado a tributos da mesma espécie;

- (3) Norma jurídica tributária: a construção da norma tributária, no plano infraconstitucional, deve objetivar alcançar outros objetivos que não somente a arrecadação.
- (4) Efeito social ou eficácia: designa os comportamentos que a norma tributária pretende estimular ou desestimular.

A partir dessas breves considerações acerca do conceito de extrafiscalidade, passa-se a analisar a forma de manifestação desse fenômeno no Imposto Seletivo, criado pela Emenda Constitucional nº 132/2023, e, por corolário, as implicações práticas desse aspecto na regra de competência tributária e na regra-matriz de incidência tributária do novo imposto.

#### 1.3.1. *Extrafiscalidade: finalidade*

A noção de extrafiscalidade-finalidade permite compreender as razões, diversas do interesse meramente arrecadatório, consideradas pelo constituinte ou pelo legislador para a formulação da norma tributária (Correia Neto, 2016, p. 99). Quanto ao Imposto Seletivo, denota-se a existência de objetivos distintos do meramente fiscal a partir da prescrição de que alcançará apenas bens e serviços *prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente* (art. 153, VIII, CF). Ou seja, a prejudicialidade, como elemento da norma constitucional, evidencia o emprego do IS como instrumento indutor de comportamentos, a ser utilizado para desestimular certas condutas danosas ao meio ambiente ou à saúde, ou, ainda, para internalizar custos sociais dessas práticas prejudiciais.

A finalidade extrafiscal do Imposto Seletivo está manifesta na justificativa apresentada à EC nº 45/2019, a qual revela que a criação desse imposto se presta para “onerar o consumo de bens e serviços geradores de externalidades negativas ou cujo consumo se deseja desestimular” (Brasil, 2019a, p. 50). Portanto, nas palavras de André Folloni (2024, p. 634), estão presentes “as duas principais justificativas para a tributação extrafiscal de comportamentos prejudiciais: a internalização de externalidades negativas e o desestímulo às condutas indesejadas”.

José Maria Arruda de Andrade (2024, p. 74) define as externalidades negativas como “efeitos negativos inerentes a uma decisão econômica que são suportados por outros agentes (terceiros) que não aqueles envolvidos na

decisão (ofertante e consumidor)". Nesse sentido, cuidam-se dos prejuízos indiretos causados pelo exercício da atividade econômica, são as consequências que ultrapassam a vontade das partes e atingem direitos difusos, tais como a preservação do meio ambiente e da saúde pública.

Por exemplo, a venda de veículos, aeronaves e embarcações produz danos que não estão previstos na operação de comercialização, mas que serão suportados por toda a sociedade; uma vez que a liberação de dióxido de carbono (CO<sub>2</sub>), oriunda da queima de combustíveis, especialmente os fósseis, é um dos principais gases de efeito estufa e afeta drasticamente o meio ambiente<sup>4</sup>. Em consequência, a liberação de CO<sub>2</sub> contribui para a ocorrência de eventos climáticos extremos, como chuvas ou secas extraordinárias decorrentes das mudanças climáticas, e a sociedade deverá arcar com os custos inerentes a tais efeitos, inclusive os relacionados à elevação dos gastos públicos<sup>5</sup>, medida necessária para suportar os efeitos de tragédias ambientais.

Então, a internalização das externalidades negativas é a forma de transferir essas despesas (ou ao menos partes delas) para os agentes que lucram com a exploração de atividades econômicas prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente. Ainda, nas palavras de Schoueri (2005, p.44), internalizar as chamadas externalidades significam “transferir ao mercado, por meio do mecanismo de preço, aqueles custos, cabendo aos produtores e consumidores decidir, em última instância, sobre o sucesso ou fracasso de um produto”. Assim, a intervenção estatal, através da imposição de tributos excepcionais, seria um meio para corrigir distorções no custeio das externalidades negativas, ao imputar esses custos, até então suportados por toda a coletividade, ao custo da relação econômica prejudicial.

A utilização de tributos para a correção de externalidades negativas, conforme lembram André Folloni (2024, p. 634-635) e José Maria Arruda de Andrade (2024, p. 75), foi originalmente concebida por Arthur Cecil Pigou, quando em sua obra *The Economics of Welfare*, publicada no início do século XX, defendeu

---

<sup>4</sup> “O dióxido de carbono é o gás de efeito estufa mais importante na atmosfera, sendo responsável por aproximadamente 64% do efeito de aquecimento no clima, principalmente devido à combustão de combustíveis fósseis e à produção de cimento” (ORGANIZAÇÃO METEOROLÓGICA MUNDIAL, 2023).

<sup>5</sup>Em 2024, entre janeiro e o início de dezembro, o Ministério da Integração e do Desenvolvimento Regional empenhou R\$ 4,8 bilhões, para auxiliar municípios afetados por desastres naturais ou pela escassez no abastecimento de água (Brasil, 2024).

uma tributação corretiva, de modo a incluir os custos que seriam suportados por terceiros ao preço da relação econômica, os chamados tributos pigouvianos.

Todavia, há de se destacar uma distinção da visão dos autores quanto à finalidade dos impostos pigouvianos, enquanto José Maria de Arruda Andrade (2024, p. 75) entende que a incidência dessa tributação regula o nível de oferta e demanda ao interferir em decisões de produção e consumo; André Folloni (2024, p. 634-635), defende que a internalização de externalidades negativas não tem como desígnio a indução de comportamento, ou seja, não pretende impedir ou desestimular um comportamento danoso, mas, sim, busca corrigir uma distorção de preço, elevando os custos de transações prejudiciais.

Destarte, internalizar as externalidades negativas significa imputar ao fornecedor de bens e serviços prejudiciais à responsabilidade financeira que lhe cabe, pelos impactos gerados a terceiros não diretamente envolvidos com a relação comercial. Desse modo, busca-se corrigir distorções nos preços dos bens ou serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, os quais inicialmente não englobariam os custos dos efeitos suportados por terceiros estranhos à transação econômica. Dessa elevação de custos pode haver alteração na oferta e demanda, a depender da própria opção do mercado em absorver ou repassar tais valores ao consumidor.

Voltando ao exemplo da venda de embarcações e aeronaves, a Lei Complementar nº 214/2025 considerou esses produtos prejudiciais ao meio ambiente (art. 409, §1º, II). Certamente o legislador não pretende desestimular a venda desses bens, em razão da importância da indústria naval e aeronáutica para o desenvolvimento econômico; mas a oneração desses bens acrescenta às operações comerciais um valor estimado para absorção dos danos ambientais resultantes da atividade econômica, demonstrando-se que, nessa situação, o tributo tem como função internalizar custos sociais.

A extrafiscalidade pode se manifestar no IS, também, pela função de induzir comportamentos, tornando o imposto uma ferramenta para desestimular as condutas indesejadas (Folloni, 2024, p. 635-636). Para Schoueri (2005, p. 44) a norma indutora de comportamentos atua no campo da formação de vontade do agente econômico, de modo a estimular ou desestimular a realização de certas condutas, sem que se caracterize ato ilícito a opção por agir de modo diverso daquele pretendido pelo legislador.

Com a instituição do Imposto Seletivo, a LC nº 214/2025 incluiu em seu alcance o petróleo (art. 409, §1º, VI). A tributação de combustíveis fósseis busca desestimular os consumidores a consumirem-nos ou substituí-los por outras matrizes energéticas; ao mesmo tempo, estimula o desenvolvimento tecnológico, incentivando a busca por fontes de energias menos poluidoras e de menor impacto ambiental. Tem-se, assim, um exemplo em que o legislador busca induzir comportamentos tanto de forma negativa quanto de forma positiva.

A partir das diferenças entre as duas justificativas para a tributação extrafiscal de comportamentos prejudiciais, conclui-se que uma ou outra pode estar presente como manifestação da extrafiscalidade como finalidade. Conquanto as duas justificativas possam coexistir (Folloni, 2024, p. 636), parece demasiadamente restritivo pensar que a extrafiscalidade somente se manifestaria quando ambas estiverem presentes, uma vez que uma ou outra é suficiente para caracterizar desígnio distinto de unicamente arrecadar impostos.

Assim, sob o aspecto da finalidade, a extrafiscalidade do Imposto Seletivo se manifesta com o fundamento de “internalizar externalidades negativas” ou de “induzir comportamentos”. É essa dupla possibilidade de justificação que legitima uma regra de competência distinta daquela aplicada aos tributos puramente fiscais, e que exigirá, como se verá a seguir, uma construção igualmente específica para os demais critérios da sua regra-matriz de incidência.

### 1.3.2. *Extrafiscalidade: regime jurídico*

A extrafiscalidade, enquanto regime jurídico, permite compreender a estruturação de um sistema próprio a partir da introdução da finalidade. Celso de Barros Correia Neto (2016, p.100) comprehende que no plano constitucional a “finalidade extrafiscal” acolhida pelo constituinte dá ensejo a um regime jurídico tributário — o regime tributário extrafiscal — com algumas peculiaridades em relação ao que se aplica aos demais impostos e tributos em geral”. Por conseguinte, o Imposto Seletivo terá um regime jurídico específico, justificando-se, por exemplo, a derrogação parcial ou total de alguns postulados constitucionais, especialmente os princípios da capacidade contributiva, igualdade e a regressividade.

A capacidade contributiva (art. 145, §1º, CF) determina que o ônus tributário deve ser distribuído de forma equitativa entre os contribuintes, mediante a escolha de fatos que revelem manifestação de riqueza (Carvalho, 2015,

339-345; Schoueri, p. 281-287; Carrazza, 2012, p. 101-105). Isso significa que a eleição de hipóteses tributárias baseadas em fatos economicamente mensuráveis permite a medição da capacidade de contribuir, assegurando a distribuição justa desse ônus.

No entanto, uma divisão da capacidade contributiva se faz fundamental quando se trata de tributação extrafiscal: (i) capacidade contributiva objetiva ou absoluta; e (ii) capacidade contributiva subjetiva ou relativa. A primeira retrata a necessidade de o legislador escolher um signo presuntivo de riqueza apto a ser tributado e, neste sentido, uma vez praticada a conduta reveladora da riqueza, pode-se realizar a cobrança do tributo; enquanto a segunda diz respeito à fase em que se determina a intensidade da exação, buscando estabelecer um equilíbrio entre o montante exigido e o ideal de justiça fiscal, impedindo o confisco (Carvalho, 2015, 341-343; Schoueri, p. 282-284).

A distinção entre capacidade contributiva objetiva e subjetiva revela-se especialmente relevante nos tributos extrafiscais, pois estes não têm como finalidade o aumento da arrecadação estatal, mas a realização de objetivos de natureza regulatória ou intervenciva. Nessa perspectiva, a capacidade contributiva não se manifesta no aspecto material da hipótese de incidência — já que não se busca aferir diretamente a riqueza do contribuinte —, devendo a diferenciação ocorrer conforme a finalidade que orienta o tributo (Ávila, 2025, p. 178).

Com base na norma extraída do artigo 153, VIII, da Constituição, nota-se que o critério material da hipótese de incidência do Imposto Seletivo abrange operações de produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, daí que a sua incidência se justifica pela aspiração de internalizar os custos dos danos causados à coletividade e/ou desestimular a realização de condutas lesivas à saúde ou ao meio ambiente. Logo, a prejudicialidade à saúde ou ao meio ambiente foi eleita como fator de discriminação para os contribuintes desse tributo.

Desse modo, o Imposto Seletivo tributa bens ou serviços pelo dano potencial que produzem, afastando-se da capacidade contributiva objetiva como medida de comparação (Câmara, 2024). Preserva, entretanto, a dimensão subjetiva como limite ao confisco, evitando que a exação se torne aniquiladora.

O princípio da igualdade também sofre impacto na manifestação da extrafiscalidade. Esse princípio veda o tratamento desigual a contribuintes que

estejam em situação equivalente (art. 150, II, CF). Conforme ensina Paulo De Barros Carvalho (2015, p. 292-93), a realização da igualdade significa que “as pessoas físicas ou jurídicas, encontrando-se em situações econômicas idênticas, ficarão sujeitas ao mesmo regime jurídico, com as particularidades que lhe forem próprias”.

Entretanto, a situação econômica — que se traduz na própria capacidade contributiva — como anteriormente exposto, é ineficaz como medida de equivalência e, por corolário, ineficaz para amoldar um tributo extrafiscal ao princípio da igualdade. André Folloni (2014, p. 207) explica que os tributos extrafiscais não se preocupam com a distribuição igualitária da carga tributária e, por isso, não se aplica a necessidade de submeter os contribuintes em situação econômica equivalente ao mesmo regime tributário.

A extrafiscalidade é utilizada como instrumento para o alcance de propósitos distintos da aquisição de receitas públicas e a legitimação desses objetivos é encontrada em preceitos constitucionais que devem ser garantidos e realizados pelo Estado (Ávila, 2025, p. 178). Nesse sentido, as finalidades do Imposto Seletivo — internalizar externalidades negativas ou desestimular condutas relacionadas às operações com bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente — devem ser observadas para que esse tributo seja utilizado como meio de realização dos direitos fundamentais à saúde ou ao meio ambiente, e, portanto, obtenham-se os critérios de diferenciação entre os contribuintes a partir do cotejo entre a finalidade e os direitos constitucionais a serem garantidos.

Nesse contexto, há um afastamento relativo do princípio da igualdade, e o controle da tributação passa a ser guiado pelo princípio da proporcionalidade, que exige que a medida seja adequada, necessária e proporcional em sentido estrito. (Ávila, 2025, p. 179). Desse modo, a proporcionalidade é o instrumento possível para o controle de constitucionalidade das normas extrafiscais, devendo ser analisada a partir de três exames: adequação, necessidade e proporcionalidade (Folloni; Floriani Neto; Maiolli, 2018, p. 53-54).

Dessa forma, com base nos ensinamentos de Humberto Ávila (2013, p. 184-196), pode-se afirmar que o Imposto Seletivo será: (i) adequado, quando permitir a realização de sua finalidade, de modo a privilegiar à proteção dos direitos à saúde e ao meio ambiente; (ii) necessário, quando sua instituição se mostre menos restritiva que outras alternativas à promoção dos fins pretendidos; e (iii) proporcional, quando as restrições aos direitos fundamentais forem adequadas à finalidade que se

pretende alcançar, em outras palavras, as desvantagens da medida devem ser compensadas pelos benefícios obtidos na promoção do fim pretendido.

A análise da proporcionalidade deve ser minuciosamente realizada em relação a cada bem ou serviço prejudicial que se pretenda tributar, de modo que sempre que a tributação se mostrar inadequada, desnecessária ou desproporcional deve ser imediatamente rechaçada.

Por fim, cabe analisar o impacto da extrafiscalidade na aplicação do princípio da atenuação à regressividade. A Emenda Constitucional nº 132/2023 incluiu o art. 145, §4º, na CF, estabelecendo que as alterações na legislação tributária devem observar a redução da regressividade. O sistema é considerado regressivo quando a carga tributária é proporcionalmente maior para a população de menor renda, o que ocorre, em especial, com a tributação sobre o consumo, cujo ônus tende a ser transferido ao consumidor final (Buzatto; Cavalcante, 2018, p. 163).

A mesma Emenda Constitucional nº 132/2023 que inseriu o § 4º no art. 145 da Constituição Federal também instituiu o Imposto Seletivo. Por se tratar de tributo extrafiscal, sua incidência não pode ser ampla nem indiscriminada. Para que preserve a finalidade que lhe é própria, o legislador deve observar os critérios de adequação, necessidade e proporcionalidade, selecionando apenas os bens e serviços prejudiciais que se enquadrem nesses parâmetros.

Portanto, a própria estrutura extrafiscal do IS, ao exigir uma incidência estritamente seletiva e controlada pela proporcionalidade, funciona como um mecanismo inerente de contenção dos seus efeitos sobre a regressividade. Longe de agravar este problema, um Imposto Seletivo fiel à sua finalidade e aos seus limites constitucionais se alinha ao novo mandamento do art. 145, §4º, da CF (Folloni, 2024, p. 632). Contudo, caso o legislador desvirtue essa finalidade, instituindo-o sobre uma base ampla e indiscriminada, o tributo perderá sua coerência sistêmica e se tornará flagrantemente inconstitucional.

### 1.3.3. *Extrafiscalidade: norma jurídica*

A extrafiscalidade como norma jurídica se manifesta no plano legislativo, influenciando a forma como será estruturada a regra matriz de incidência tributária para permitir o delineamento de um tributo que não se preste apenas para encher os cofres públicos (Correia Neto, 2016, p. 102). Ou seja, o caráter extrafiscal se manifestará na própria norma tributária, de modo a permitir que se realizem os

efeitos externos desejados. No Imposto Seletivo, pode-se afirmar que, tal manifestação se concretizará, especialmente, no critério material da hipótese e no critério quantitativo.

Como já afirmado, o critério material da hipótese tributária, no caso do Imposto Seletivo, é complexo, sendo insuficiente a existência de somente verbo e complemento no núcleo da descrição fática. Exige-se a sua qualificação, impondo-se a realização de uma operação econômica (produção, extração, comercialização ou importação) com bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente. Inclui-se, então, uma especificidade inexistente em tributos fiscais.

O legislador, assim, deve compreender que a lesividade à saúde ou ao meio ambiente é essencial para a constitucionalidade da norma tributária, pois sem essa qualificação não serão atingidos os efeitos externos pretendidos. José Maria de Arruda Andrade (2024, p. 95-96), ao tratar das possíveis materialidades do Imposto Seletivo, explica que a existência de danos à saúde ou ao meio ambiente é intrínseca à constitucionalidade do Imposto Seletivo:

[...] o rol de bens e serviços sujeitos ao seu alcance devem guardar pertinência e coerência material com a prejudicialidade do consumo de tais bens e serviços e, minimamente, agora sim, em termos hermenêutica histórico-genética, a ideia de que existam prejuízos difusos não incluídos no preço da relação de consumo e que seriam relevantes a terceiros prejudicados.

Para André Folloni (2024, p. 639), a prejudicialidade à saúde ou ao meio ambiente deve ter “potencial evidente, notório ou metodologicamente demonstrado” e, como mencionado anteriormente, a extrafiscalidade implica em uma função de seleção, de modo a obrigar a eleição de apenas poucos bens e serviços prejudiciais para sofrerem a incidência. Então, a partir dessas duas acepções, pode-se afirmar, com André Folloni (2024, p. 638), que o Imposto Seletivo só deve alcançar “bens e serviços que sejam *especial e gravemente prejudiciais* à saúde e ao meio ambiente”.

Assim, se por um lado a extrafiscalidade, na formação do critério material, condiciona o legislador complementar a eleger condutas qualificadas pelos prejuízos à saúde e ao meio ambiente, por outro implica na seletividade das hipóteses tributárias escolhidas, de modo a não desvirtuar a sua finalidade, tornando-o um tributo meramente arrecadatório. Então, à luz da proporcionalidade, “são os bens e

serviços mais fortemente prejudiciais aqueles que devem ser selecionados para sofrer a incidência do Imposto Seletivo" (Folloni, 2024, p. 638).

A Lei Complementar nº 214/2025 trouxe à tona a ingerência da extrafiscalidade na norma tributária. O artigo 409 e o anexo XVII da LC nº 214/2025, evidenciam o respeito do legislador ao caráter extrafiscal do tributo, ao impor a incidência do Imposto Seletivo apenas poucos bens e serviços relacionados à: (i) veículos; (ii) embarcações e aeronaves; (iii) produtos fumígenos; (iv) bebidas alcoólicas; (v) bebidas açucaradas; (vi) bens minerais; (vii) concursos de prognósticos e *fantasy sport*.

No consequente tributário, a extrafiscalidade atingirá o critério quantitativo, para condicionar que a base de cálculo congregada à alíquota resulte em um valor a recolher do tributo que, ao mesmo tempo, seja suficiente para atender a finalidade do Imposto Seletivo (internalizar externalidades negativas e/ou induzir comportamento) e não se mostre tão elevada a ponto de inviabilizar a atividade econômica ou configurar confisco. Revela-se importante medida de análise da proporcionalidade, permitindo a comparação entre os fins pretendidos e as restrições causadas pela adoção do instrumento tributário extrafiscal.

Além disso, as alíquotas devem refletir o grau de lesividade do bem ou serviço tributado, de modo a assegurar a coerência interna do tributo e a preservação de sua finalidade extrafiscal. A graduação proporcional entre produtos mais e menos nocivos impede distorções que poderiam converter o Imposto Seletivo em mero instrumento arrecadatório. Nesse sentido, a aplicação idêntica de alíquotas a bens com potenciais lesivos distintos — como bebidas alcoólicas e refrigerantes<sup>6</sup> — desconsideraria a diferença material entre eles e violaria a exigência de proporcionalidade que orienta a estrutura do tributo.

#### 1.3.4. *Extrafiscalidade: eficácia*

A eficácia é o quarto momento de manifestação da função extrafiscal. Com base em Celso de Barros Correia Neto (2016, p. 198), trata-se de, no

---

<sup>6</sup> A aplicação de uma mesma alíquota a refrigerantes e bebidas alcoólicas desvirtuaria a função extrafiscal do tributo, privilegiando a arrecadação. Ambos são prejudiciais à saúde, mas o consumo de álcool acarreta efeitos que extrapolam a esfera individual, sendo frequentemente associado a acidentes de trânsito e episódios de violência (Brasil, 2021a, p. 22). Assim, a comercialização de bebidas alcoólicas mostra-se mais danosa do que a de refrigerantes, de modo que a igualdade de alíquotas desprezaria o potencial lesivo de cada produto.

plano social e econômico, “apreciar as consequências da norma e sua adequação em relação aos fins por ela visados”. Refere-se, assim, aos efeitos externos — com exceção da arrecadação — resultantes da incidência da norma dotada de extrafiscalidade. Sob uma acepção ampla, engloba as consequências pretendidas ou não pelo legislador; de forma restritiva, apenas os efeitos intencionalmente buscados.

Considerando que o Imposto Seletivo visa proteger e efetivar os direitos fundamentais à saúde e ao meio ambiente, a eficácia social deve orientar as ações do legislador e do Estado após a sua instituição. Isso ocorre porque, diante da subjetividade e complexidade dessa análise, a impossibilidade de atingir minimamente qualquer uma das finalidades pretendidas resultará na ineficácia do imposto como instrumento de indução de comportamento ou correção de externalidades negativas, convertendo-o em mera ferramenta arrecadatória.

Celso de Barros Correia Neto (2016, p. 200) explica que, para constatar a eficácia social da norma tributária indutora, é imprescindível analisar se a conduta almejada é ou não realizada e se produz o resultado esperado. Embora não seja simples verificar a concretização dos efeitos da norma extrafiscal, recomenda-se a revisão de sua instituição sempre que constatada a ineficácia em caracterizar a extrafiscalidade-finalidade. Nesse sentido, André Folloni (2024, p. 639) sugere que os efeitos da tributação sejam periodicamente avaliados e, caso não se verifique impacto extrafiscal relevante, a revogação do tributo se torna uma medida necessária.

Em suma, a extrafiscalidade do Imposto Seletivo se revela em um ciclo completo: nasce de uma finalidade constitucional de proteção à saúde e ao meio ambiente; exige um regime jurídico que derroga postulados como a capacidade contributiva; manifesta-se em uma norma cujo critério material é qualificado pela prejudicialidade, enquanto o critério quantitativo se condiciona à sua finalidade; e se legitima pela eficácia social que produz. A compreensão integrada dessas quatro dimensões é indispensável para a correta aplicação do novo tributo.

É precisamente esse modelo de quatro etapas — cujos fundamentos teóricos (finalidade, regime jurídico, norma jurídica e eficácia) acabam de ser analisados — que servirá como o arcabouço metodológico para a aplicação ao objeto desta dissertação. Assim, o Capítulo 2 se dedicará a demonstrar a *finalidade* no caso concreto, ao justificar a prejudicialidade à saúde do mercado pornográfico digital. O Capítulo 3, por sua vez, tomará os fundamentos do *regime jurídico* aqui

estudados como premissa para construir a *norma jurídica* (a proposta de regra-matriz de incidência) e, ao final, analisar sua *eficácia* social.

#### **1.4. A vedação de incidência do Imposto Seletivo sobre produções artísticas audiovisuais nacionais**

Outra importante limitação imposta ao exercício da competência do Imposto Seletivo é a vedação de sua incidência sobre bens e serviços beneficiados com a alíquota reduzida (art. 9º, §9º, EC nº 132/2023). O legislador constituinte derivado estabeleceu um rol de bens e serviços submetidos a tratamento tributário favorecido, com redução de 60% nas alíquotas do IBS e da CBS. Nesse rol, encontram-se expressamente as produções artísticas (art. 9º, §1º, XII, EC nº 132/2023).

O presente trabalho tem por objeto a análise da incidência do Imposto Seletivo sobre o mercado pornográfico digital. Importa, portanto, verificar se as produções pornográficas estão compreendidas nessa limitação constitucional. O tratamento tributário diferenciado às produções artísticas e audiovisuais tem como base o direito fundamental à liberdade de expressão artística (art. 5º, IX, CF), corolário do princípio da dignidade da pessoa humana.

A compreensão da arte, contudo, é dinâmica e pode variar conforme a bagagem sociocultural de seu intérprete (Koellreutter, 1999, p. 254-255). Nesta dissertação, adota-se a premissa de que a arte se caracteriza pela capacidade de produzir experiências significativas que transcendem referenciais externos, criando sentido a partir de sua própria forma. Esse movimento de autonomia da obra não apenas amplia o horizonte cultural com novas informações, imagens, modelos e ideias, mas também expressa a dimensão mais ampla do princípio criador (*poiesis*), entendido como força que atravessa a realidade em sua totalidade (Ferreira, 2014, p. 311). Tal concepção será adiante contrastada com outros referenciais teóricos, permitindo situar a arte em diálogo com diferentes tradições filosóficas e jurídicas.

Nesse marco, a expressão artística protegida deve exprimir a subjetividade humana ou representar um ideal, garantindo-se a tutela constitucional mesmo quando incômoda ou controversa; de modo contrário, obras desprovidas de valor artístico não são alcançadas por esse direito fundamental (Martins, 2025, p. 124-125).

Ademais, a proteção à liberdade de expressão artística não se esgota no artista, mas abrange todo o processo de produção, divulgação e, crucialmente, o acesso do público à obra (Soares, 2023, p. 157-158). Nesse sentido, se considerada a pornografia como manifestação artística, sua tributação pelo IS poderia ser contestada como uma barreira inconstitucional ao acesso à cultura.

A questão central, portanto, é: a pornografia é uma expressão artística? A resposta é complexa, pois a definição daquilo que é ou não pornográfico é controversa (Baumel et al., 2019, p. 133).

No campo das artes, discute-se intensamente se a pornografia pode ser arte (Souza, 2016). A distinção entre o conteúdo *artístico* e o *pornográfico* torna-se, assim, uma linha tênue que desafia o aplicador do Direito. Essa dificuldade teórica é ampliada por um desafio prático: a própria indústria pornográfica moderna, em sua profissionalização, passou a empregar elementos formais da produção audiovisual. Como documenta a série *Brasil Para Maiores* (Brasil [...], 2023a), a busca por maior aceitação comercial levou a investimentos em roteiro, cenários e técnicas de cinematografia para além do mero registro do ato sexual, levantando o argumento de que haveria um valor estético agregado.

De forma ainda mais complexa, como aponta Vitória Ravazio Pais (2022), o conceito de pornografia pode ser manipulado por agentes sociais e políticos para atender interesses ideológicos. O adjetivo “pornográfico”, nesse sentido, funciona como um rótulo depreciativo usado para desqualificar obras que desafiam padrões de aceitabilidade social, ao passo que “eróticas” são aquelas que, ainda que explorem a sexualidade, não afrontam a moralidade dominante. Essa ambivalência evidencia que a categorização não é neutra, mas instrumento de exclusão simbólica. No plano jurídico, essa ausência de critérios objetivos tem produzido decisões frágeis, baseadas mais em moralismos do que em fundamentos jurídicos consistentes.

O Supremo Tribunal Federal, em 2014, teve a oportunidade de delinear um conceito jurídico de pornografia frente à liberdade de expressão artística. Na ocasião, discutia-se a possibilidade de limitar a liberdade artística e de imprensa, em face do princípio do sentimento religioso, após a revista *Playboy* (edição de agosto/2008) veicular foto de uma modelo nua segurando um rosário, como representação das mulheres de Jorge Amado, retratadas na obra “Gabriela, Cravo e Canela”. Todavia, ao julgar repercussão geral no Recurso Extraordinário com Agravo

790.813 (Brasil, 2014b), embora tenha reputado a questão constitucional, o Tribunal Pleno, por maioria, reconheceu a inexistência da repercussão geral.

A Abril Comunicações S/A, editora responsável pela publicação, havia obtido decisão favorável no Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo (TJSP), o qual entendeu que a vedação à censura obstaria impedir a veiculação da revista. Analisando-se o acórdão, percebe-se que a Corte paulista apela a argumentos morais e sociais, sem, contudo, estabelecer critério objetivo; admitindo que a questão "foge aos estreitos limites da prestação jurisdicional em sua motivação" (São Paulo, 2012). A omissão jurisprudencial em firmar um teste objetivo claro demonstra uma lacuna que precisa ser preenchida pela doutrina.

A eficácia do Imposto Seletivo sobre o mercado pornográfico digital depende de um critério objetivo que permita a distinção do conteúdo pornográfico — qualificado como prejudicial à saúde — da produção artística, visto que esta última está imune à nova exação, por força do art. 9º, §9º, da Emenda Constitucional nº 132/2023. A mera invocação de preceitos morais, além de anacrônica, é juridicamente insuficiente para fundar a distinção e enfrentar o mérito da controvérsia. Essa lacuna torna imperativa a adoção de um paradigma legal que ofereça balizas técnicas.

O referencial mais robusto para essa finalidade é o *Teste de Miller*, estabelecido pela Suprema Corte dos Estados Unidos (1973) no emblemático caso *Miller v. California*. A pertinência de sua adoção no ordenamento brasileiro não é meramente teórica. O próprio STF, no julgamento do Recurso Extraordinário 898.450 (Tema 838 da repercussão geral), invocou expressamente o *Teste de Miller* como um apporte hermenêutico qualificado, descrevendo seus critérios como seguros (Brasil, 2016).

O Teste de Miller foi concebido para fornecer um padrão jurídico que diferencia o discurso protegido pela liberdade de expressão da obscenidade desprotegida, exigindo que a obra, para ser considerada obscena, atenda cumulativamente a três pilares: (a) se a pessoa média, aplicando os padrões contemporâneos da comunidade, consideraria que a obra, analisada como um todo, apela ao interesse lascivo; (b) se a obra retrata, de forma manifestamente ofensiva, conduta sexual definida pela legislação aplicável; e (c) se a obra, analisada como um todo, não possui sério valor literário, artístico, político ou científico (Estados Unidos, 1973).

A insistência do teste na avaliação da obra "como um todo", aplicada tanto ao primeiro quanto ao terceiro pilar, é sua maior virtude objetiva, pois impede que uma produção artística legítima seja desqualificada com base em fragmentos isolados. Quanto ao segundo critério, deve-se considerar que no Brasil não há legislação estadual penal, nem tampouco a legislação federal descreve de forma taxativa condutas sexuais; desse modo, considerando que se pretende definir pornografia e não ato obsceno, *mutatis mutandis* a reprodução de uma conduta sexual é suficiente para satisfazer esse critério. A aplicação sistemática desses três pilares serve de fundamento hermenêutico para delimitar o conceito de pornografia visado pela presente dissertação.

O conteúdo pornográfico digital é funcionalmente desenhado para atender aos dois primeiros critérios: sua finalidade precípua é, "como um todo", atrair o interesse lascivo e o faz, invariavelmente, pela descrição patente de condutas sexuais. Contudo, é o terceiro critério que o segregá definitivamente da esfera de proteção destinada à arte.

O conteúdo pornográfico falha no terceiro pilar justamente porque, ao ser analisado "como um todo", seu propósito se esgota no primeiro. Não há, no conjunto da obra pornográfica, um "sério valor artístico" ou narrativo que transcendia a função de estimular fisiologicamente o espectador. O interesse lascivo não é um *meio* para uma mensagem artística, política ou científica; ele é o *fim* em si mesmo. Dessa forma, o *Teste de Miller* oferece a ferramenta jurídica, objetiva e já validada pelo STF, que permite ao legislador tributário e ao intérprete da norma distinguir, com segurança jurídica, a pornografia — um bem de consumo cuja finalidade é a excitação imediata — da produção artística, que, mesmo podendo conter cenas ofensivas, o faz como parte de um conjunto dotado de "sério valor artístico".

O fundamento jurídico do Teste de Miller (Estados Unidos, 1973), ao concentrar-se na função da obra e em seu eventual "sério valor artístico", pode ser compreendido à luz da estética transcendental de Immanuel Kant (2005). Ainda que pertençam a tradições distintas — um critério jurisprudencial pragmático, de um lado, e uma teoria filosófica transcendental, de outro — ambos compartilham a preocupação em separar manifestações que cultivam o espírito humano daquelas que apenas satisfazem impulsos sensoriais imediatos.

Para Kant, a diferença decisiva está no *interesse*. Quando o prazer depende do desejo de possuir ou usufruir concretamente o objeto, ele deixa de ser propriamente estético e transforma-se em satisfação ligada à “faculdade da apetição” (Kant, 2005, p. 54). É nesse plano que se encontra o *agradável*: aquilo que agrada aos sentidos e conduz a um gozo imediato (Kant, 2005, p. 50-51). O prazer aqui não nasce de um juízo, mas de uma resposta fisiológica que encerra o processo na experiência sensorial.

O *belo*, ao contrário, caracteriza-se por um prazer que independe de qualquer interesse prático. O juízo de gosto é contemplativo: não importa se o objeto existe ou não, o que conta é a forma que desperta uma disposição harmônica entre imaginação e entendimento (Kant, 2005, p. 49, 54, 61). Essa experiência, comunicável a todos, funda o prazer estético. É nesse domínio que se situa a produção artística constitucionalmente protegida, aquilo que Kant (2005, p. 151) chama de *arte bela*. Diferentemente da *arte agradável* feita apenas para agradar os sentidos, a arte bela amplia as faculdades do ânimo e abre espaço para reflexão e cultivo interior, favorecendo a integração criativa dessas faculdades diante da forma apresentada (Kant, 2005, p. 151).

O motor da arte bela é o gênio, que dá corpo às chamadas ideias estéticas (Kant, 2005, p. 153). Essas ideias são imagens ou representações que estimulam o pensamento de forma inesgotável, convidando a interpretações múltiplas sem se reduzir a um conceito fixo. Elas enriquecem a experiência, oferecendo matéria para a imaginação e para a razão em conjunto (Kant, 2005, p. 159). A pornografia, no entanto, não apresenta esse tipo de complexidade: sua estrutura é concebida para provocar estímulo imediato, enquadrando-se na lógica da arte agradável, voltada exclusivamente ao gozo momentâneo.

Em Kant, o juízo estético não se define por uma atitude prática do sujeito, mas por uma disposição contemplativa e desinteressada, distinta do juízo moral, que é prático e envolve a vontade (Kant, 2005, p. 68). O belo não é uma qualidade intrínseca do objeto, mas manifesta-se no modo como o sujeito o contempla, de modo que qualquer objeto, em tese, pode ser apreciado desinteressadamente. Todavia, ao se transpor essa reflexão ao plano empírico e social que interessa à presente dissertação, importa considerar a finalidade predominante para a qual tais bens culturais são produzidos e consumidos. A pornografia, organizada industrialmente para provocar estímulo sensorial imediato,

não se orienta à contemplação, mas à satisfação, afastando-se, portanto, da esfera do juízo estético.

Por essa razão, quando se verifica que o conteúdo pornográfico não mobiliza o juízo de gosto puro, mas apenas a fruição interessada do agradável, conclui-se que ele não satisfaz o requisito do “sério valor artístico” do Teste de Miller. A diferença entre produção artística e pornográfica, portanto, não decorre de juízo moral, mas de uma distinção objetiva entre aquilo que promove cultura e aquilo que se limita a provocar prazer imediato.

Se o *Teste de Miller* oferece um paradigma jurídico-funcional e Kant um fundamento filosófico-estético, a crítica de Catharine MacKinnon (1996) adiciona a camada político-social, argumentando que a distinção entre *arte* e *pornografia* é, em si, uma falácia jurídica que mascara a verdadeira função social do material.

Para MacKinnon (1996, p. 11), a pornografia não deve ser analisada no eixo da *expressão* (fala), mas no eixo da *discriminação* (ato). A falha central do debate jurídico, segundo ela, é tratar a pornografia como se ela meramente *dissesse* algo (uma ideia), quando na verdade ela *faz* algo (subordina). Ela sustenta que, assim como uma placa "White Only" não é uma "ideia" de segregação, mas o próprio *ato* de segregação (MacKinnon, 1996, p. 13), a pornografia é o *ato* que materializa relações de desigualdade sexual.

A função social da pornografia, portanto, não é artística ou comunicativa. Seu propósito é ser usada *como sexo*. MacKinnon (1996, p. 17) é direta ao afirmar que a função do material não é de fala, mas de uso: é um dispositivo para a masturbação. Por ser usada *como sexo*, ela é o próprio ato sexual, não uma ideia sobre ele. Nesta perspectiva, a pornografia não é uma ideia que dá muito a pensar, como a *arte bela* kantiana.

A crítica de MacKinnon (1996, p. 87-88) dirige-se especialmente à exceção do “sério valor artístico” no Teste de Miller. Para ela, esse critério é falho, pois qualquer obra pode ser revestida de valor subjetivo pelo intérprete, chegando a ironizar que, na prática, o que confere “valor” ao material pornográfico é apenas “o poder de uma ereção”. Na visão da autora, a pornografia não é discurso protegido, mas ato: não comunica uma ideia, e sim materializa a “subordinação sexual das

mulheres"<sup>7</sup>. Essa perspectiva desloca o debate do eixo da liberdade de expressão para o da igualdade, reforçando que a pornografia não pode ser equiparada à arte.

Assim, sob a ótica de MacKinnon (1996), a pornografia tem um propósito fundamentalmente distinto da expressão artística. A arte (expressão) comunica uma ideia; a pornografia (ato) é a própria subordinação. Ao classificar a pornografia como um ato de discriminação sexual, e não como uma ideia protegida, o argumento de MacKinnon oferece um terceiro e crucial fundamento para afastar a pornografia da proteção constitucional destinada à produção artística.

Uma vez demonstrado que a pornografia pode ser objetivamente apartada da produção artística por um tripé analítico — seja pela sua falha em demonstrar "sério valor artístico" no paradigma jurídico (Teste de Miller), pela sua função puramente *agradável* (interessada) em oposição ao *belo* (desinteressado) no fundamento filosófico (Kant, 2005), ou por seu propósito social de *ato* de subordinação em vez de *expressão* (MacKinnon, 1996) — torna-se necessário, para os fins desta dissertação, firmar o conceito de pornografia que será adotado para a aplicação do Imposto Seletivo.

Para os fins deste estudo, entende-se por “mercado pornográfico digital” o conjunto de plataformas digitais cuja atividade principal consiste na disponibilização de conteúdo adulto ou cujo acesso predominante pelos usuários decorre da busca por materiais de caráter pornográfico. Considera-se “pornografia”, aqui, a representação explícita de atos sexuais ou práticas de conotação sexual, inclusive a masturbação, com o objetivo essencial de provocar prazer sexual imediato em quem consome o conteúdo. Essa definição delimita o escopo da análise e diferencia a pornografia de outras manifestações audiovisuais que possam conter cenas de sexo, mas que estão inseridas em um contexto narrativo, estético ou artístico mais amplo.

Em regra, pode-se afirmar que esses conteúdos não representam contribuição à cultura. Nas mais diversas plataformas disponíveis, tais como *Xvideos*, *Pornhub*, *Onlyfans*, o usuário é exposto a uma profusão de conteúdos amadores ou profissionais destinados exclusivamente a satisfazer a libido, sem

---

<sup>7</sup> Embora a crítica de MacKinnon tenha como foco a dominação masculina sobre as mulheres, sua lógica pode ser estendida para compreender a pornografia como a reprodução de relações de desigualdade em sentido mais amplo, envolvendo também hierarquias de orientação sexual, raça ou classe, especialmente no contexto do mercado pornográfico digital contemporâneo.

exigência de que refletem uma visão de mundo ou concretizem qualquer ideal distinto do prazer sexual. O objetivo restringe-se à satisfação sexual imediata. Diferenciam-se, portanto, de cenas de sexo velado ou explícito presentes, por exemplo, em telenovelas, séries ou filmes, nos quais o conteúdo está inserido em um contexto narrativo e não representa um fim em si mesmo.

Conclui-se, portanto, que a pornografia, enquanto conteúdo produzido e estruturado primordialmente para a satisfação da lascívia, não se qualifica como manifestação artística, pois sua função se esgota no objetivo de provocar uma resposta fisiológica imediata — o gozo —, reduzindo-se a um bem de consumo orientado ao prazer corporal. Diferentemente da arte, que amplia horizontes culturais e promove experiências significativas, a pornografia não transcende a excitação sexual, já que não abre espaço para reflexão, cultivo interior ou pluralidade de interpretações. Afasta-se, assim, da arte constitucionalmente protegida, razão pela qual não se beneficia da imunidade prevista no § 9º do art. 9º da EC nº 132/2023, sujeitando-se ao Imposto Seletivo.

## 2. A PREJUDICIALIDADE À SAÚDE COMO JUSTIFICATIVA PARA A INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SELETIVO SOBRE O MERCADO PORNÔGRÁFICO DIGITAL

### 2.1. A pornografia digital e seus modelos de negócio

A revolução da internet (Tadeu, 2021), intensificada no início dos anos 2000<sup>8</sup>, forçou profundas transformações na indústria pornográfica, especialmente com o lançamento, em 2007, do site *Pornhub* (Pornocracy, 2017; Pornhub, 2023). Com a ampliação da velocidade de conexão e a popularização da tecnologia digital, tornou-se possível o envio e a difusão de imagens e vídeos pornográficos em larga escala pela internet. Esse avanço redefiniu os padrões de consumo e iniciou a derrocada do mercado pornográfico tradicional, pois o público passou a acessar gratuitamente — ou a custos significativamente reduzidos — conteúdos anteriormente comercializados em VHS ou DVD. As plataformas digitais, inclusive, passaram a piratear e disponibilizar materiais produzidos pelas produtoras tradicionais, de forma gratuita. (Pornhub, 2023).

No Brasil, a indústria pornográfica viveu seu auge no início do século XXI, impulsionada pela participação de celebridades no setor, movimento iniciado por Alexandre Frota (Brasil [...], 2023a). A dimensão econômica da atividade pode ser ilustrada pelo valor do primeiro contrato de Alexandre Frota com a produtora Brasileirinhas, que incluía R\$ 500 mil e um apartamento em Moema, bairro nobre de São Paulo, avaliado à época em R\$ 200 mil, montante que, atualizado, equivaleria a aproximadamente R\$ 2,5 milhões (Brasil [...], 2023a).

Entre 2004 e 2009, a produtora Brasileirinhas firmou parcerias com diversas figuras públicas, como Rita Cadillac e Gretchen. Contudo, a expansão dos sites de entretenimento adulto no fim daquela década impactou fortemente o setor também no Brasil. Muitas produtoras nacionais não resistiram às transformações impostas pelo novo modelo de distribuição, e o mesmo fenômeno atingiu o mercado editorial, levando ao encerramento de revistas emblemáticas, como G Magazine e Playboy, descontinuadas em 2013 e 2018, respectivamente (Aram, 2024; G1, 2018).

Ainda que diversas produtoras tenham encerrado suas atividades diante das mudanças tecnológicas, algumas, como a Brasileirinhas,

---

<sup>8</sup> O recorte histórico utilizado, para tratar do mercado de entretenimento adulto online, no presente trabalho foi o início do século XXI, pois a partir desse período, com a revolução da internet, aprofundou-se o debate sobre os efeitos prejudiciais à saúde decorrentes do consumo de pornografia.

conseguiram manter-se no mercado. Segundo seu atual proprietário, Clayton Nunes, essa permanência se deve à fidelidade de um público que valoriza produções profissionais em detrimento dos conteúdos predominantemente amadores oferecidos pelos *tube sites* (Brasil [...], 2023b), evidenciando que, para ele, ainda há espaço para formatos mais tradicionais, mesmo em um cenário profundamente digitalizado.

A transição tecnológica inviabilizou os modelos tradicionais da indústria pornográfica, como revistas e produtoras, e não apenas modificou os canais de acesso ao conteúdo, como também reconfigurou as formas de interação dos usuários com a pornografia, impactando diretamente as dinâmicas de produção, difusão e consumo da pornografia. O avanço tecnológico e a dinâmica do mundo digital criaram uma ampla diversidade de formas de compartilhar conteúdo pornográfico. A partir da análise de diferentes plataformas, foram identificados ao menos seis modelos de negócios desse setor econômico: (i) *tube sites*; (ii) plataformas de produtoras; (iii) conteúdo por assinatura direta; (iv) conteúdo sob demanda personalizado; (v) *webcamming*; (vi) marketplace pornográfico.

A velocidade com que se movimenta o mercado digital faz com que as plataformas passem a agregar outros modelos dentro da sua oferta de produtos, de modo que, ainda que existam sites que atuem em segmentos específicos, é comum encontrar mais de um modelo de negócio dentro da mesma plataforma.

### 2.1.1. *Tube sites*

O principal modelo de mercado pornográfico atualmente está nos chamados *tube sites*<sup>9</sup>, plataformas digitais que funcionam de forma semelhante a sites de compartilhamento de vídeos, como o *YouTube*, permitindo que os usuários não só consumam, mas publiquem conteúdos pornográficos. No Brasil, em volume de acessos, destacam-se, nesse modelo de operação, o *Xvideos* e o *Pornhub*<sup>10</sup>, os quais oferecem material profissional e amador, com navegação facilitada e ampla variedade temática.

---

<sup>9</sup> A expressão “tube sites” é amplamente difundida no mercado pornográfico para se referir aos sites pornográficos gratuitos, nos quais é permitido aos usuários não apenas assistir, mas, também, carregar e compartilhar conteúdos (v. Pornocracy, 2017; Pornhub, 2023). Assim, o presente trabalho adota a utilização da expressão no mesmo sentido.

<sup>10</sup> Segundo levantamento disponível na plataforma de marketing SEMRUSH, os websites *xvideos.com* e *pornhub.com* estão entre os 20 sites mais acessados do Brasil, sendo os únicos exclusivamente dedicados ao conteúdo adulto que aparecem no top 20 (Principais [...], 2025b).

Em regra, os *tube sites* atuam no modelo *freemium*<sup>11</sup>, no qual disponibilizam conteúdo gratuito para atrair audiência, reservando funções e serviços *premium* para assinantes. A disponibilização gratuita de conteúdo é financiada pela publicidade. Os anúncios no *Xvideos* são realizados pela plataforma de tráfego pago *Traffic Factory*, enquanto os espaços publicitários no *Pornhub* são adquiridos através da *TrafficJunk*. A primeira agência informa que seus anúncios são visualizados 6 bilhões de vezes ao dia (*Traffic Factory*, [2025?]), enquanto a segunda fala em uma média de 4,63 bilhões de visualizações diárias (*TrafficJunk*, [2025?]).

Para além do faturamento com publicidade, os *tube sites* passaram a diversificar sua fonte de renda e muitos deles disponibilizam, também, serviços de assinatura ou, ainda, permitem que as produtoras e criadores de conteúdo disponibilizem materiais pornográficos mediante pagamento de valores específicos para determinado vídeo<sup>12</sup>.

Entretanto, desde sua disseminação, os *tube sites* causam diversas polêmicas, fomentadas, especialmente, pela indústria pornográfica tradicional, substancialmente enfraquecida por esse modelo (*Pornocracy*, 2017; *Pornhub*, 2023). A existência de um lado obscuro que permeia essa indústria e permite a disponibilização de conteúdo sem efetivos mecanismos de controle, inclusive sem a verificação de quem os publica, foi revelada pelo jornalista Nicholas Kristof (2020, tradução nossa), em matéria publicada no *The New York Times*:

Mas há outro lado da empresa: seu site está infestado de vídeos de estupro. Ela monetiza estupros de crianças, pornografia de vingança, vídeos de mulheres tomando banho gravados por câmeras espiãs, conteúdo racista e misógino e imagens de mulheres sendo asfixiadas em sacos plásticos. Uma busca por “meninas menores de 18anos” (sem espaço) ou “14anos” leva, em cada caso, a mais de 100.000 vídeos. A maioria não é de crianças sendo agredidas, mas muitos são.

Após o desaparecimento de uma garota de 15 anos na Flórida, sua mãe a encontrou no *Pornhub* — em 58 vídeos de sexo. Agressões sexuais contra uma garota de 14 anos da Califórnia foram postadas no *Pornhub* e denunciadas às autoridades não pela empresa, mas por um colega de classe

---

<sup>11</sup> Vide seção 3.3.1.

<sup>12</sup> A título exemplificativo o XVIDEOS desenvolveu a plataforma XVIDEOS.RED, onde os usuários podem pagar assinatura para conteúdos exclusivos, navegar sem anúncios, pagar especificamente para acessar determinado vídeo.

que viu os vídeos. Em todos os casos, os agressores foram presos pelas agressões, mas o Pornhub se livrou da responsabilidade pelo compartilhamento dos vídeos e lucrar com eles.

O Pornhub é como o YouTube, pois permite que o público publique seus próprios vídeos. A grande maioria dos 6,8 milhões de novos vídeos postados no site a cada ano provavelmente envolve adultos consentindo, mas muitos retratam abuso infantil e violência não consensual. Como é impossível ter certeza se um jovem em um vídeo tem 14 ou 18 anos, nem o Pornhub nem ninguém tem uma ideia clara de quanto conteúdo é ilegal.<sup>13</sup>

A controladora do Pornhub (Aylo Holdings), em 2023, fez acordo com a justiça norte-americana para indenizar as vítimas e evitar um processo por tráfico sexual (AFP, 2023). Ainda que a ampla maioria dos conteúdos disponíveis nos *tube sites* sejam legais, produzidos de forma consentida e por adultos, esse caso, evidencia a despreocupação com a implantação de mecanismos de controle e a verificação dos vídeos, a fim de garantir que a lucratividade não seja afetada por “burocracia”.

### 2.1.2. *Plataformas de produtoras*

As plataformas de produtoras representam os sites específicos das empresas que profissionalmente produzem conteúdo adulto e em suas plataformas, disponibilizam, mediante o pagamento de assinatura, apenas conteúdos por elas produzidos e autorizados<sup>14</sup>. Para atrair a audiência, é comum que essas

---

<sup>13</sup> Texto original em inglês:

Yet there's another side of the company: Its site is infested with rape videos. It monetizes child rapes, revenge pornography, spy cam videos of women showering, racist and misogynist content, and footage of women being asphyxiated in plastic bags. A search for "girls under18" (no space) or "14yo" leads in each case to more than 100,000 videos. Most aren't of children being assaulted, but too many are. After a 15-year-old girl went missing in Florida, her mother found her on Pornhub — in 58 sex videos. Sexual assaults on a 14-year-old California girl were posted on Pornhub and were reported to the authorities not by the company but by a classmate who saw the videos. In each case, offenders were arrested for the assaults, but Pornhub escaped responsibility for sharing the videos and profiting from them.

Pornhub is like YouTube in that it allows members of the public to post their own videos. A great majority of the 6.8 million new videos posted on the site each year probably involve consenting adults, but many depict child abuse and nonconsensual violence. Because it's impossible to be sure whether a youth in a video is 14 or 18, neither Pornhub nor anyone else has a clear idea of how much content is illegal.

<sup>14</sup> A propriedade intelectual nessas plataformas, normalmente, está destacada nos termos de serviço ou política de privacidade (quando existentes esses documentos). A título exemplificativo, o *site* Brasileirinhas (<https://www.brasileirinhas.com.br>) destaca em seus termos de serviço que “o conteúdo, textos, sons, vídeos e imagens do Serviço são de propriedade direta ou indireta da empresa Brasileirinhas” (Brasileirinhas, 2025), enquanto o *site* MundoMais (<https://www.mundomais.com.br>) em sua política de privacidade esclarece que “todas as imagens deste site são de conteúdo original de produção própria” (Mundomais, [2025]).

produtoras mantenham canais nos *tube sites* para divulgar e popularizar seus vídeos, os quais são disponibilizados em pequenos pedaços ou apenas *highlights*.

### 2.1.3. Conteúdo por assinatura direta

O modelo de conteúdo por assinatura direta se popularizou nos últimos anos, especialmente durante a pandemia, e passou a atrair não só muitos adeptos, mas também diversos produtores de conteúdo, os denominados modelos. Destacam-se nesse nicho as plataformas *OnlyFans* e o *Privacy*, as quais permitem a disponibilização de conteúdos produzidos diretamente por usuários criadores de conteúdo.

A *Privacy*, por exemplo, identifica-se como uma plataforma que “permite aos Usuários Criadores criarem um perfil, fazer upload de fotos e vídeos em seu perfil, definir um preço de assinatura mensal a ser pago por outros Usuários Assinantes” (*Privacy*, [2025]). Portanto, nessas plataformas o usuário criador de conteúdo estabelece o valor da assinatura mensal do seu canal, pode disponibilizar conteúdos previamente gravados, realizar transmissões ao vivo e conversar com os assinantes por meio de chat privado (onde é possível negociar preços de conteúdos exclusivos).

As plataformas, por sua vez, ficam com uma porcentagem do ganho de cada usuário, as duas mencionadas exigem uma comissão de 20% do pagamento total recebido pelos criadores de conteúdos (*Privacy*, [2025]; *Onlyfans*, [2025]).

Esse é um dos modelos mais populares no Brasil, atraindo criadores de conteúdos diversificados, como anônimos, influencers, subcelebridades e atletas. A diversidade de modelos atrai milhões de usuários que pagam uma assinatura para acessar especificamente o conteúdo do criador escolhido, sendo este quem estabelece o preço da assinatura.

Recentemente, tal como no caso *Pornhub*, o *Onlyfans* foi acusado de disponibilizar conteúdo relacionado a estupros e tráfico sexual (So *et al.*, 2024), demonstrando que mesmo as plataformas, nas quais há, ao menos de forma aparente, maior controle de verificação dos criadores de conteúdo, estão sujeitas a servirem como meio de práticas criminosas.

#### 2.1.4. Conteúdo sob demanda personalizado

A venda de conteúdo personalizado ocorre também nos *tube sites* e nas plataformas de conteúdo por assinatura direta, onde os criadores de conteúdo, a pedido dos usuários e mediante remuneração, produzem fotos e vídeos exclusivos. Apesar disso, existem plataformas especializadas em conteúdos personalizados e que ampliam as possibilidades de interação com o usuário, tal como a *SexPanther* que permite aos usuários interagirem com os produtores de conteúdo por meio de mensagens diretas (áudio e texto), troca de fotos e vídeos, sexo por telefone ou videochamadas.

A remuneração nesse modelo de negócio é realizada pelo usuário que paga um valor, que varia de acordo com o modelo, por cada mensagem, foto ou vídeo recebido e, também, por cada minuto de ligação por telefone ou videochamada.

#### 2.1.5. Webcaming

Outro nicho do mercado pornográfico digital é o *webcaming*, introduzido no Brasil a partir de 2002, no qual *performers* que se utilizam de transmissões ao vivo para encenar práticas eróticas ou sexuais e manter interações, em salas exclusivas ou não, com os usuários, mediante remuneração (Caminhas, 2021, p. 2-3). No Brasil, destaca-se nesse segmento o Camera Prive.

A remuneração nestas plataformas está tradicionalmente vinculada ao nível de interação que o usuário pretende ter e, por exemplo, pode ser o pagamento por um chat exclusivo ou sala de apresentação exclusiva, onde o usuário poderá não só ter acesso ao vídeo, mas pagar pela realização de apresentações e fetiches para sua satisfação.

#### 2.1.6. Marketplace pornográfico

Os *marketplaces* pornográficos funcionam como uma loja online de vídeos pornográficos, onde qualquer pessoa pode se cadastrar e vender os mais diversos conteúdos, que estão acessíveis a qualquer usuário mediante o pagamento do valor estabelecido pelo vendedor. Nessas plataformas, a remuneração da plataforma é oriunda da cobrança de um percentual das vendas realizadas aos criadores. Como exemplo desse modelo de negócio, menciona-se a *Clips4Sale*.

### 2.1.7. Dimensão econômica do mercado pornográfico

A análise financeira do mercado pornográfico digital é intrinsecamente complexa devido à natureza privada e fragmentada do setor. A ausência de padronização regulatória e a multiplicidade de modelos de negócio impedem a consolidação de dados de faturamento que sejam públicos e comparáveis. Como resultado, as estimativas disponíveis provêm majoritariamente de fontes privadas e estudos pontuais, inviabilizando a criação de séries históricas consistentes. Esta pesquisa, ciente dessa limitação estrutural, baseia-se na análise crítica das fontes acessíveis, ponderando suas variações e escopo.

Apesar da dificuldade de se encontrar dados precisos, é uma indústria que movimenta bilhões de dólares anualmente. A *Transparency Market Research* (2024) estima que o mercado online de entretenimento adulto faturou, mundialmente, US\$ 287,8 bilhões em 2023, essa cifra bilionária reflete o enorme volume de acessos e um imensurável número de consumidores. Todo esse potencial é demonstrado a partir de alguns dados divulgados pelo *Pornhub* e *Onlyfans*, duas das principais empresas desse mercado:

- (i) *Pornhub*: mais de 36 bilhões de acessos anuais, para uma visualização de mais de 100 bilhões de vídeos por ano, o que equivale a cada pessoa do planeta assistir a 12,5 vídeos pornográficos anualmente (*Pornhub*, [2025]).
- (ii) *Onlyfans*: 4.634.000 de contas de criadores de conteúdo e 377.456.000 contas de usuários em 2024; estes gastaram mais de US\$ 7,2 bilhões na plataforma (Fenix International Limited, 2025).

Os dados divulgados pelo *Pornhub* (2024) demonstram que o Brasil foi o sétimo país que mais acessou essa plataforma em 2024, subindo três posições em relação ao ano anterior, e que os celulares foram utilizados em 93% das conexões. Para ilustrar o tamanho desse mercado no Brasil, foi realizado um levantamento da análise de tráfego, obtido junto à plataforma de marketing digital Semrush, de algumas das principais plataformas acessadas no Brasil (Figura 1): *Xvideos*, *Pornhub*, *Onlyfans*, *Privacy* e *Camera Prive*. Os dados revelam que, entre janeiro e abril de 2025, essas cinco plataformas somaram mais de 2,7 bilhões de acessos no Brasil.

**Figura 1 — Análise de Tráfego das principais plataformas pornográficas online no Brasil**

Summary							
Principais Plataformas Pornográficas Brasil   jan. – abr. de 2025    Brasil    Todos os dispositivos		Semrush					
Destino	Visitas	Visitantes únicos	Conversão de comp.	Páginas / Visita	Duração méd. de visita:	Taxa de rejeição	
 xvideos.com	1,7 bi ↓	268,6 mi ↓	< 0,01 % ↑	10,8 ↓	11 :36 ↓	15,08 % ↓	
 pornhub.com	931,1 mi ↓	192,9 mi ↓	n/a	8,3 ↓	09:53 ↑	21,1 % ↑	
 onlyfans.com	58,4 mi ↑	27,9 mi ↓	0,05 % ↑	3,1 ↓	06:16 ↓	55,58 % ↓	
 privacy.com.br	53,3 mi ↑	19 mi ↑	< 0,01 % ↑	5,4 ↑	07:21 ↑	38,69 % ↓	
 cameraprive.co	39,1 mi ↓	20,1 mi ↓	n/a	6,3 ↓	09:36 ↓	51,44 % ↑	

Fonte: Semrush (2025a).

Hoje, a pornografia pode ser facilmente acessada das mais diferentes formas, mas, principalmente, está a quase todo o momento disponível na palma da mão do consumidor através dos celulares. A Pornhub (2024) divulgou que, mundialmente, em 2024, 90,5% dos acessos foram realizados por esses aparelhos. A facilidade, aliada à falta de controle e regulamentação<sup>15</sup>, faz com que o entretenimento adulto seja consumido ainda na adolescência, especificamente aos 12 anos, conforme revelaram os primeiros dados divulgados da Pesquisa Internacional de Sexualidade, conduzida pelo Instituto de Psiquiatria do Hospital de Clínicas da Faculdade de Medicina da Universidade de São Paulo (Sanches, 2022).

A preocupação é mundial, quanto ao acesso do público infantojuvenil à pornografia. A União Europeia, em 27 de maio de 2025, anunciou a abertura de investigação contra o *Pornhub*, *Xvideos* e outros sites de entretenimento adulto por exposição de crianças e adolescentes a conteúdo pornográfico (AFP, 2025). A Comissão Europeia, órgão executivo da União Europeia, entendeu que essas plataformas não adotaram controles efetivos de segurança para impedir que esse público acesse tais conteúdos inapropriados para sua idade, enquanto a proteção dos direitos das crianças é indispensável para esses serviços (AFP, 2025).

A relação entre o consumo de pornografia e seus impactos na saúde pública tem se tornado cada vez mais evidente, exigindo uma abordagem crítica por parte do Estado e da sociedade. Diversos estudos da área médica e psicológica demonstram que o uso excessivo de conteúdo adulto pode desencadear transtornos mentais, vícios comportamentais e desequilíbrios emocionais, afetando,

<sup>15</sup> Diante da falta de regulamentação do mercado pornográfico digital, o acesso a essas plataformas é livre e inexiste qualquer verificação cadastral do usuário, a maioria sequer exibe um alerta de conteúdo adulto.

também, a população infantojuvenil. Nesse sentido, a necessidade de medidas regulatórias, inclusive se utilizando da tributação, surge como instrumento legítimo de intervenção estatal na promoção da saúde coletiva.

## 2.2. A pornografia e os seus efeitos na saúde humana

Não faz parte deste trabalho estudar se a pornografia causa ou não malefícios à saúde humana, uma vez que, por se tratar de tema compreendido na esfera das ciências médica e psicológica, a prejudicialidade à saúde do consumo excessivo de conteúdo adulto é um pressuposto desta pesquisa. Por outro lado, como se entende que os efeitos negativos à saúde ou ao meio ambiente, de qualquer bem ou serviço tributado pelo Imposto Seletivo, devem ser cientificamente demonstrados, é importante dedicar essa seção do trabalho à demonstração de evidências que sustentam tal pressuposição.

O consumo de conteúdo adulto, conforme dados anteriormente apresentados, disparou, especialmente em razão da disseminação gratuita de pornografia e do anonimato permitido pelo acesso *online*, e, em função da relevância do tema, passou a ser objeto de diversos estudos médicos. Médicos e psicólogos do mundo inteiro têm se voltado a compreender não só os efeitos do consumo excessivo de pornografia na saúde física e mental, mas, também, quando essa compulsão pode ser considerada uma doença.

Assistir à pornografia não é gravemente prejudicial à maioria das pessoas, mas pode evoluir para um comportamento sexual problemático que, com a publicação da Classificação Internacional de Doenças — CID-11<sup>16</sup>, pode ser descrito sob os termos do Transtorno do Comportamento Sexual Compulsivo<sup>17</sup> (TCSC). Chen

---

<sup>16</sup> Nos anos 2010, discutiu-se a patologização do comportamento sexual compulsivo (Kraus *et al.*, 2018), o qual foi efetivamente incluído na 11<sup>a</sup> Revisão da Classificação Internacional de Doenças (CID-11), publicada em 2022 e prevista para ser implementada no Brasil em 1º de janeiro de 2027 (Brasil, 2025c).

<sup>17</sup> O transtorno do comportamento sexual compulsivo foi incluído no CID-11 sob o código 6C72 e possui a seguinte descrição: “Transtorno do comportamento sexual compulsivo é caracterizado por um padrão persistente de falha em controlar impulsos ou desejos sexuais repetitivos e intensos, resultando em comportamento sexual repetitivo. Sintomas podem incluir atividades sexuais repetitivas se tornando o foco central da vida da pessoa a ponto de negligenciar a saúde e os cuidados pessoais ou outros interesses, atividades e responsabilidades; muitos esforços malsucedidos para reduzir significativamente o comportamento sexual repetitivo; e comportamento sexual repetitivo continuado apesar de consequências adversas ou da obtenção de pouca ou nenhuma satisfação através dele. O padrão de falha em controlar impulsos ou desejos sexuais intensos e o comportamento sexual repetitivo resultante se manifesta por um longo período de tempo (p.ex., 6 meses ou mais) e causa sofrimento acentuado ou prejuízo significativo na funcionalidade pessoal, familiar, social, educacional, ocupacional ou em outras áreas importantes da funcionalidade. Sofrimento que está totalmente relacionado a

e Jiang (2020, tradução nossa), sobre o uso de pornografia na internet, dizem que “agora é reconhecido que o envolvimento excessivo em uso de pornografia na internet (IPU) ou sexo cibernético pode se tornar disfuncional e associado a sintomas de vício (e.g., perda de controle, uso compulsivo)”<sup>18</sup>.

Esse transtorno afeta a vida do indivíduo de diversas maneiras, como, por exemplo, reduzindo sua produtividade, prejudicando seu desempenho sexual e relacionamentos interpessoais (Prantner *et al.*, 2024). Antons e Brand (2021) explicam que as pessoas com esse transtorno podem apresentar diversos comportamentos sintomáticos, mas que existem casos em que o TCSC pode decorrer de um único comportamento, tal como o uso problemático de pornografia.

Prantner *et al.* (2024) investigaram a atividade cerebral durante exposição à pornografia para estabelecer sua relação com sintomas de comportamentos sexuais compulsivos. Segundo essa pesquisa, os dados obtidos apoiam hipóteses teóricas da semelhança entre outras condutas viciantes e o consumo de pornografia, bem como demonstram a associação entre o consumo compulsivo de pornografia, depressão e ansiedade.

Daniel Proença Feijó (Feijó; Fraga, 2024) explica que o vício em pornografia leva o paciente à autodestruição, renunciando a objetivos pessoais em troca da realização do desejo imediato de usar pornografia. Diego Fraga (Feijó; Fraga, 2024) explana que o uso problemático de pornografia pode ser caracterizado pelo desejo intenso de acessar o conteúdo sexual aliado à redução do autocontrole, o que resulta no comprometimento da vida social, afetiva e ocupacional. Feijó e Fraga (2024) destacam, ainda, que o consumo exagerado de pornografia leva a um isolamento social do indivíduo, tornando-o mais propenso à depressão e à ansiedade.

Em 2014, Kühn e Gallinat divulgaram uma pesquisa que associou o uso de pornografia a um menor volume de massa cinzenta no cérebro, embora tenham advertido que, naquele trabalho, não era possível estabelecer uma relação de causa e efeito, já que a investigação foi conduzida apenas com um grupo que relatava uso excessivo de conteúdo adulto. Mais recentemente, Shu *et al.* (2025)

---

julgamentos e desaprovação morais sobre impulsos, desejos ou comportamentos sexuais não é suficiente para preencher esse critério” (Organização Mundial da Saúde, [2022]).

<sup>18</sup> Texto original em inglês: “it is now acknowledged that excessive involvement in IPU or cybersex may become dysfunctional and associated with addiction symptoms (e.g., loss of control, compulsive use)”.

publicaram uma análise que pode corroborar os resultados obtidos por Kühn e Gallinat.

Shu *et al.* (2025) trabalharam com dois grupos, um composto por pessoas que assistem conteúdo adulto com baixa frequência (saudável) e outro por indivíduos com vício em pornografia. Os participantes foram submetidos, antes e após o uso de pornografia, ao teste de cores e palavras de Stroop (teste de Stroop<sup>19</sup>).

O estudo demonstra que a pornografia afeta a cognição e a emoção, mesmo no grupo considerado saudável, uma vez que ambos os grupos mostraram uma diminuição significativa na precisão e um aumento no tempo de reação na resolução do teste de Stroop, havendo um declínio maior no grupo composto por indivíduos viciados em pornografia. A pesquisa também concluiu que nesse grupo as ativações neurais e fisiológicas (variação de frequência cardíaca) se assemelham àquelas vistas em usuários de drogas (Shu *et al.*, 2025).

Privara e Bob (2023) entendem que a diversidade de material pornográfico online disponível permite longos períodos de excitação sexual e essa hiperexposição pode desequilibrar os sistemas neurais excitatórios e inibitórios. No contexto do vício, segundo esses autores, o cérebro pode não conseguir mais se reordenar e, por consequência, os sentimentos de satisfação diminuem, o que leva a busca por mais estímulos sexuais a partir do conteúdo adulto e, por isso, a relação sexual com um parceiro real pode não liberar mais dopamina suficiente para produzir excitação e sustentar a ereção.

Todos os danos causados pelo vício em pornografia, especialmente no córtex pré-frontal (Kühn; Gallinat, 2014; Prantner *et al.*, 2024; Shu *et al.*, 2025), região responsável por funções de alta complexidade cognitiva, como organizar comportamentos sociais, controlar impulsos e tomar decisões (Butman; Allegri, 2001), fazem com que as conexões cerebrais retrocedam a um estado mais juvenil (Barr, 2019).

Contudo, os efeitos da exposição à pornografia não atingem apenas adultos, crianças e adolescentes são uma população altamente conectada<sup>20</sup> e, portanto, estão vulneráveis à exposição desse conteúdo. Yunengsih e Setiawan

---

<sup>19</sup> Segundo o próprio estudo, o teste de Stroop é um teste psicológico usado para medir a interferência cognitiva e a capacidade de gerenciar informações conflitantes (Shu *et al.*, 2025).

<sup>20</sup> A pesquisa TIC Kids Online Brasil (2024) levantou que 93% das crianças e adolescentes do Brasil, com idade entre 9 e 17 anos, possuem acesso à internet.

(2021) concluíram que crianças e adolescentes expostos a conteúdos sexuais estão mais suscetíveis a comportamentos sexuais de risco (como sexo desprotegido e multiplicidade de parceiros), bem como que quanto mais jovem uma pessoa é exposta a conteúdos sexuais, mais cedo se dá sua iniciação sexual.

Diana Cavalcante Miranda de Assis (2024) alerta que os efeitos do uso de pornografia em adolescentes estão muitas vezes relacionados a quadros de depressão, ansiedade e baixa autoestima. O consumo de conteúdos sexuais também influencia os jovens a adotarem um comportamento sexual de risco e, ao reproduzir aquilo a que assistiram, praticar sexo sem proteção, elevando as chances de contrair infecções sexualmente transmissíveis ou enfrentar parentalidade indesejada.

A multiplicidade tanto de plataformas digitais, quanto dos meios para acessá-las, dificulta o controle por parte dos pais ou responsáveis. Ademais, mesmo quando uma criança ou adolescente não possuir as ferramentas para acessar conteúdo sexual, poderá fazê-lo com a ajuda de um colega ou, ainda, ser exposto involuntariamente.

Para além de todos os efeitos à saúde mental do consumidor, a pornografia está relacionada a outros problemas de saúde e segurança pública. Conforme mencionado, a falta de controle por parte das plataformas acerca dos materiais por elas divulgados resulta na disponibilização de material relacionado à violência e tráfico sexual (Pornocracy, 2017; Pornhub, 2023). Entretanto, muitos casos sequer chegam a ser divulgados, ficam entre quatro paredes; são casos de estupro marital, onde homens, influenciados pelo vício em pornografia e com o desejo de trazer o roteiro que estão acostumados a ver nas telas para a vida real, forçam cônjuges a manter atividades sexuais sem o devido consentimento (Ohana, 2021; Mori, 2024).

A respeito do cometimento de práticas abusivas, Diana Cavalcante Miranda de Assis (2024) lembra que adolescentes podem ser negativamente influenciados por conteúdos sexuais:

O consumo de pornografia também é capaz de moldar negativamente a compreensão e as expectativas sobre consentimento e respeito mútuo em relações sexuais. Isso é crítico, pois pode contribuir para comportamentos de assédio e abuso, desrespeitando a integridade e os limites de parceiros e parceiras. Estudos como o de Richards e Barker (2022) enfatizam que tais

distorções podem perpetuar ciclos de violência sexual e deteriorar a qualidade das relações interpessoais ao longo da vida.

Os estudos realizados ao longo dos últimos anos comprovam que os efeitos deletérios do uso da pornografia à saúde são relevantes, especialmente no que se refere à saúde mental. Igualmente, evidenciam que esses malefícios não se restringem a adultos com mais de 18 anos, já que a população infantojuvenil é suscetível a acessar esse tipo de material, seja pela facilidade em acessar plataformas pornográficas digitais ou através da exposição involuntária. Há que se considerar, ainda, a existência de consequências negativas que atingem terceiros que sequer precisam consumir conteúdo adulto.

O Estado não pode se omitir a esse problema ou tampouco subestimar seus efeitos. Deve a atuação estatal buscar mecanismos de mitigação do problema, mediante ações intersetoriais que envolvam saúde, assistência social, segurança pública e, inclusive, a tributação. Nesse sentido, o Imposto Seletivo pode ser ferramenta adequada para auxiliar na busca pela redução dos efeitos nocivos do uso excessivo de conteúdo adulto, mas para isso, considerando os prejuízos à saúde demonstrados, é imprescindível, à luz do direito fundamental à saúde, investigar se os serviços de oferta de conteúdos sexuais em plataformas digitais podem ser tributados por este novo imposto.

### **2.3. O direito fundamental à saúde como critério delimitador da prejudicialidade no Imposto Seletivo**

A definição de quais bens e serviços podem ser “prejudiciais à saúde”, para fins de incidência do Imposto Seletivo, exige a compreensão, segundo a Constituição, da definição de saúde, para que se extraia do plano constitucional a delimitação a que está submetido o legislador complementar no exercício da competência tributária.

A Constituição de 1988 foi a primeira a tratar a saúde como um direito social fundamental (Franco Filho, 2017). Desde sua redação original, o artigo 6º concedeu essa posição à saúde e, como um direito fundamental, de acesso universal, está umbilicalmente ligada ao direito à vida (Fiorillo; Fiorillo, 2023, p. 460).

A saúde, conforme determina o artigo 196 da Constituição, não abrange somente a cura, mas, também, a “redução do risco de doenças” e “serviços para sua promoção, proteção e recuperação”. Com isso, a Carta de 1988 introduziu

uma concepção ampliada desse direito fundamental, que não se limita à ausência de doenças, mas comprehende um conjunto de condições indispensáveis ao bem-estar integral do indivíduo.

Nesse sentido, pode-se afirmar que esse direito fundamental alcança a promoção, prevenção e cura de doenças (Sarlet; Figueiredo, 2018) e, desse modo, está intrinsecamente ligado ao conceito de saúde expresso na Constituição da Organização Mundial da Saúde que a define como “um estado de completo bem-estar físico, mental e social e não apenas a ausência de doença ou enfermidade”<sup>21</sup> (OMS, [2005]).

Sob essa ótica, a saúde depende de diversos fatores socioeconômicos, ambientais e culturais, exigindo políticas públicas abrangentes e intersetoriais que promovam não apenas o tratamento de patologias, mas sobretudo a prevenção e a promoção de condições de vida dignas. Sueli Gandolfi Dallari (2008, p. 12) afirma que “a saúde depende, então, ao mesmo tempo, de características individuais, físicas e psicológicas, mas, também, do ambiente social e econômico, tanto daquele mais próximo das pessoas, quanto daquele que condiciona a vida dos Estados”, já que fatores extrínsecos (econômicos, ambientais e sociopolíticos) estão relacionados a ocorrência de doenças e, por isso, o indivíduo não pode ser o único responsável por sua saúde, demandando sempre a atuação do Estado.

Segundo Fiorillo e Fiorillo (2023, p. 463), com base no conceito estabelecido pela Organização Mundial de Saúde, a saúde deve ser compreendida de forma ampla, como um estado completo de bem-estar que abrange múltiplas dimensões da vida humana. Para os autores, esse estado integra cinco elementos fundamentais: (i) bem-estar físico; (ii) bem-estar mental; (iii) bem-estar social; (iv) ausência de doenças; e (v) ausência de enfermidades. Os autores destacam que tais elementos se interrelacionam e reforçam uma concepção de saúde que extrapola a simples inexistência de patologia, incorporando aspectos emocionais, relacionais e ambientais como essenciais para uma vida digna e equilibrada:

Referidos elementos, por via de consequência, indicam o conteúdo normativo do direito constitucional assegurado a brasileiros e estrangeiros residentes no País (Art.5º) podendo-se adotar a seguinte conclusão: interpretado com fundamento nos princípios fundamentais de nossa Constituição Federal (arts. 1º a 4), o conceito jurídico constitucional de saúde, como direito

---

<sup>21</sup> Tradução livre do seguinte texto extraído do preâmbulo de Constituição da OMS: “*Health is a state of complete physical, mental and social well-being and not merely the absence of disease or infirmity*”.

metaindividual de índole fundamentalmente social (arts. 5º e 6º da CF), assegura aos brasileiros e estrangeiros residentes no País (arts. 1º, III, e 5º) o conteúdo dos cinco elementos anteriormente descritos (estado de completo bem-estar físico, mental e social, além de ausência de afecções e enfermidades) vinculado ao dever do Estado de reduzir o risco de doença e de outros agravos, bem como o de prestar serviços para a promoção, proteção e recuperação da saúde mediante políticas sociais e econômicas (Estado fornecedor) a serem realizadas no âmbito da organização da comunidade, com particular destaque para a tutela jurídica dos habitantes das nossas cidades, as cidades do Brasil (tutela jurídica da saúde em face do meio ambiente artificial).

Destarte, não cabe ao Estado limitar sua atuação à mera oferta de tratamentos para doenças já instaladas, pois tal postura revela-se reducionista e incompatível com a concepção ampliada de saúde adotada pelo ordenamento constitucional. A efetivação do direito à saúde exige a implementação de políticas públicas integradas de promoção, prevenção, proteção e recuperação dos bens-estares físico, mental e social. Mais do que garantir a ausência de enfermidades, trata-se de minimizar riscos, promover ambientes saudáveis e melhorar a qualidade de vida da população como um todo.

Nesse contexto, Sarlet e Figueiredo (2018) sugerem ser adequado tratar o direito à saúde como “direito à proteção e promoção da saúde” e compreendem que esse direito se manifesta de três formas:

- (1) Cura: garante ao indivíduo o acesso ao tratamento para obtenção da cura de uma afecção ou, sendo essa impossível, melhorar sua qualidade de vida;
- (2) Prevenção: estabelece a obrigação do Estado adotar medidas que impeçam a ocorrência de doenças ou danos à saúde, protegendo a saúde e reduzindo o risco de doenças.
- (3) Promoção: ações que proporcionem melhores condições de vida e saúde à população.

Saúde significa, portanto, harmonizar as condições de vida do indivíduo com o contexto que o envolve, sem desconsiderar que o mínimo existencial vai além da simples manutenção da vida física e garantindo meios que permitam uma existência com dignidade e bem-estar (Sarlet; Figueiredo, 2018), assegurando condições que possibilitem o pleno desenvolvimento humano, em suas dimensões física, psíquica e social.

Com base nessa perspectiva, compreende-se que o direito à saúde está intrinsecamente vinculado ao princípio da dignidade da pessoa humana,

consagrado no artigo 1º, inciso III, da Constituição Federal. Assegurar tal direito transcende o simples cumprimento de uma norma jurídica: trata-se de um compromisso ético e social que reflete o valor central da dignidade na ordem constitucional. Cabe ao Estado implementar políticas públicas que garantam não apenas o acesso a serviços de saúde, mas também a promoção de condições sociais adequadas para uma vida saudável. Isso inclui ações preventivas, educativas e estruturais voltadas à redução dos fatores de risco à saúde.

A omissão estatal nesse dever compromete os fundamentos do Estado Democrático de Direito, configurando uma afronta direta ao pacto constitucional que assegura os direitos sociais fundamentais. Assim, a articulação entre o direito à saúde e a dignidade da pessoa humana demanda uma atuação pública comprometida com a transformação das estruturas sociais excludentes e com a promoção de uma vida verdadeiramente digna para todos os cidadãos.

O direito à saúde possui uma natureza multifacetada que vai muito além de garantir a sobrevivência das pessoas, materializando-se de diferentes formas. O Estado<sup>22</sup>, consoante preceitua o artigo 196 da Constituição, deve adotar medidas amplas e integradas, mobilizando políticas públicas eficazes que alcancem todas as dimensões desse direito fundamental — da prevenção à reabilitação, da promoção de ambientes saudáveis à redução das desigualdades sociais. Efetivar o direito à saúde significa, desse modo, garantir que cada pessoa tenha condições reais de viver com dignidade, em equilíbrio físico, mental, ambiental e social.

O Imposto Seletivo, conforme delineado pelo legislador constituinte derivado, tem como um de seus objetivos tutelar esse direito fundamental, ao estabelecer, que sua incidência deve recair sobre bens e serviços “prejudiciais à saúde” (art. 153, VIII, CF). Trata-se, portanto, de um tributo orientado por finalidades extrafiscais, cuja razão de ser está diretamente ligada à redução do consumo de produtos ou serviços potencialmente nocivos. Essa concepção aproxima o Imposto Seletivo brasileiro da lógica dos chamados “tributos saudáveis”, conforme explica José Maria Arruda de Andrade (2024, p. 78):

Trata-se da aplicação das ideias relacionadas a *sin taxes* em um universo mais restrito, em que o pecado é a ingestão de produtos não saudáveis, em

---

<sup>22</sup> Ao estabelecer que a saúde é dever do Estado, o texto constitucional estabelece que essa é uma responsabilidade de todos os entes federados (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) (Dallari, 2008, p.15; Mendes; Branco, 2023, p. 1195).

virtude de sua relação com doenças não transmissíveis. Nesse caso, a tributação visa à redução do consumo de produtos nocivos à saúde e à arrecadação para o custeio de políticas de enfrentamento.

No mesmo sentido, a Organização Mundial da Saúde ([2025]) explica que a tributação saudável alcança produtos nocivos à saúde e ressalta que “esses impostos são considerados políticas vantajosas para todos, pois salvam vidas e previnem doenças e, ao mesmo tempo, promovem a equidade em saúde e mobilizam receitas para o orçamento geral”<sup>23</sup>.

Nesse sentido, lembrando ser possível a coexistência da extrafiscalidade com o caráter fiscal do tributo, a receita oriunda do Imposto Seletivo é relevante para a sua utilização como fomentador de políticas preventivas de saúde pública. Isto porque, com a promulgação da Constituição de 1988, foi criado o Sistema Único de Saúde, regulamentado pela Lei nº 8.080/90, o qual, segundo o §1º do artigo 198 da Constituição, é financiado “com recursos do orçamento da seguridade social, da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios”.

Logo, é necessário considerar que o consumo de bens e serviços nocivos à saúde, a longo prazo, impõe encargos ao Sistema Único de Saúde (SUS) pela exigência de recursos públicos, para o tratamento das doenças decorrentes do consumo prejudicial, e o custeio dessa sobrecarga no sistema público de saúde é compartilhado por todos os contribuintes. Então, mesmo sem ter sua receita vinculada, o Imposto Seletivo contribuirá para a arrecadação tributária e, em razão das regras de repartição de receitas (art. 159, CF), com o aumento da arrecadação, poderá auxiliar com o custeio do SUS em todos os níveis de governo (Castr; Veloso Neto; Bernardes, 2025, p. 56).

Assim, ainda que a fiscalidade não seja o objeto precípua do Imposto Seletivo será importante para ajudar a manter o sistema. Todavia, desde logo adianta-se, quando se fala no efeito de internalizar externalidade negativas a arrecadação pode ser uma métrica utilizada para verificar a eficácia do IS, mas, entende-se que, a partir desse ponto de vista, ele se revelará eficaz somente se demonstrado que os recursos arrecadados a partir de determinada hipótese estão

---

<sup>23</sup> Tradução livre do seguinte trecho extraído da página destinada à tributação saudável acessível no website da OMS ([2025]): “These taxes are considered win-win-win policies because they save lives and prevent disease while advancing health equity and mobilising revenue for the general budget”.

sendo utilizados para combater os efeitos prejudiciais decorrentes daquela materialidade específica.

Feitas essas considerações, precisa-se compreender o significado da expressão “prejudiciais à saúde”, presente na regra de competência do Imposto Seletivo. Parte-se, então, da compreensão do termo “prejudicial”, definido pelo dicionário Houaiss (Prejudicial, [2025]) como aquilo “que causa danos”, que é “nocivo”. Essa acepção, aliada ao conceito de saúde previamente demonstrado, revela a amplitude de bens ou serviços passíveis de incidência pelo Imposto Seletivo.

A prejudicialidade, está intimamente ligada ao caráter extrafiscal do tributo, uma vez que não se limita às consequências negativas impostas ao consumidor, mas exige que terceiros, não envolvidos na operação, sejam afetados. Neste sentido, José Maria Arruda de Andrade (2024, p. 96) explica que a prejudicialidade no consumo de bens e serviços deve guardar pertinência com “a ideia de que existam prejuízos difusos não incluídos no preço da relação de consumo e que seriam relevantes a terceiros prejudicados”. Assim, a interpretação do termo ‘prejudicial’ deve considerar não apenas os impactos diretos ao organismo humano do consumidor, mas também os efeitos indiretos que esses produtos geram sobre o meio social, ambiental e econômico.

A saúde, como bem jurídico constitucionalmente protegido, demanda uma leitura ampliada que contemple os determinantes sociais, os custos sistêmicos e a promoção de ambientes saudáveis, coerente com o princípio da dignidade da pessoa humana. Mesmo em trabalhos centrados exclusivamente na saúde, é oportuno reconhecer que ela se conecta com fatores ambientais e sociais que contribuem para o adoecimento coletivo.

Pode-se dizer, desse modo, que a prejudicialidade deve se manifestar de duas maneiras: imediatamente, causando danos à saúde do usuário do bem ou serviço prejudicial, e mediatamente, prejudicando terceiros não envolvidos na relação de consumo. No primeiro caso, deve ser atingida de forma negativa a saúde do consumidor, já no segundo as consequências não se limitam somente à saúde (até porque toda doença tem o potencial de sobrecarregar o sistema público de saúde, o que, consequentemente, lesa a saúde pública), mas afetam, também, outros aspectos da vida do indivíduo que envolvem terceiros, como as relações sociais, produtividade profissional e relacionamentos afetivos.

Compete ao legislador complementar selecionar os bens e serviços prejudiciais à saúde que serão tributados pelo IS, mas, sabe-se que há certa discricionariedade nessa atividade e que, conforme José Maria Arruda de Andrade (2024, p. 96), o texto constitucional não parece exigir um teste de externalidades negativas. Contudo, o exercício dessa competência não prescinde de responsabilidade e técnica: a escolha do que será considerado prejudicial deve ser razoável, proporcional e respaldada em elementos científicos, sob pena de desvio de finalidade ou indevida ampliação do alcance do tributo.

Assim, ao se adotar uma compreensão ampla da ideia de prejudicialidade, entende-se que o legislador, além de constatar os efeitos nocivos à saúde individual e coletiva, também deve considerar os impactos negativos indiretos sobre terceiros, como elemento justificante da intervenção tributária, sempre respaldado em dados técnico-científicos.

A busca por prejudicialidades alheias aos danos causados imediatamente à saúde do consumidor do bem ou serviço prejudicial, não está dissociada da interpretação teleológica da norma constitucional, na medida em que a proteção à saúde não se limita a manutenção da integridade física e mental do indivíduo, “mas deve assegurar os demais aspectos que estejam ligados ao autorreconhecimento do ser humano em sociedade” (Castr; Veloso Neto; Bernardes, 2025, p. 58). No mesmo sentido, Fiorillo e Fiorillo (2023, p. 460) explicam que a saúde pública “se estende praticamente a todos os campos que concernem, de perto ou de longe, à saúde de um indivíduo concebido unicamente como membro da coletividade”.

Tratando-se dos efeitos imediatos da prejudicialidade, deve-se observar os contornos do direito à saúde, de modo que esse conceito não está ligado unicamente a existência da doença (ou de forma negativa à sua ausência), deve observar, também, a prevenção e a promoção de medidas de melhorias da qualidade de vida da população. Por isso, para que se considere um bem ou serviço prejudicial à saúde não há necessidade de que ele adoeça todos os seus consumidores, basta que o seu consumo tenha potencial para trazer consequências negativas à saúde dos usuários.

Porém, o caráter prejudicial imediato deve ser devidamente demonstrado por estudos científicos, conforme leciona André Folloni (2024, p. 638-639):

O especial e grave caráter prejudicial à saúde e ao meio ambiente dos bens e serviços objeto de tributação via Imposto Seletivo deve ser *notório ou científicamente controverso*. Não é admissível a incidência desse imposto sobre atividades que se supõe sejam prejudiciais, mas cuja prejudicialidade não seja demonstrada, notória ou controversa.

O caráter controverso, contudo, não pode ser levado às últimas consequências, exigindo sempre unanimidade. Se assim fosse, bastaria a existência de uma única pesquisa publicada, questionando a prejudicialidade, para inviabilizar a tributação. Portanto, deve ser admitida a tributação desde que haja amplo e sedimentado consenso científico a respeito da prejudicialidade daqueles bens e serviços, ainda que exista pontual divergência ou questionamento.

Ainda que Folloni (2024) reconheça que a notoriedade dos efeitos nocivos de determinados bens ou serviços possa justificar a aplicação do Imposto Seletivo, isso não equivale a admitir sua incidência sem qualquer respaldo técnico-científico. A noção de notoriedade, nesse contexto, implica que, mesmo na ausência de estudos específicos sobre determinado produto, deve haver base científica consolidada sobre seus componentes ou sobre produtos análogos, cuja prejudicialidade à saúde ou ao meio ambiente já foi amplamente comprovada. Assim, não se mostra razoável exigir comprovação individualizada para cada mercadoria com adição de açúcar, por exemplo, uma vez que os impactos negativos dessa substância na saúde humana são amplamente documentados e reconhecidos na literatura científica.

No mesmo sentido, José Maria Arruda de Andrade (2024, p. 96) defende a necessidade de comprovação dos efeitos negativos à saúde:

A exigência de demonstração, contudo, de que o Imposto Seletivo somente possa ser criado e incidir sobre bens e serviços *cujo consumo seja francamente prejudicial à saúde e ao meio ambiente* está positivada e vinculante, condicionando o legislador complementar e o Judiciário. No caso de abuso semântico, por parte do legislador complementar, haverá potencial desafio de fixação e determinação de sentido da autorização material da regra de competência constitucional, no âmbito do controle de constitucionalidade.

A unanimidade nos resultados dos dados técnicos é prescindível, desde que haja amplo e sedimentado conhecimento científico apontando os efeitos nocivos à saúde proporcionados pelo consumo do bem ou serviço que se pretende tributar via Imposto Seletivo. Por outro lado, sem a existência de embasamento científico consolidado, ainda que indireto nos casos em que o legislador se valha da notoriedade, a tributação por esse imposto será manifestamente

inconstitucional. A imprescindibilidade de robustez científica quanto a prejudicialidade é o principal contrapeso para abusos do legislador.

#### **2.4. Os serviços de oferta de conteúdos pornográficos por plataformas digitais e a prejudicialidade à saúde**

A fundamentação precedente, ao delinear o panorama fático-científico dos impactos associados ao consumo de pornografia digital e o arcabouço jurídico-constitucional do direito à saúde e da tributação seletiva, permite agora demonstrar, com rigor técnico, a tese central deste capítulo: a incidência do Imposto Seletivo sobre os serviços de oferta de conteúdo pornográfico por plataformas digitais não se pauta em moralismos ou preferências legislativas, mas representa a subsunção estrita de um fato social complexo à materialidade da norma tributária extrafiscal, delineada pelo art. 153, VIII, da Constituição Federal.

A análise se desdobra na verificação da “prejudicialidade à saúde”, requisito indispensável para a incidência do tributo, que se manifesta em duas dimensões complementares: uma imediata, que alcança diretamente o consumidor, e outra mediata, que se traduz em externalidades negativas impostas a terceiros e à coletividade.

No que se refere à prejudicialidade imediata, as evidências apresentadas na seção 2.2 são consistentes e robustas. A literatura científica demonstra que o consumo problemático de pornografia está associado a alterações cognitivas, comprometimento emocional e impactos sociais relevantes. Pesquisas recentes identificam correlações com ansiedade, depressão, isolamento social e sintomas de vício (Prantner et al., 2024; Antons; Brand, 2021; Shu et al., 2025). O Transtorno do Comportamento Sexual Compulsivo, reconhecido pela CID-11, ilustra esse quadro: trata-se de um transtorno de espectro, caracterizado por padrões persistentes de impulsos e comportamentos sexuais de difícil controle, nos quais o consumo exacerbado de pornografia figura como um dos fenótipos mais frequentemente associado ao TCSC (Feijó; Fraga, 2024).

A dimensão mediata da prejudicialidade revela-se ainda mais contundente para a função extrafiscal do tributo. Os custos sociais gerados por essa atividade não são internalizados pelas plataformas nem pelos usuários. A sobrecarga do Sistema Único de Saúde para tratamento dos agravos associados, os danos à saúde de vítimas violência ou da veiculação de materiais não consensuais e, de modo

proeminente, o dano psicossocial à população infantojuvenil — exposta, de forma precoce e sem barreiras efetivas, a conteúdos que distorcem a compreensão sobre consentimento e sexualidade — representam prejuízos difusos absorvidos por toda a sociedade (Assis, 2024; Yunengsих; Setiawan, 2021). Conforme leciona José Maria Arruda de Andrade (2024), esses custos não precificados constituem o núcleo justificativo da intervenção estatal por meio do Imposto Seletivo.

Importa salientar que o tributo não incide sobre a pornografia como conceito abstrato, mas sobre o serviço de disponibilização massificada promovido pelas plataformas digitais, independentemente de adotarem modelos gratuitos, pagos ou híbridos. Esses agentes não se limitam a hospedar conteúdos; organizam, promovem e potencializam seu consumo por meio de algoritmos, interatividade, oferta ilimitada e, em muitos casos, pela própria gratuidade parcial dos conteúdos, utilizada como estratégia de ampliação de alcance. É essa prestação de serviço digital, e não o conteúdo isolado, que representa o nexo causal direto entre a massificação do consumo, a amplificação dos danos e a geração das externalidades.

Conclui-se, assim, que os serviços digitais de oferta de conteúdo pornográfico subsistem com precisão à materialidade do Imposto Seletivo prevista no art. 153, VIII, CF. Nesse contexto, a intervenção estatal atende ao dever constitucional de proteger a saúde coletiva (art. 196, CF) e regular mercados potencialmente nocivos, operando predominantemente por meio de sua função extrafiscal, sem deixar de contribuir, de forma indireta e acessória, para o financiamento de políticas públicas de saúde. Trata-se de uma resposta proporcional, tecnicamente fundamentada e baseada em evidências, que afasta juízos morais e se ancora na legitimidade constitucional da tutela da saúde e da mitigação de riscos.

### 3. O MERCADO PORNOGRÁFICO DIGITAL E OS DESAFIOS PARA A INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SELETIVO

#### 3.1. A Economia Digital e a (In)suficiência dos Modelos Tributários Tradicionais

A transformação tecnológica deu início ao que se chama de 4<sup>a</sup> Revolução Industrial, ou Indústria 4.0 (Franco Júnior; Santana, 2023, p. 409), fenômeno que reconfigurou as dinâmicas sociais e econômicas em escala global, atingindo diretamente o setor de entretenimento adulto. Essa mudança estrutural também impactou a relação entre esse mercado e a administração tributária. Se, por um lado, a circulação física de produtos possibilitava a incidência de tributos sobre a renda, bens e serviços, por outro, a virtualização da atividade cria obstáculos significativos à concretização da relação jurídico-tributária, exigindo novas estratégias de conformação no ambiente digital.

A economia digital suprime barreiras territoriais, permitindo que plataformas operem simultaneamente em diversos países, muitas vezes sem possuir qualquer estrutura física. Soma-se a isso a adoção de soluções de computação em nuvem, que eliminam a dimensão territorial dos empreendimentos ao desvincular dados e serviços de uma jurisdição específica. Assim, ainda que permaneçam acessíveis globalmente e em tempo real, os conteúdos passam a existir fora de um espaço físico definido e, em muitos casos, alheios a uma soberania nacional (Correia Neto; Afonso; Fuck, 2020, p.34).

Nessas condições, empresas atuantes nesse setor frequentemente adotam estratégias de planejamento tributário internacional, transferindo lucros para jurisdições de baixa ou nula tributação. Essa prática, típica dos casos de erosão de bases tributárias e deslocamento de lucros, que motivaram o Projeto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*)<sup>24</sup>, permite que se afastem da incidência de tributos sobre a renda nos países onde, de fato, mantêm relações econômicas substanciais com usuários e consumidores (Franco Júnior; Santana, 2023, p. 412; Correia Neto; Afonso; Fuck, 2020, p. 34).

No caso do mercado pornográfico digital, houve a consolidação da comercialização de bens digitais, de natureza intangível, o que levou à dispersão dos agentes produtores e à atuação globalizada das plataformas. Com a substituição dos suportes físicos, vídeos passaram a ser disponibilizados por meio de streaming

---

<sup>24</sup> Vide seção 3.4.2.

— em transmissões ao vivo ou sob demanda — ou download, permitindo que o usuário assista ao conteúdo online sem necessidade de o armazenar sequer em seu próprio dispositivo.

Nesse contexto, o comércio eletrônico, sobretudo quando a transação e entrega ocorrem exclusivamente no ambiente digital, desafia as bases tradicionais do sistema tributário ao romper com as categorias clássicas de circulação de bens e prestação de serviços. Isso porque a definição tradicional de “bem” associa-se historicamente à materialidade e corporalidade do objeto, enquanto a noção jurídica de “serviço” exige, em regra, uma obrigação de fazer desempenhada por pessoa natural (Franco Júnior; Santana, 2023, p. 410-415). Tais concepções, contudo, mostram-se insuficientes para abranger as peculiaridades dos bens digitais, cuja natureza incorpórea e automatizada escapa às categorias jurídicas convencionais.

Correia Neto, Afonso e Fuck (2020, p. 42) entendem que a evolução do sistema tributário passa pela compreensão das operações realizadas na economia digital:

O crescimento da importância dos intangíveis, no contexto da nova economia, faz acreditar que seja este um dos principais caminhos a seguir para a reformulação do sistema tributário em vigor. Trata-se, então, de definir e delimitar novas formas de riqueza até agora não exatamente tocadas pela legislação vigente.

Os obstáculos impostos pela economia digital à aplicação do sistema tributário não apenas evidenciam a obsolescência de certos conceitos clássicos — como “bem”, “serviço” e “estabelecimento permanente” —, mas também revelam a complexidade de adaptar estruturas normativas a operações digitais que ocorrem à margem de localizações fixas ou elementos materiais. A pornografia online não escapa desse cenário desafiador considerando-se a pulverização dos agentes produtores e a fluidez da circulação dos conteúdos.

A evolução tecnológica ocorre em velocidade que a legislação tributária não acompanha. Assim como as definições utilizadas para operações tradicionais não servem para o digital, uma nova legislação tributária, criada para alcançar tecnologias contemporâneas, pode se tornar obsoleta tão logo surja uma inovação, o que pode ocorrer de imediato. A delimitação desses novos contornos não depende exclusivamente de alterações legislativas, embora estas sejam bem-vindas para esclarecer algumas limitações; exige-se também uma evolução interpretativa,

superando a visão estritamente positivista e adotando uma compreensão mais contemporânea da norma jurídica.

Ao interpretar a norma tributária, o intérprete deve se valer dos princípios, os quais, segundo Robert Alexy (2008, p. 90), são “normas que ordenam que algo seja realizado na maior medida possível dentro das possibilidades jurídicas e fáticas existentes”, de modo que são comandos de otimização. Assim, ainda que a regra constitucional (art. 156-A, §1º, I e II, CF) tenha ampliado o conceito de bens para expressamente alcançar “bens materiais ou imateriais, inclusive direitos”, a interpretação deve, por exemplo, ser pautada em princípios como capacidade contributiva (art. 145, §1º, CF), justiça tributária (art. 145, §3º, CF) e igualdade (art. 150, II, CF), permitindo o máximo alcance da norma tributária e a adoção de novas bases de cálculo, distintas do valor tradicional do bem ou da prestação do serviço, mas que igualmente revelem a capacidade contributiva do sujeito passivo, aproximando a legislação tributária dos novos modelos de negócios realizados em meio digital.

Nesse sentido, a economia digital impõe uma ruptura estrutural aos conceitos clássicos de bens, serviços e estabelecimento permanente, pois a volatilidade tecnológica, a desmaterialização dos bens e a atuação de agentes econômicos sem presença física no território nacional evidenciam a insuficiência dos conceitos e critérios tradicionais para sustentar a incidência tributária. Superar esse descompasso exige, para além da atualização dessas noções, uma reconstrução interpretativa capaz de integrar princípios constitucionais e novas formas de manifestação da riqueza, assegurando a efetividade da tributação mesmo diante da realidade imaterial e desterritorializada que caracteriza a economia digital.

### **3.2. A experiência francesa de tributação e regulação das plataformas digitais de entretenimento adulto: desafios para o Brasil**

O debate sobre a tributação da pornografia online, embora presente em diferentes jurisdições, ainda se encontra em fase incipiente no cenário internacional. Dentre as iniciativas analisadas, a experiência francesa sobressai por apresentar um estágio mais avançado de formulação normativa e de implementação de mecanismos voltados ao ambiente digital.

Esse caso evidencia como a rápida evolução tecnológica, a atuação transnacional das plataformas e a desmaterialização dos bens e serviços

podem comprometer a eficácia de instrumentos normativos, ao mesmo tempo em que revela iniciativas relevantes para enfrentar essas questões no contexto digital.

A França, em 2009, inseriu o artigo 1605 *sexies* ao *Code général des impôts*<sup>25</sup> para instituir uma taxa, com alíquota de 33%, “sobre a parte dos lucros industriais e comerciais sujeita ao imposto sobre as sociedades ou ao imposto sobre o rendimento resultante da produção, distribuição ou execução de filmes pornográficos”<sup>26</sup> (França, 2020). Pensado para alcançar, especialmente, suportes físicos, o tributo se tornou ineficaz e obsoleto. Tal descompasso entre a norma e a realidade contribuiu decisivamente para a revogação do referido dispositivo pela Lei nº 2020-1721, de 29 de dezembro de 2020 (França, 2020).

Criado em um momento de transição tecnológica, o tributo não abrangia os canais digitais que passariam a dominar o setor. Conforme explica Le Roy (2020), a contribuição tornou-se inexpressiva do ponto de vista arrecadatório, uma vez que as formas de exploração originalmente visadas — como as operações baseadas em suportes físicos — praticamente deixaram de existir. Nesse contexto, a ausência de regulamentação específica para plataformas digitais, aliada às dificuldades de fiscalização sobre operadores internacionais, comprometeu a eficácia do tributo e consolidou os argumentos que levaram à sua extinção.

Em 2024, o Senado francês ensaiou reinstituir o artigo 1605 *sexies* do *Code général des impôts*, por meio da emenda nº I-1378 *rect.*, no âmbito do processo legislativo do projeto da *Loi de Finances pour 2025*<sup>27</sup>. O objetivo era modernizar a base de incidência, vinculando-a expressamente a conteúdos digitais. Entretanto, a proposta foi suprimida durante a tramitação legislativa e não integrou a versão final da Lei nº 2025-127, de 14 de fevereiro de 2025 (França, 2024c; 2025). A tentativa de reviver o dispositivo evidencia o reconhecimento, por parte do legislador, da lacuna normativa deixada pela revogação anterior e da necessidade de adaptar os instrumentos tributários à realidade digital contemporânea.

Após a revogação do artigo 1605 *sexies* do *Code général des impôts*, a França passou a concentrar sua atuação regulatória sobre a pornografia

---

<sup>25</sup> Em tradução livre Código Geral Tributário.

<sup>26</sup> Redação original do artigo 1605 *sexies*, do Código Geral Tributário da França: “*Un prélèvement spécial de 33 % est perçu sur la fraction des bénéfices industriels et commerciaux imposables à l'impôt sur les sociétés ou à l'impôt sur le revenu qui résulte de la production, de la distribution ou de la représentation de films pornographiques ou d'incitation à la violence*” (França, 2020).

<sup>27</sup> Em tradução livre: Lei de Finanças para 2025.

digital em medidas de proteção de menores e responsabilização de plataformas. Esse movimento culminou na promulgação da Lei n° 2024-449, de 21 de maio de 2024, que visa proteger e regular o espaço digital<sup>28</sup>. A norma também fortalece as competências da *Autorité de régulation de la communication audiovisuelle et numérique*<sup>29</sup> (ARCOM), especialmente no controle do acesso de menores a conteúdos pornográficos (França, 2024b).

A nova legislação atribui à ARCOM o poder de estabelecer normas técnicas obrigatórias de verificação de idade, a qual passou a exigir que plataformas e sites de compartilhamento de vídeos implementassem mecanismos robustos e auditáveis para impedir o acesso de menores a conteúdos pornográficos. A simples autodeclaração de idade deixou de ser considerada válida. Além disso, a lei autoriza a imposição de medidas de bloqueio ou retirada das páginas dos índices de busca nos casos em que as empresas descumprirem as exigências, após notificação formal (França, 2024b; Osborne Clarke, 2024). Essas medidas foram consideradas compatíveis com a Constituição francesa pelo *Conseil Constitutionnel*<sup>30</sup>, que reconheceu a legitimidade da intervenção estatal para proteger os direitos da infância no ambiente digital (França, 2024a).

Em junho de 2025, a empresa Aylo — atual controladora do *Pornhub*, *YouPorn* e *RedTube* — anunciou a suspensão voluntária do acesso às suas plataformas na França. A decisão ocorreu em protesto contra as exigências da nova legislação sobre verificação de idade e foi comunicada em coletiva de imprensa. A medida representa uma reação direta às regras impostas pela ARCOM, que determinam a adoção de mecanismos mais rigorosos para restringir o acesso de menores. A Aylo argumenta que as soluções propostas violam a privacidade dos usuários e defende que a responsabilidade pela verificação etária deveria recair sobre os dispositivos dos próprios usuários, por meio de sistemas operacionais como iOS e Android (Mediatalks, 2025).

A experiência francesa ilustra a dificuldade de adaptar, com eficácia, os instrumentos de regulação e tributação a um mercado profundamente transformado pelas tecnologias digitais. A tentativa frustrada de tributar diretamente os lucros decorrentes da pornografia, inicialmente voltada a suportes físicos, seguida

---

<sup>28</sup> Tradução livre de: *LOI n° 2024-449 du 21 mai 2024 visant à sécuriser et à réguler l'espace numérique*

<sup>29</sup> Em tradução livre: Autoridade Reguladora da Comunicação Audiovisual e Digital

<sup>30</sup> Em tradução livre: Conselho Constitucional.

de um endurecimento regulatório centrado na proteção de menores, evidencia uma mudança de estratégia diante de um problema social concreto.

A partir dessa trajetória francesa, é possível identificar alguns dos desafios a serem enfrentados com a instituição do Imposto Seletivo sobre as plataformas pornográficas digitais.

O primeiro desafio diz respeito à necessidade de um modelo legislativo compatível com as especificidades do ambiente digital. A estrutura tradicional de tributação, voltada à circulação física de bens ou à prestação presencial de serviços, não se mostra adequada para alcançar transações realizadas integralmente por meios virtuais. Em muitos casos, essas operações ocorrem sem qualquer intervenção humana direta ou presença física do fornecedor em território nacional. Nesse sentido, torna-se fundamental elaborar normas que contemplam expressamente as operações digitais e a atuação de plataformas sediadas no exterior.

A virtualização dos bens e o uso crescente da computação em nuvem também desafiam a eficácia da legislação tributária vigente, especialmente no que tange à fiscalização e à definição do local de ocorrência da hipótese tributária. A ausência de estabelecimento permanente em solo brasileiro compromete o critério da territorialidade, dificultando a identificação do sujeito passivo e, por consequência, compromete a exigibilidade do tributo. Essa realidade exige a construção de parâmetros normativos e tecnológicos que possibilitem a incidência e a arrecadação eficaz do imposto, mesmo diante da desmaterialização das operações econômicas realizadas em ambiente digital.

Outro ponto sensível refere-se à necessidade de harmonizar a finalidade extrafiscal do Imposto Seletivo com a exigência constitucional da proporcionalidade. A tributação, nesse contexto, pode configurar uma alternativa mais adequada e menos invasiva do que medidas mais restritivas, como o bloqueio imediato das plataformas. Quando bem calibrada, a função extrafiscal do imposto permite ao Estado intervir sobre comportamentos de risco com menor impacto sobre direitos fundamentais, reforçando sua legitimidade como instrumento de regulação em ambiente democrático.

Diante desse contexto, quatro grandes desafios se destacam na estruturação do Imposto Seletivo sobre o mercado pornográfico digital: (i) a ausência de um modelo tributário específico que contemple a atuação de plataformas digitais estrangeiras; (ii) as dificuldades operacionais relacionadas à fiscalização e à

delimitação do critério espacial da hipótese de incidência; (iii) a necessidade de calibrar a extrafiscalidade à luz dos princípios da legalidade, proporcionalidade e segurança jurídica; e (iv) a exigência de soluções tecnológicas e normativas que permitam a cobrança do tributo em ambientes digitais desmaterializados.

Parte dos desafios apresentados decorre das próprias características estruturais da economia digital, e não do Imposto Seletivo ou da natureza do mercado pornográfico em si. No entanto, enquanto tais entraves não forem superados, a eficácia da tributação extrafiscal permanecerá comprometida — não por inadequação do tributo, mas por sua insuficiência para alcançar os novos contornos da atividade econômica digital. Esses desafios exigem resposta normativa e técnica apropriada, que será aprofundada nas seções seguintes, com vistas à construção de uma proposta constitucionalmente adequada à regra-matriz de incidência tributária.

Embora esta dissertação se concentre na superação dos entraves jurídicos à instituição do tributo, não se pode ignorar as dificuldades políticas e sociais envolvidas. A reação de grandes plataformas, como no recente caso francês, evidencia a possibilidade de resistência organizada, com apelos à liberdade de expressão e à privacidade dos usuários. Apesar de esses aspectos não serem objeto direto da presente análise, sua menção é relevante para dimensionar o ambiente em que a medida poderá ser debatida e implementada. Cabe ao legislador, diante desse cenário, construir soluções normativas sólidas, capazes de conciliar viabilidade técnica, coerência constitucional e respeito aos direitos fundamentais.

### **3.3. Os contornos de bens e serviços para fins de incidência do Imposto Seletivo**

A reforma da tributação sobre o consumo, instituída pela Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023, teve entre seus objetivos centrais a modernização do sistema tributário brasileiro. Esse processo busca, também, adequá-lo às novas dinâmicas da economia digital. Tal modernização exige uma redefinição ampla dos conceitos de bens e serviços, apta a abranger as formas contemporâneas de produção, comercialização e fruição de conteúdos digitais que já não se limitam à materialidade do bem ou à presença física do fornecedor.

Embora a referida emenda constitucional não tenha promovido todas as modificações desejáveis para lidar com os desafios próprios da Quarta

Revolução Industrial, eliminou barreiras normativas relevantes que dificultavam a adaptação da tributação ao novo contexto tecnológico. Nesse sentido, a norma estabeleceu um espaço normativo mais propício à incidência tributária sobre operações econômicas desmaterializadas, como aquelas desenvolvidas por plataformas digitais.

Acompanhando essas diretrizes, a Lei Complementar nº 214/2025 promoveu uma atualização conceitual dos termos “bens” e “serviços”, com o objetivo de assegurar que a legislação infraconstitucional acompanhe o ritmo das transformações tecnológicas. Conforme dispõe o artigo 3º, inciso I, o diploma define bens como todas as operações que envolvam bens móveis ou imóveis, materiais ou imateriais — inclusive direitos —, e serviços como as demais operações não enquadradas nesse conceito, adequando assim a terminologia legal às novas realidades da economia digital.

Nesse contexto, a definição legal adotada pela Lei Complementar nº 214/2025 confere aos bens uma abrangência que inclui não apenas os móveis e imóveis tangíveis, mas também os de natureza imaterial, como os direitos. Por sua vez, a noção de serviços é tratada de forma residual, englobando todas as demais operações econômicas que não se enquadrem como operações com bens. Com isso, o legislador, orientado pelo art. 156-A, §1º, I, CF, busca assegurar que o sistema tributário seja suficientemente amplo para alcançar as dinâmicas próprias da economia digital.

Embora o art. 3º esteja inserido no Livro I da Lei Complementar nº 214/2025 — que disciplina o IBS e a CBS —, não há base jurídica para adotar conceitos distintos de *bens* e *serviços* para o Imposto Seletivo. Os três tributos decorrem da mesma reforma constitucional promovida pela EC nº 132/2023 e compartilham o objetivo de atualizar a tributação sobre o consumo. Ademais, o caput do art. 3º deixa claro que suas definições se aplicam à totalidade da lei complementar, que também instituiu o IS.

Argumenta-se, eventualmente, que o art. 153, VIII, da Constituição teria adotado conceito mais restrito de *bens* e *serviços*, por não mencionar expressamente os “bens imateriais, inclusive direitos”. Contudo, essa leitura mostra-se equivocada à luz da interpretação sistemática do texto constitucional, especialmente porque ambas as alterações foram introduzidas pela EC nº 132/2023. A reforma rompeu com o conceito de *mercadoria* vigente na sistemática anterior do

ICMS, revelando a intenção do legislador constituinte de adotar uma definição mais abrangente e adaptável de *bem*, essencial à efetividade da tributação sobre a economia digital.

A própria economia digital fomentou discussões doutrinárias e judiciais acerca do conceito de mercadoria para fins de incidência do ICMS. Já no início da terceira década do século XXI, o Supremo Tribunal Federal analisou se a cessão de direitos de uso de programas de computador configuraria materialidade do ICMS ou do ISS. No julgamento da (Ação Direta de Inconstitucionalidade) ADI 5.576 (Brasil, 2021b), o Tribunal Pleno entendeu ser inconstitucional a incidência do ICMS sobre o licenciamento ou cessão de direitos de uso de softwares, pois tais operações constituem contratos complexos — “envolvem um dar e um fazer humano” — e, portanto, sujeitam-se à incidência do ISS, conforme decidido também nas ADIs 1.945 e 5.659 (Brasil, 2021c; 2021d).

Veja-se, então, que, para o ICMS, a definição de mercadoria foi construída sob a premissa de que seria necessário um bem corpóreo cuja propriedade deveria ser transferida a um terceiro, constituindo uma obrigação de dar. Já para o ISS, tradicionalmente, a prestação de um serviço exigia a presença de um fazer humano.

Diante da natureza disruptiva da Emenda Constitucional nº 132/2023, o legislador constituinte derivado, atento aos problemas conceituais do sistema tributário vigente, optou por evidenciar essa ruptura de forma simbólica, justamente no dispositivo que estabelece a regra de competência do IBS (substituto do ICMS e do ISS). O conceito de bem, assim, rompe com as limitações impostas por significados construídos a partir de definições do Código Civil de 1916, em vigor à época da promulgação da Carta de 1988. Em outras palavras, a opção por deixar claro, no texto constitucional, que os bens são móveis ou imóveis, materiais ou imateriais, inclusive direitos, foi feita para impedir interpretações restritivas como as que resultaram na conceituação de mercadoria para fins de incidência do ICMS.

Destarte, entender que o conceito de “bem” para o IBS é um e, para o IS, outro, desvirtua toda a lógica norteadora da reforma tributária e contraria o princípio da simplicidade, elevado à condição de preceito constitucional tributário pela mesma Emenda Constitucional nº 132/2023. Segundo Antonio Lopo Martinez (2025, p. 222), esse princípio impõe que “as normas fiscais sejam claras, coerentes, precisas e facilmente compreensíveis por todos os cidadãos”. Assim, admitir que a reforma

trouxe dois conceitos de “bens” viola a simplicidade e configuraria manifesta incoerência sistêmica.

### 3.3.1. Os modelos de negócios das plataformas pornográficas digitais: bens ou serviços?

Independentemente do modelo adotado, todas as plataformas pornográficas digitais oferecem aos usuários acesso a conteúdos audiovisuais, produzidos por terceiros ou pela própria plataforma. Esses conteúdos são disponibilizados sob demanda, com acesso contínuo a qualquer momento (*streaming*), ou em tempo real (*live streaming*). Em algumas situações específicas, também é possível realizar o download.

Essas transmissões, segundo Betina Treiger Grupenmacher (2022), constituem os serviços *over the top* (OTT), caracterizados pela “disponibilização provisória de conteúdo de som e de imagem por meio da internet”, contratada diretamente entre o usuário e o fornecedor, sem intermediários<sup>31</sup>. Para a autora, esses serviços configuram cessão temporária de direitos. Igualmente, Andrade e Funaro (2021, p. 47) sustentam que o *streaming* se traduz na “cessão temporária do direito de uso de obras audiovisuais (bens móveis incorpóreos) aos assinantes, que podem usar e fruir desse conteúdo dentro dos limites da licença concedida”.

No mesmo sentido, Valle e Leonart (2019), ao analisarem a possibilidade de incidência do ICMS sobre serviços de *streaming*, concluíram que “uma operação na qual não há transferência de titularidade do arquivo, somente a cessão de direitos para reprodução, não podemos vislumbrar a incidência de ICMS-Mercadoria”.

Importa destacar que os autores citados examinam a tributação do *streaming* à luz do ICMS e do ISS e, embora divirjam quanto à qual desses tributos esse tipo de operação deve se sujeitar, convergem na qualificação da atividade como cessão temporária de direitos. A controvérsia deriva da ausência, até então, de previsão constitucional explícita que permitisse concluir ser a cessão de direitos bem

---

<sup>31</sup> No mesmo sentido, Kurose e Ross (2021, p. 114-115) explicam que no *streaming* os vídeos “são colocados em servidores, e os usuários enviam solicitações aos servidores para verem os vídeos sob demanda”, permitindo aos usuários optarem por assistir o vídeo na íntegra ou com ele interagir, podendo transitar entre as cenas da forma que melhor lhes convém, salvo quando a transmissão é ao vivo.

ou serviço, sendo seu enquadramento tributário definido a partir das obrigações inerentes a cada tipo de contrato.

Diante dessas questões, Grupenmacher (2022), ainda em contexto anterior à reforma, defendeu que seria necessária a criação de um novo tributo para alcançar essas operações, já que, em sua opinião, elas não se submeteriam nem ao ICMS nem ao ISS:

Os serviços over-the-top disponibilizados por meio de streaming não estão sujeitos à incidência de ISS, ICMS-Mercadorias ou ICMS-Comunicação, por não se subsumirem à materialidade estabelecida nos arquétipos constitucionais dos referidos tributos. A disponibilização de conteúdo de áudio e vídeo sem cessão de definitiva não caracteriza obrigação de fazer, pois independe de atividade física ou intelectual. Não são, igualmente, obrigações de dar, porque não há transferência de titularidade dos conteúdos de multimídia aos contratantes; e, finalmente, não há serviço de comunicação, porque não há relação comunicativa entre o cedente e o cessionário, ou seja, entre a empresa que disponibiliza o conteúdo e o assinante que o contrata.

É certo que o fornecimento de conteúdo de áudio e vídeo por meio de streaming é atividade econômica de grande rentabilidade e, nessa medida, deveria estar sujeita ao pagamento de impostos em respeito ao princípio da capacidade contributiva. No entanto, não há previsão constitucional para cobrança de impostos com tal materialidade. Assim, ou a União, fazendo uso da sua competência residual, cria um imposto com tal critério material, ou é preciso admitir a necessidade de se promover alteração formal do texto constitucional de forma que albergue esta e outras mudanças decorrentes das inovações tecnológicas.

Nesse cenário, as alterações promovidas pela Emenda Constitucional nº 132/2023 no conceito de “bens e serviços”, aplicável à nova tributação sobre o consumo, resolvem o impasse existente. O novo modelo normativo incorporou expressamente os “direitos” ao conceito de “bens”, rompendo com a limitação anteriormente imposta e evidenciando que operações como a cessão temporária de conteúdos audiovisuais passaram a integrar o campo de incidência dos tributos sobre o consumo, inclusive o Imposto Seletivo.

Diante do exposto, é possível afirmar que as atividades desenvolvidas pelas plataformas pornográficas digitais — especialmente o fornecimento de conteúdos sob demanda ou ao vivo, mediante cessão temporária de direitos — configuram, sob a nova sistemática constitucional, operações com bens. A mesma conclusão aplica-se às hipóteses de cessão definitiva de direitos, bem como à transferência do conteúdo para o equipamento do usuário ou para a nuvem, por meio de *download*.

Superada a limitação conceitual da estrutura normativa preexistente à EC nº 132/2023, o novo sistema passa a reconhecer a materialidade econômica dessas operações, permitindo sua submissão à tributação sobre o consumo, sob a perspectiva de transações com “bens” — inclusive para fins de incidência do Imposto Seletivo.

### **3.4. A estruturação normativa do Imposto Seletivo incidente sobre o conteúdo pornográfico disponibilizado por plataformas digitais**

Superados os apontamentos introdutórios sobre o contexto da economia digital e alguns dos desafios jurídicos à tributação seletiva da pornografia, passa-se à tarefa de conformar uma proposta normativa para a incidência do Imposto Seletivo sobre o mercado pornográfico digital. Essa proposta será orientada pela sistematização teórica da regra-matriz de incidência tributária, nos termos propostos por Paulo de Barros Carvalho (2015), mas adaptada às especificidades do ambiente digital. O objetivo é integrar os elementos essenciais da hipótese e da consequência tributária — material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo — em eixos analíticos que refletem a realidade econômica e tecnológica das plataformas.

A estruturação da norma tributária em sua integralidade, sobretudo quando orientada por finalidades extrafiscais, exige rigor analítico na delimitação de seus elementos constitutivos. Tal exigência visa garantir aderência aos limites constitucionais e coerência entre a finalidade pretendida e a utilização do tributo como meio de sua realização. Essa exigência se intensifica no caso de mercados digitais transnacionais, como o da pornografia online, cuja fluidez operacional e desmaterialização impõem desafios significativos à eficácia normativa.

Trata-se, então, de empreender uma construção normativa que observe os limites constitucionais da competência tributária atribuída à União, conforme previsto no art. 153, VIII, da Constituição Federal. Ao mesmo tempo, a norma deve ser capaz de enfrentar os desafios técnicos impostos pela economia digital. A correta definição desses elementos permitirá avaliar não apenas a constitucionalidade da tributação, mas também sua capacidade de operar como instrumento eficaz de intervenção no consumo de conteúdos digitais lesivos à saúde pública.

### 3.4.1. Formas de comércio no mercado pornográfico digital

O ponto de partida para a conformação do critério material — considerando-se a premissa, a ser detalhada adiante, de que o conteúdo pornográfico se qualifica como prejudicial à saúde — é a descrição do comportamento imputável ao sujeito passivo por meio de um verbo e seu complemento (Carvalho, 2015, p. 482-483). No mercado pornográfico digital, as operações se estruturam, sobretudo, em serviços de *streaming* sob demanda e transmissões ao vivo, não havendo transferência de propriedade de um bem digital, mas apenas a concessão temporária de acesso a conteúdos audiovisuais.

A fruição do conteúdo pelo usuário ocorre mediante cessão temporária de direito de uso para fins pessoais. Nessa dinâmica, ao disponibilizar os conteúdos, as plataformas realizam operações comerciais com os usuários, conduta que pode ser descrita pelo verbo *disponibilizar*, entendido como modalidade de *comercialização* em consonância com o art. 153, VIII, da Constituição Federal.

A regra de competência tributária prevê a incidência do Imposto Seletivo sobre operações de “produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente”, de modo que o verbo eleito deve refletir a concretização de uma dessas hipóteses. Embora seja intuitivo considerar a disponibilização de conteúdos pornográficos como ato de comercialização, impõe-se uma análise mais detida para afastar dúvidas quanto à sua adequação ao núcleo da hipótese tributária.

Segundo a OCDE (2015, p. 55), o comércio eletrônico pode ser classificado em direto ou online, quando a aquisição e a entrega dos bens ou serviços ocorrem integralmente por meios eletrônicos, e indireto ou offline, quando a aquisição é digital, mas a entrega se dá fisicamente. O comércio eletrônico direto, portanto, abrange operações com bens intangíveis ou direitos, realizadas integralmente em ambientes virtuais com finalidade lucrativa.

Nesse contexto, a economia digital afasta a exigência de transferência de titularidade como requisito essencial da comercialização. Basta a cessão, ainda que temporária, do direito de uso, para que se configure a operação comercial.

A evolução do setor audiovisual ilustra bem essa dinâmica. Antes, o consumo de filmes se dava pela aquisição de cópias físicas (circulação de mercadorias) ou pela presença em salas de cinema (prestação do serviço de exibição

cinematográfica). Atualmente, o acesso ocorre majoritariamente por meio de plataformas de *streaming*, sem qualquer aquisição definitiva de bem corpóreo ou incorpóreo, pois se transfere ao usuário apenas o direito temporário de acesso ao conteúdo disponível na plataforma<sup>32</sup>, que cessa com o término da assinatura ou do prazo definido pelo fornecedor.

Reconhecer que uma operação comercial não exige transferência definitiva de titularidade de bens materiais ou imateriais implica admitir a necessidade de reconformar o conceito de comercialização. Essa adaptação mostra-se essencial para adequá-lo às novas formas de circulação econômica próprias da economia digital.

Além da dispensa da transferência de titularidade, a economia digital flexibilizou os modos de remuneração nas operações comerciais. Não é mais necessário que o destinatário efetue diretamente o pagamento em dinheiro para que a transação se concretize.

Em muitos casos, a contraprestação decorre do próprio acesso, já que a visualização de conteúdo gera valor econômico ao fornecedor por meio da publicidade previamente contratada e exibida aos usuários. Esse modelo, denominado *freemium*, combina serviços gratuitos suportados por anúncios publicitários com serviços *premium*, suportados por assinaturas, sendo amplamente difundido no ambiente digital, tais como em plataformas de jogos digitais, *streaming* (inclusive pornográfico) e redes sociais (Cai; Spulber, 2023).

A comercialização na economia digital não exige a transferência de titularidade, nem o pagamento direto em dinheiro, e abrange qualquer operação que introduza bens imateriais, inclusive direitos, no mercado com finalidade econômica.

Nesse contexto, a adoção do verbo *disponibilizar* traduz a operação de *comercialização* prevista na regra de competência do Imposto Seletivo. Isso porque disponibilizar conteúdo digital equivale, em termos funcionais, a comercializar, já que ambas as condutas inserem bens intangíveis no mercado com finalidade econômica, ajustando-se ao art. 153, VIII, da Constituição Federal.

---

<sup>32</sup> A Netflix, uma das maiores plataformas de *streaming* do mundo, assim explica a operação por ela realizada: “Durante a vigência da sua assinatura, a Netflix concede a você um direito limitado, não exclusivo e intransferível para acessar o serviço Netflix e o conteúdo da Netflix. Exceto pelo descrito acima, nenhum outro direito, titularidade ou participação lhe é concedido. Você concorda em não utilizar o serviço em exibições públicas” (Netflix, 2025).

Ainda que o termo constitucional *comercialização* seja, por si só, amplo o suficiente para abranger as operações digitais, a boa técnica legislativa recomenda a eleição de um verbo específico na norma infraconstitucional para conferir maior precisão e segurança jurídica ao fato gerador. A escolha de 'disponibilizar' cumpre essa função, pois descreve a conduta principal e inequívoca do contribuinte neste mercado, evitando futuras ambiguidades. A opção do legislador por um termo mais genérico em outros contextos, como na disciplina de *fantasy sports* (art. 409, § 1º, VII, da LC nº 214/2025), não invalida essa escolha; ao contrário, ilustra uma estratégia legislativa distinta para um mercado com múltiplas e variadas modalidades de transação, reforçando a adequação de se optar por um verbo preciso para um setor, como o de conteúdo audiovisual, cuja atividade central é bem definida.

Cumpre destacar que o núcleo da hipótese de incidência não se limita ao verbo, pois exige a análise do complemento, isto é, o objeto da operação. No Imposto Seletivo, esse complemento apresenta-se de forma complexa, uma vez que o bem ou serviço objeto da operação deve ser qualificado pela sua *prejudicialidade à saúde* ou ao meio ambiente. Essa característica finalística distingue o tributo, conferindo-lhe função regulatória voltada não apenas à arrecadação, mas também à *indução de comportamentos ou à internalização de externalidades negativas*.

No caso do mercado pornográfico digital, a caracterização do conteúdo como prejudicial à saúde encontra respaldo em pesquisas empíricas que evidenciam efeitos nocivos associados ao consumo reiterado de material sexualmente explícito. Dessa forma, a *disponibilização* de conteúdos pornográficos digitais, compreendida como modalidade de *comercialização*, enquadra-se de forma precisa na materialidade da regra de competência constitucional, legitimando a incidência do Imposto Seletivo. Delineiam-se, portanto, as formas de comércio próprias do mercado pornográfico digital e sua adequação à materialidade do Imposto Seletivo.

### 3.4.2. Territorialidade e presença digital significativa

Para Paulo de Barros Carvalho (2015, p. 487-489), o critério espacial da hipótese tributária tem, como uma de suas funções, delimitar o alcance territorial da norma, devendo esta, em regra, produzir efeitos no domínio espacial do território da entidade tributante. O autor explica, ainda, que esse critério pode conter elementos mais específicos que complementem a noção genérica de território, visto que a simples menção ao espaço territorial é insuficiente para resolver situações

complexas, notadamente quando o fato envolve múltiplos espaços potenciais de incidência.

Nesse cenário, a economia digital intensifica os desafios impostos à compreensão tradicional do critério espacial, pois possibilita a realização de operações comerciais com bens intangíveis sem exigir a presença física do fornecedor em território nacional. O mercado pornográfico, por exemplo, ilustra essa complexidade: usuários residentes no Brasil consomem conteúdos disponibilizados comercialmente por plataformas digitais situadas no exterior, sem qualquer tipo de estabelecimento físico no país.

Diante dessa realidade e considerando que a relação jurídico-tributária pode envolver sujeito passivo residente em outro país, faz-se necessária a aproximação com o Direito Tributário Internacional, a fim de compreender de forma mais precisa esse elemento da regra-matriz.

Sob essa perspectiva, Schoueri (2005b, p. 326) destaca que o aspecto espacial está intimamente ligado ao princípio da territorialidade, que atua como limite estrutural da competência tributária, pois a tributação pressupõe a existência de um vínculo qualificável entre o fato e o território do ente tributante. Esse vínculo, denominado pela doutrina como *elemento de conexão*, pode ser compreendido em sentido pessoal (a exigência de sede, domicílio ou residência do sujeito passivo na jurisdição tributária) ou em sentido real (necessidade de vinculação entre a situação tributada e o território) (Schoueri, 2005b, p. 326).

Logo, a configuração do critério espacial, à luz da territorialidade, exige a identificação desse elemento de conexão que permita a incidência da norma tributária, mesmo quando pessoas, coisas e fatos estão fora do âmbito espacial de soberania do Estado tributante (Xavier, 2011, p. 6).

Nessa linha, Alberto Xavier (2011, p. 23) destaca que a territorialidade pode ser analisada sob distintos aspectos<sup>33</sup>, sendo dois deles particularmente relevantes para a tributação da economia digital: o material e o formal. A territorialidade material delimita o alcance da norma tributária a partir da escolha do elemento de conexão, permitindo que o Estado tribute situações que guardem vínculo

---

<sup>33</sup> Alberto Xavier (2011, p. 23-28) distingue três critérios para a formulação do princípio da territorialidade: (a) positivo e negativo, que delimitam a aplicação da lei nacional e afastam a incidência de normas estrangeiras; (b) real e pessoal, que diferenciam o critério territorial com base em elementos objetivos e subjetivos, os quais correspondem, na formulação contemporânea da doutrina, aos chamados princípio da fonte e princípio da residência, respectivamente; e (c) material e formal.

econômico relevante com o território nacional, ainda que o sujeito passivo esteja domiciliado no exterior. Já a territorialidade formal relaciona-se à eficácia coercitiva da norma, na medida em que “as leis tributárias só são susceptíveis de execução coercitiva no território da ordem jurídica em que se integram” (Xavier, 2011, p. 26-27).

No contexto da definição dos elementos de conexão, Schoueri (2005, p. 334-335) explica que a noção de capacidade contributiva pode reforçar a fundamentação da territorialidade, na medida em que a adoção desse critério pressupõe que o sujeito passivo se encontre em condição passível de avaliação econômica. Nessa perspectiva, a residência pode ser compreendida como ficção jurídica, já que se presume que a existência de vínculos econômicos relevantes com o Estado decorre do elemento pessoal.

A superação do conceito tradicional de territorialidade, atrelado à presença física, encontra robusto amparo na doutrina tributária contemporânea. A legitimidade para tributar as operações digitais no país onde se encontram os consumidores ancora-se na chamada teoria do benefício, que compreende o tributo como uma contraprestação pelas vantagens que o Estado da fonte proporciona. Conforme essa linha de pensamento, o vínculo econômico substancial que justifica a alocação da competência tributária ao Brasil se estabelece a partir da apropriação de valor que a plataforma estrangeira faz da estrutura local (Santos, 2022).

Embora não possuam estabelecimentos físicos, as plataformas digitais dependem funcionalmente da estrutura socioeconômica brasileira para gerar valor: seu modelo de negócio explora o mercado consumidor como um ativo econômico primordial; a entrega de seu produto, o *streaming* de vídeo, só é viável pela infraestrutura de telecomunicações capilarizada no território nacional; a monetização de serviços pagos, como assinaturas e conteúdos exclusivos, depende da integração direta com o sistema de pagamentos brasileiro; e a proteção de seus ativos intangíveis, como marcas e direitos autorais, é garantida pela ordem jurídica do país. É essa apropriação de valor, no que a doutrina qualifica como “Estado da fonte” — conceito este entendido em seu sentido mais amplo, para abranger precisamente os países onde os usuários estão localizados — que legitima a tributação (Santos, 2022, p. 175).

É inegável que o conceito clássico de territorialidade não foi construído para lidar com a realidade da economia digital, razão pela qual a interpretação do critério espacial e a definição do elemento de conexão devem

considerar as novas dinâmicas dos modelos de negócio online. Nesse contexto, a exploração do mercado de usuários brasileiros assume papel central para demonstrar o vínculo econômico relevante entre as atividades das plataformas localizadas no exterior e o território nacional, sendo este o núcleo do critério espacial defendido nesta dissertação.

O chamado *mercado de usuários* pode ser compreendido como o conjunto de indivíduos situados em determinado território que interagem com plataformas digitais (Moreira, 2023, p. 48). Essa participação — seja pelo simples acesso, pelo tempo de atenção, pela formação de audiências ou pelo registro de preferências e dados — é capturada, processada e monetizada de diferentes formas.

No contexto da economia digital, essas interações funcionam como ativos econômicos estratégicos<sup>34</sup>, utilizados como insumo de valor para modelos de negócio diversos, incluindo: (i) a venda de espaços publicitários com base em audiência e volume de tráfego; (ii) planos de assinatura; (iii) intermediação de transações; e (iv) mecanismos baseados em dados, como personalização e publicidade segmentada.

Nesse sentido, a presença maciça de usuários brasileiros em plataformas digitais demonstra que parcela significativa da atividade econômica dessas empresas decorre das interações com o mercado de usuários brasileiro. Tal cenário confere relevância jurídica e econômica ao vínculo estabelecido entre a plataforma e o Brasil, fortalecendo a competência tributária nacional (Moreira, 2023, p. 318).

Essa realidade impõe uma reinterpretação do critério espacial no contexto da tributação da economia digital. Como explica Moreira (2023, p. 313), a validade territorial da norma tributária se vincula não apenas ao espaço físico, mas também à população que integra a jurisdição do Estado. Nesse sentido, o exercício da soberania — inclusive a soberania digital sobre dados e informações gerados por usuários localizados no Brasil — autoriza a tributação dos fluxos econômicos decorrentes dessas interações, ainda que a plataforma mantenha sua sede no exterior (Moreira, 2023, p. 111).

---

<sup>34</sup> Francisco Lisboa Moreira (2023, p. 225), ao tratar do problema de criação de valor no mercado digital afirma que “a propaganda apresentada digitalmente só terá valor em função do mercado e seu poder de consumo”.

Assim, o mercado de usuários brasileiros assume papel central como elemento de conexão para o Imposto Seletivo, pois estabelece um nexo econômico suficientemente qualificado entre a atividade exercida pelas plataformas pornográficas digitais e o território nacional, ainda que a sede da empresa esteja localizada no exterior. Desse modo, a existência de relação econômica entre as plataformas e o mercado de usuários brasileiro permite, ainda que como ficção jurídica, atribuir efeitos equivalentes à residência fiscal do sujeito passivo, legitimando a competência tributária nacional.

Nesse contexto, o mercado de usuários, compreendido como o espaço em que se forma e se explora economicamente a audiência de consumidores, consolida-se como o elemento de conexão mais estável e eficiente para justificar a competência tributária do Estado. Diferentemente da residência formal das plataformas, que pode ser facilmente deslocada, a localização dos usuários e a intensidade de sua interação com os serviços digitais conferem consistência jurídica e econômica ao vínculo com o território nacional, legitimando a aplicação da legislação tributária sobre receitas geradas a partir dessas atividades (Bossa, 2019, p. 352).

Foz e Canen (2022) complementam essa perspectiva ao tratar da necessidade de evolução do conceito de estabelecimento permanente, para considerar o mercado consumidor como elemento de conexão, permitindo a tributação mesmo quando não há presença física da plataforma digital no país. Essa evolução se manifesta na noção de presença digital significativa, criada para reconhecer o nexo econômico entre plataformas e as jurisdições onde se concentram seus usuários. No caso do Imposto Seletivo, essa presença se materializa na exploração econômica do mercado de usuários brasileiros, legitimando a incidência do tributo.

A operacionalização do conceito de *presença digital significativa* exige que a vaguedade do termo “significativa” seja superada por meio de critérios objetivos que confirmam segurança jurídica. Nesse sentido, as propostas legislativas internacionais<sup>35</sup> costumam traduzir essa noção em limiares quantitativos, que

---

<sup>35</sup> A título exemplificativo, a União Europeia tenta regulamentar o tema e, na Comissão Europeia, está pendente de discussão uma proposta de diretiva do Conselho para definir regras relativas à tributação das sociedades com presença digital significativa. Segundo essa proposta de diretiva, o estabelecimento estável existirá se houver presença digital significativa, a qual se caracterizará se, no período de tributação, a plataforma digital preencher um dos seguintes requisitos: (i) receita, referente aos serviços digitais prestados, no Estado-Membro superior a 7 milhões de euros; (ii) tenha mais de 100 mil utilizadores dos serviços digitais oferecidos; ou (iii) celebre mais 3 mil contratos comerciais (União Europeia, 2018).

normalmente exigem o preenchimento de ao menos um dos seguintes requisitos: (i) um montante mínimo de receita auferida no mercado local; (ii) um número mínimo de usuários ou contratos celebrados com residentes; ou (iii) um volume mínimo de tráfego digital, aferido, por exemplo, pelo número de acessos.

A reinterpretação do elemento de conexão a partir do mercado de usuários reflete um movimento global de adaptação das normas de tributação internacional aos desafios da economia digital. A insuficiência dos conceitos tradicionais, como o de estabelecimento permanente, constitui o cerne dos debates travados em foros multilaterais, que buscam justamente formalizar essa nova realidade econômica em regras jurídicas aplicáveis transnacionalmente.

Nesse debate, a busca por uma solução multilateral é liderada pela OCDE, por meio de seu Projeto BEPS<sup>36</sup>, e pela União Europeia (2018), com a sua proposta de diretiva para tributar a presença digital significativa<sup>37</sup>. Contudo, diante da pendência de uma definição final e juridicamente vinculante nesses foros, alguns países avançaram com soluções pragmáticas e unilaterais.

A França, por exemplo, instituiu seu Imposto sobre Serviços Digitais (*Digital Services Tax – DST*). Ainda que se trate de um tributo de natureza distinta, sua arquitetura oferece uma valiosa analogia funcional, pois utiliza como elemento de conexão central a localização do usuário, legitimando a tributação quando o bem ou serviço é consumido em seu território, independentemente da sede da empresa<sup>38</sup>.

A experiência internacional, portanto, consolida um princípio fundamental para a tributação da economia digital: o nexo jurisdicional mais legítimo e estável não é a localização da infraestrutura da empresa, mas sim a do seu mercado consumidor, onde o valor é efetivamente gerado e o serviço é consumido. É esse o princípio que deve orientar a definição do critério espacial para a incidência do Imposto Seletivo, alinhando a legislação nacional às soluções mais modernas para o problema da desmaterialização da atividade econômica.

---

<sup>36</sup> O Projeto BEPS, concebido pela OCDE e endossado pelo G20, constitui uma cooperação multilateral estruturada em 15 ações voltadas a estabelecer regras e instrumentos para combater estratégias de planejamento tributário agressivo (OCDE, [2025?]).

<sup>37</sup> Para os detalhes desta proposta, vide a nota 34 supra.

<sup>38</sup> O Digital Services Tax francês, a partir do advento da *Ordonnance n° 2023-1210*, estabelece em seu artigo L453-51 do Código de Tributação de Bens e Serviços que a tributação ocorre quando o usuário acessa a interface por meio de equipamento terminal localizado na França.

Aplicando esse princípio, o vínculo das plataformas pornográficas com o Brasil, para fins do Imposto Seletivo, deve ser estabelecido com base na exploração do mercado de usuários brasileiro, que pode ser aferida, por exemplo, por meio da geolocalização do endereço de Protocolo de Internet (IP) do terminal de acesso do usuário.

A relevância desse nexo econômico é evidenciada pelos dados da Semrush (Figura 1), que demonstram que os dois maiores sites do setor registraram, juntos, mais de 2,6 bilhões de acessos oriundos do Brasil nos primeiros quatro meses de 2025. Isso consolida a tendência de 2024, ano em que o país figurou como o sétimo maior mercado consumidor global para uma dessas plataformas (Pornhub, 2024). A localização do consumo em massa no mercado brasileiro não apenas estabelece o elemento de conexão para a tributação, mas também define o local onde a externalidade negativa visada pelo Imposto Seletivo se manifesta, legitimando sua incidência.

A definição do critério espacial com base na exploração do mercado consumidor suscita uma questão crucial para o critério temporal: a obrigação tributária deve surgir a cada acesso individual ou somente quando a presença digital se tornar significativa? A solução mais coerente com a natureza da economia digital e com a eficiência fiscalizatória é a adoção de um fato gerador complexivo. Nessa sistemática, os acessos individuais de usuários localizados em território nacional compõem a materialidade do tributo ao longo de um período de apuração definido em lei (por exemplo, trimestral). A hipótese de incidência somente se aperfeiçoa, e a obrigação tributária nasce, ao final de cada período, caso a plataforma atinja os limites quantitativos que caracterizam a sua presença digital significativa no Brasil. Essa abordagem não apenas resolve a aparente dicotomia entre os eventos, mas também confere maior racionalidade, segurança jurídica e praticidade à administração do tributo.

Contudo, a própria aferição do critério espacial com base na geolocalização do usuário enfrenta um notório desafio técnico: a utilização de ferramentas que mascaram o endereço de IP, como as Redes Privadas Virtuais (VPNs). A superação deste obstáculo não reside na criação de uma ferramenta de fiscalização estatal onipresente, mas na imposição de um dever de diligência qualificado ao contribuinte.

Para tanto, a norma instituidora do tributo deve estabelecer que, embora o endereço de IP seja o critério geral de presunção de localização, ele não é absoluto. Para a base de usuários cadastrados ou pagantes, a plataforma terá o dever de cruzar a informação do IP com os dados que já possui para fins comerciais. Nesses casos, a existência de um endereço de cobrança brasileiro ou de um número de telefone com código do país (+55) funcionará como um critério complementar e preponderante, confirmando a localização do usuário em território nacional, ainda que seu IP aponte para outra jurisdição. Em uma eventual fiscalização, caberá à plataforma demonstrar, por meio de seus registros auditáveis, a acurácia e a metodologia de seu sistema de apuração, que deve obrigatoriamente incorporar essa verificação multifatorial para a base de usuários identificados.

### *3.4.3. Monetização nas plataformas pornográficas digitais e definição do critério quantitativo*

A determinação do montante devido a título de Imposto Seletivo no mercado pornográfico digital exige a definição de seu critério quantitativo, formado pela base de cálculo e pela alíquota. Enquanto a base de cálculo expressa a grandeza econômica que mensura a materialidade, a alíquota — seja percentual (*ad valorem*) ou específica (*ad rem*) — representa o fator de quantificação que, conjugado à base de cálculo, viabiliza a apuração do débito tributário.

Paulo de Barros Carvalho (2015, p. 644-646) explica que a base de cálculo, além de dimensionar o fato e, em conjunto com a alíquota, especificar o valor devido, deve possuir “relação lógica e direta” com o critério material da hipótese tributária, de modo a preservar a natureza do tributo. Essa necessidade de coerência entre a base de cálculo e o critério material se reflete na própria arquitetura constitucional do Imposto Seletivo, que confere ao legislador maior liberdade para moldar o critério quantitativo em consonância com a finalidade extrafiscal do tributo.

Nessa linha, a regra de competência do Imposto Seletivo amplia as possibilidades de conformação do critério quantitativo, ao autorizar que a base de cálculo seja tomada de outros tributos (art. 153, § 6º, V, CF) e ao admitir que as alíquotas sejam *ad valorem* ou *ad rem* (art. 153, § 6º, VI, CF). Essa amplitude é particularmente relevante no contexto da pornografia digital, em que a materialidade não se traduz em transações convencionais de compra e venda, mas em múltiplas

operações que permitem diferentes formas de monetização, como assinaturas, pagamentos avulsos, gorjetas, e exploração publicitária.

Nessa perspectiva, a escolha da base de cálculo deve manter correlação lógica com o critério material eleito, sob pena de descharacterizar a natureza do tributo e, também, reduzir sua aptidão para produzir efeitos extrafiscais.

As plataformas de conteúdo adulto mais acessadas por usuários brasileiros estão localizadas fisicamente no exterior e, como consequência, as autoridades tributárias nacionais enfrentam obstáculos significativos para acessar seus dados contábeis. Essa circunstância dificulta a determinação do débito tributário, uma vez que a definição da base de cálculo pode ser prejudicada em razão da assimetria informacional. Ainda que seja possível exigir a apresentação de dados por meio de obrigações acessórias específicas, a efetividade desse mecanismo encontra barreiras práticas, como a ausência de estabelecimento físico no Brasil e a dificuldade de fiscalização transnacional.

Não obstante tais limitações, em determinados modelos de monetização é possível viabilizar a apuração da base de cálculo, desde que haja mecanismos normativos eficazes para compelir as plataformas a fornecer informações detalhadas. Nessas hipóteses, receitas provenientes de assinaturas, pagamentos avulsos e gorjetas podem ser eleitas como referência para a definição da base de cálculo, permitindo uma mensuração mais precisa e viabilizando a utilização de uma alíquota *ad valorem*.

Todavia, há um modelo de monetização que apresenta desafios específicos para o estabelecimento da base de cálculo e da alíquota: o modelo baseado na exploração publicitária, conhecido como *freemium*, cuja dinâmica será detalhada a seguir.

No modelo *freemium*, amplamente utilizado por plataformas de conteúdo adulto, o acesso gratuito é empregado como estratégia para atrair e reter audiência, constituindo elemento essencial para a lógica de monetização. A receita, nesse formato, é predominantemente obtida por meio da venda de espaços publicitários, seja em banners estáticos ou por meio de formatos dinâmicos integrados à experiência do usuário, e, em menor escala, pela conversão de parte dos usuários em assinantes dos serviços premium (OCDE, 2015, p. 58-61).

A monetização indireta torna o faturamento dificilmente rastreável, o que reforça a legitimidade da adoção do número de acessos como

referência para a definição da base de cálculo. Ainda que o usuário não efetue pagamento direto, cada visualização gera valor econômico potencial, sobretudo pela exploração publicitária e, em menor escala, pela conversão de parte da audiência em assinaturas premium.

Essa dinâmica da economia digital demonstra que o valor gerado pelas plataformas não decorre apenas da comercialização direta de bens ou serviços, mas também da própria atuação dos consumidores que compõem o mercado de usuários. Seus acessos, interações e dados de navegação constituem insumos estratégicos para a geração de receitas: o volume de tráfego amplia a atratividade para anunciantes e a análise qualificada dos dados possibilita elevar o preço dos anúncios e maximizar a rentabilidade.

Nesse cenário, o número de acessos de usuários localizados no Brasil configura-se como grandeza legítima e operacionalizável para a definição da base de cálculo do Imposto Seletivo. Diante da notória dificuldade de acesso a dados contábeis de plataformas sediadas no exterior, essa métrica se harmoniza com o núcleo da hipótese tributária (a disponibilização de conteúdo pornográfico), pois mensura, de forma direta, a intensidade da exploração do mercado consumidor nacional. Ainda que o usuário não efetue pagamento, a operação mantém valor econômico, pois cada acesso viabiliza ganhos com campanhas publicitárias. Como observa Moreira (2023, p. 227), “o usuário que será alvo das propagandas é um item que materialmente dá origem à renda”, o que demonstra a correlação direta entre os acessos e as receitas efetivamente auferidas pelas plataformas.

A escolha dessa grandeza, por sua natureza, revela-se particularmente compatível com a instituição de uma alíquota específica (*ad rem*), conforme autorizado pelo art. 153, § 6º, VI, da Constituição. A combinação de uma base de cálculo por acessos com uma alíquota *ad rem* não apenas contorna a dificuldade de apuração do faturamento das plataformas, como também simplifica drasticamente os processos de fiscalização e arrecadação.

Poder-se-ia objetar, então, que tal critério, ao não distinguir o valor econômico de cada acesso individual, se distanciaria da capacidade contributiva objetiva de cada plataforma. Todavia, essa objeção perde força diante da natureza extrafiscal do Imposto Seletivo. Conforme se defende nesta dissertação, em tributos com finalidade extrafiscal, a aferição da capacidade contributiva não é o fator de discrímen e cede espaço à avaliação dos efeitos sociais da conduta tributada, de

modo que a métrica escolhida deve privilegiar a indução comportamental e não a mensuração exata da riqueza.

Contudo, pode-se dizer que a capacidade contributiva é derrogada apenas em seu aspecto objetivo e permanece operando em sua dimensão subjetiva como um limite ao confisco. Destarte, para se evitar o caráter confiscatório, a alíquota *ad rem* pode ser calibrada com base em dados estatísticos do mercado publicitário, ajustando-a a níveis razoáveis e compatíveis com a receita média gerada por acesso.

Ao adotar o número de acessos, portanto, não se presume riqueza inexistente, mas se adota um critério que capta o reflexo concreto da exploração econômica da audiência. Trata-se, em suma, de uma técnica que permite conferir efetividade à norma tributária diante da assimetria informacional e dos obstáculos à fiscalização transnacional.

Contudo, a eficácia de tal critério quantitativo depende de um mecanismo de efetivação da norma que desincentive a não conformidade. A simples prerrogativa de o Fisco realizar o lançamento por arbitramento, técnica já consagrada no art. 148 do Código Tributário Nacional, pode se revelar insuficiente se não houver critérios claros para a estimativa da base de cálculo. A solução para mitigar o risco da subnotificação reside em pré-definir na própria lei o método a ser utilizado pela autoridade fiscal quando a apuração da base de cálculo (número de acessos únicos diários) se tornar impossível por culpa do contribuinte.

Para tanto, propõe-se que a norma instituidora do tributo estabeleça, como regra especial para o lançamento de ofício, que a autoridade fiscal estimará a base de cálculo utilizando o parâmetro do número total de visitas. Essa escolha metodológica se justifica por ser a métrica possível de verificação por fontes de mercado independentes, representando, na ausência dos dados fidedignos que deveriam ter sido fornecidos, o critério de apuração mais próximo da realidade econômica da operação.

É fundamental ressaltar que, mesmo diante do lançamento por arbitramento, restam asseguradas ao contribuinte todas as garantias do devido processo legal, notadamente o contraditório e a ampla defesa, podendo este questionar a estimativa fiscal caso a considere excessiva, mediante a apresentação de provas que demonstrem o real volume de sua atividade. A combinação da prerrogativa de arbitramento com critérios claros e a garantia do direito de defesa cria

um poderoso incentivo para a transparência e o correto cumprimento da obrigação tributária, sem suprimir as garantias fundamentais.

#### *3.4.4. O sujeito passivo no ambiente digital*

Com a ocorrência do fato jurídico tributário, surge a relação jurídica que vincula dois sujeitos: ativo e passivo. Consoante lição de Paulo de Barros Carvalho (2015, p. 650), essa relação é polarizada entre a pretensão do sujeito ativo de exigir o tributo e o dever do sujeito passivo de adimplir a prestação correspondente.

Quanto ao sujeito ativo, a regra de competência não deixa dúvidas de que é a União. Ainda que o critério material ou a base de cálculo possam se assemelhar aos de outros tributos, não há que se falar em conflito de competência. Com efeito, o que singulariza o Imposto Seletivo é a qualificação do núcleo de sua hipótese tributária pela prejudicialidade do bem ou serviço à saúde ou ao meio ambiente.

O sujeito passivo, por sua vez, não é pré-definido pela Constituição. Conforme ensina Paulo de Barros Carvalho (2015, p. 651), a Carta Magna descreve os eventos passíveis de tributação, atribuindo ao legislador ordinário a competência para, ao estruturar a norma, definir quem ocupará o polo passivo da obrigação tributária. Essa escolha, contudo, deve recair sobre o sujeito que possua uma participação pessoal e direta no fato, a quem a lei confere o título de “contribuinte” (art. 121, parágrafo único, I, do Código Tributário Nacional).

À luz dos elementos da hipótese da regra-matriz de incidência até aqui expostos, será contribuinte do Imposto Seletivo a pessoa, física ou jurídica, mesmo que domiciliada no exterior, que disponibilize conteúdo pornográfico digital para usuários que o accessem de terminais localizados no Brasil, desde que atingidos os limiares quantitativos que caracterizam a presença digital significativa, o que gera desafios relevantes à efetividade do Imposto Seletivo, já que o poder de coerção do sujeito ativo restringe-se ao território nacional, inviabilizando a execução da obrigação tributária em território estrangeiro<sup>39</sup>.

Uma primeira solução seria a criação de um regime de autorização prévia para que as plataformas operem no Brasil, condicionando sua atuação à instalação de sede no país e ao recolhimento de contraprestação de

---

<sup>39</sup> Nesse sentido, Alberto Xavier (2011, p. 26-27) conceitua a territorialidade formal.

outorga, nos moldes do regime aplicado à regulação das apostas esportivas (art. 7º e art. 12, da Lei nº 14.790/2023). Outra via seria adotar um modelo semelhante ao do IBS e da CBS (art. 21, §2º, Lei Complementar nº 214/2025), mediante a exigência de cadastro específico como contribuinte do Imposto Seletivo. Ainda assim, a ausência de patrimônio no Brasil continuaria a dificultar a efetividade da cobrança, mesmo que houvesse a obrigação de registro.

Diante dessas limitações, a legislação tributária precisa recorrer a instrumentos que garantam a arrecadação em território nacional. Surge, então, a possibilidade de utilização da responsabilidade tributária, prevista no Código Tributário Nacional (CTN), que permite atribuir o dever de recolhimento a terceiros estranhos ao fato jurídico tributário.

Cumpre lembrar que a responsabilidade tributária é matéria reservada à lei complementar, conforme estabelece o art. 146, III, da Constituição (Carvalho, 2015, p. 667; Ferragut, 2020, p. 19). Essa ressalva é importante porque, embora este estudo analise o instituto à luz do CTN e da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, não há impedimento para que o legislador, mediante lei complementar, institua novas hipóteses de responsabilidade não previstas originalmente no código ou altere as normas gerais já existentes quando estas se mostrarem insuficientes.

O responsável tributário é sempre uma terceira pessoa que não pratica a conduta descrita na hipótese de incidência e, portanto, não integra a relação jurídico-tributária estabelecida entre fisco e contribuinte. No caso das plataformas pornográficas domiciliadas no exterior, seria necessário que estas indicassem uma pessoa jurídica no Brasil, que, mediante sua anuência, assumiria a condição de responsável pelo recolhimento do Imposto Seletivo.

Entre as modalidades previstas no CTN, destaca-se a responsabilidade solidária<sup>40</sup>, disciplinada no art. 124, II, que autoriza a lei a atribuir a terceiros o dever de recolher o tributo, mesmo que não participem do fato jurídico tributário.

---

<sup>40</sup> Embora exista divergência doutrinária quanto à natureza da solidariedade — já que está disciplinada no artigo 124 do CTN, localizado fora do Capítulo V, destinado à responsabilidade tributária —, adota-se neste trabalho a posição de Ferragut (2020, p. 35), para quem “a classificação mais acertada para as normas de responsabilidade tributária é a que as divide em (i) substituição; (ii) solidariedade; (iii) sucessão; (iv) responsabilidade de terceiros; e (v) responsabilidade por infrações”.

Para Ferragut (2020, p.58) as hipóteses de pessoas solidariamente responsáveis abrangem aquelas previstas nos arts. 134 e 135 do CTN, podendo ainda ser estendidas a outras situações, desde que a atribuição de responsabilidade observe os requisitos estabelecidos nesses dispositivos e no art. 128 do CTN. A posição da autora encontra supedâneo na decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal (STF) ao julgar o RE 562.276/PR (Brasil, 2011), em que a relatora, Ministra Ellen Gracie, explicou que a lei ordinária subverteu espécie de responsabilidade já disciplinada pelo CTN e, por isso, invadiu a esfera reservada à lei complementar:

O preceito do art. 124, II, no sentido de que são solidariamente obrigadas “*as pessoas expressamente designadas por lei*”, não autoriza o legislador a criar novos casos de responsabilidade tributária sem a observância dos requisitos exigidos pelo art. 128 do CTN, tampouco a desconsiderar as regras matrizes de responsabilidade de terceiros estabelecidas em caráter geral pelos arts. 134 e 135 do mesmo diploma.

Em síntese, a lei não pode desvirtuar as hipóteses já descritas no código e, ao criar novas possibilidades, deve respeitar o artigo 128 do Código Tributário Nacional, o qual reforça a exigência de previsão legal e impõe a necessidade de vínculo do terceiro com o fato jurídico tributário.

Ao analisar o vínculo exigido pelo art. 128 do CTN, Ferragut (2020, p. 58) esclarece que o legislador ordinário pode atribuir a terceiros a responsabilidade tributária, mas essa escolha deve restringir-se às pessoas que tenham relação, ainda que indireta, com o fato jurídico tributário, ou que estejam associadas, direta ou indiretamente, ao sujeito que o praticou. Em linha com essa orientação, a Ministra Ellen Gracie (Brasil, 2011), em seu mencionado voto condutor, destacou ser imprescindível que o terceiro “guarda relação com o fato gerador ou com o contribuinte”, de modo que possa atuar para viabilizar o correto cumprimento da obrigação tributária ou fornecer à Administração informações relevantes sobre o seu surgimento.

Dessa forma, ao estabelecer a responsabilidade solidária, com base nos artigos 124, II e 128 do CTN, o legislador pode criar o vínculo entre o terceiro e o contribuinte a partir de sua relação direta ou indireta. A lei pode, então, determinar que a plataforma pornográfica digital designe um representante tributário no Brasil, o qual, por sua vez, deve consentir expressamente com o encargo. Assim, a

combinação entre a indicação pelo contribuinte e a anuência do terceiro configura o vínculo jurídico que legitima a atribuição da responsabilidade solidária.

Embora esse vínculo possa ser criado por lei ordinária, a responsabilização no presente caso exigirá lei complementar. Como se trata de um imposto extrafiscal, voltado também à indução de comportamentos, a eficácia do modelo depende de que o representante tenha condições de cumprir as obrigações tributárias assumidas. Assim, para evitar fraudes e assegurar a eficácia da tributação, é prudente que a legislação estabeleça requisitos mínimos de qualificação — hoje inexistentes no Código Tributário Nacional —, pois sua ausência poderia frustrar a cobrança.

A experiência estrangeira oferece exemplos relevantes para o aprimoramento do modelo brasileiro. A França adota modelo semelhante: os arts. L453-76<sup>41</sup> e L152-2<sup>42</sup> do *Code des impositions sur les biens et services*, obrigam plataformas estrangeiras a designar representante fiscal local. Além disso, o artigo 289-A<sup>43</sup> do *Code général des impôts* exige que esse representante comprove idoneidade, estrutura administrativa adequada e, quando necessário, garantia financeira proporcional às obrigações assumidas. Esse modelo fortalece a capacidade de cobrança e poderia inspirar soluções semelhantes no contexto brasileiro.

---

<sup>41</sup> Artigo L453-76

As regras relativas aos sujeitos passivos do imposto sobre determinados serviços digitais são determinadas pelas disposições do Título V do Livro I e pelas desta subseção.

<sup>42</sup> Artigo L152-2

A obrigação de representação aplica-se ao contribuinte que não esteja estabelecido num dos seguintes Estados:

1º Um Estado-membro da União Europeia;

2º Um Estado mencionado no n.º 1 do artigo 289.º A do código geral tributário.

<sup>43</sup> Artigo 289 A

IV.-A.-Para efeitos de aplicação deste artigo, só pode ser credenciada uma pessoa que preencha as seguintes condições:

1º Nem ela nem nenhum dos seus administradores, quando se trate de uma pessoa coletiva, tenha cometido infracções graves ou reiteradas contra as disposições fiscais, não tenha sido sujeita às sanções previstas nos artigos L. 651-2, L. 653-2 e L. 653-8 do Código Comercial durante os três anos anteriores nem esteja sujeita a uma medida de proibição atualmente em execução prevista no mesmo artigo L. 653-8;

2º Disponha de uma organização administrativa e de recursos humanos e materiais que lhe permitam cumprir a sua missão de representação;

3º Disponha de solvência financeira relativamente às suas obrigações de representante ou de uma garantia financeira no valor de um quarto dos montantes decorrentes dessas obrigações, que resulte de um compromisso de garantia assumido por uma sociedade de garantia mútua, uma organização de garantia coletiva, uma companhia de seguros, um banco ou uma instituição financeira autorizada a prestar garantia. No entanto, quando esses valores não puderem ser determinados para uma pessoa representada, esta dispõe, para as obrigações a ela associadas, de uma garantia financeira igual a um nível fixado por decreto do ministro responsável pelo orçamento.

Conclui-se, portanto, que o legislador brasileiro pode — e deve — combinar instrumentos para assegurar a efetividade do Imposto Seletivo. Por um lado, a instituição de um regime de autorização prévia para plataformas operarem no Brasil cria um mecanismo de controle e aproximação do fisco. Por outro, a adoção da responsabilidade solidária, com exigência de representante tributário qualificado e previamente anuente, confere maior robustez à arrecadação. A combinação dessas soluções garante que a tributação sobre operações digitais não se torne inócuas, mesmo diante do cenário de transnacionalidade do mercado pornográfico digital.

Contudo, a eficácia de tal arranjo normativo depende fundamentalmente da existência de consequências robustas para o seu descumprimento. A mera instituição da figura do representante tributário, desacompanhada de um regime sancionatório efetivo, poderia se revelar inócuas. Diante de um contribuinte domiciliado no exterior, sem estabelecimento ou ativos em território nacional, os instrumentos tradicionais de cobrança, notadamente a execução fiscal, perdem sua força coercitiva. A simples recusa da plataforma em designar um representante criaria um vácuo de responsabilidade, tornando a obrigação tributária inexecutável.

Impõe-se, portanto, a análise de instrumentos sancionatórios alternativos, cuja finalidade não seja a persecução de um patrimônio inexistente no país, mas sim a regulação da própria capacidade do agente econômico de continuar a operar e a auferir receita a partir do mercado brasileiro.

A proposição de um regime sancionatório eficaz para contribuintes estrangeiros sem presença física no país exige o enfrentamento do que a doutrina identifica como o principal desafio da economia digital: a fragilidade da "jurisdição de execução". A análise de Santos e Rocha (2017) esclarece que a capacidade de um Estado forçar o cumprimento de suas leis tributárias encontra um limite basilar no direito internacional, qual seja, o princípio da soberania que impede a prática de atos coercitivos no território de outra nação.

Essa barreira jurídica, que torna os instrumentos tradicionais de cobrança inócuos contra entidades desprovidas de ativos em solo nacional, ou que realizam operações sem a transferência física da mercadoria, exigem soluções de efetivação da norma adaptadas à nova realidade tecnológica. Dentre as alternativas, Santos e Rocha (2017) propõem o uso de tecnologias para bloquear a presença virtual de empresas não conformes, como forma de conferir efetividade à norma tributária.

Contudo, a implementação de tais medidas no ordenamento jurídico brasileiro convoca ao debate a consolidada e protetiva jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Por meio das Súmulas 70<sup>44</sup>, 323<sup>45</sup> e 547<sup>46</sup>, e da tese firmada no Tema 31<sup>47</sup> da Repercussão Geral (RE 565.048), a Corte veda a utilização de *sanções políticas* como substitutos ao devido processo legal da execução fiscal. A *ratio decidendi* desses precedentes, no entanto, visa a proteger o contribuinte regularmente constituído que se encontra em situação de mera inadimplência.

A distinção jurídica é, portanto, fundamental.

A jurisprudência da Suprema Corte protege o agente econômico que, embora inadimplente, mantém sua condição de regularidade perante a ordem jurídica. A recusa de uma plataforma digital estrangeira em nomear um representante legal no Brasil, contudo, transcende a mera inadimplência. Tal ato representa a deliberada opção por operar em uma condição de clandestinidade jurídica perante o Fisco, furtando-se ao cumprimento do requisito basilar para sua válida sujeição à jurisdição fiscal brasileira.

Dessa forma, a exigência de nomeação de um representante é, em sua essência, um ato de natureza regulatória, um exercício do poder de polícia do Estado. A sanção de bloqueio, por sua vez, é a consequência direta do descumprimento dessa condição. Sua finalidade não é satisfazer um crédito pretérito — o que atrairia a vedação expressa na jurisprudência da Suprema Corte —, mas sim impedir a continuidade de uma operação que, por se desenvolver à margem do ordenamento, tornou-se irregular.

Adicionalmente, a legitimidade de tais medidas se sustenta sob a ótica do princípio da proporcionalidade, cuja aplicação exige a superação de um exame tripartite. A sanção de bloqueio é adequada, pois contribui diretamente para o fim de paralisar uma atividade irregular, e necessária, pois, diante da ineficácia absoluta dos meios tradicionais de coerção, revela-se como o único instrumento eficaz

---

<sup>44</sup> Súmula 70/STF: É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo (Brasil, 1964a).

<sup>45</sup> Súmula 323/STF: É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos (Brasil, 1964b).

<sup>46</sup> Súmula 547/STF: Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais (Brasil, 1969).

<sup>47</sup> Tema 31 da Repercussão Geral: É inconstitucional o uso de meio indireto coercitivo para pagamento de tributo – “sanção política” –, tal qual ocorre com a exigência, pela Administração Tributária, de fiança, garantia real ou fidejussória como condição para impressão de notas fiscais de contribuintes com débitos tributários (Brasil, 2014a).

para conferir imperatividade à norma. Por fim, a medida atende à proporcionalidade em sentido estrito, uma vez que os benefícios para o interesse público — a proteção do direito fundamental à saúde, da soberania fiscal, da isonomia concorrencial e da própria ordem econômica — superam largamente o ônus imposto a um único agente que, por escolha própria, recusa-se a cumprir os requisitos mínimos de regularidade.

A sanção de bloqueio do acesso, portanto, não se afigura como um ato de sanção política, mas como uma resposta jurisdicionalmente defensável e proporcional à magnitude do desafio imposto pela economia digital. Com efeito, a definição de sanção política, consolidada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do Tema 31 da Repercussão Geral, pressupõe o uso de um meio coercitivo que substitua a via judicial adequada — a execução fiscal — com o objetivo precípua de forçar o adimplemento de um débito. A medida aqui proposta, contudo, não possui essa natureza. O bloqueio não é um instrumento para a cobrança do imposto, mas a consequência direta do descumprimento de uma condição basilar de funcionamento, distinguindo-se das práticas rechaçadas pela Corte por sua finalidade eminentemente regulatória: impedir a continuidade de uma operação que, por opção do próprio agente, tornou-se irregular.

A análise precedente demonstrou que a efetividade do Imposto Seletivo no ambiente digital depende de um arranjo normativo capaz de garantir a exigibilidade do tributo e a observância da soberania fiscal. Superada essa etapa estrutural, torna-se necessário examinar a dimensão teleológica do tributo, verificando em que medida sua instituição se alinha à função extrafiscal e à realização dos valores constitucionais que a inspiram.

### **3.5. Extrafiscalidade e eficácia social**

A extrafiscalidade representa a utilização do tributo como instrumento de intervenção no domínio econômico e social, transcendendo a finalidade meramente arrecadatória para assumir funções regulatórias. No caso do Imposto Seletivo incidente sobre o mercado pornográfico digital, sua função manifesta-se sob duas dimensões complementares: (i) a indução de condutas socialmente desejáveis e (ii) a internalização de externalidades negativas. Essas duas vias não se excluem e podem operar de forma simultânea e coordenada, cada qual exercendo papel específico.

Diferentemente de outros produtos sujeitos ao Imposto Seletivo, como cigarros ou bebidas alcoólicas, a maior parte do consumo de pornografia digital ocorre de forma gratuita, especialmente em plataformas baseadas no modelo *freemium*. Por essa razão, a eficácia do tributo não se apoia predominantemente na elevação do preço ao consumidor, mas na imposição de custos ao agente econômico que disponibiliza o conteúdo e se beneficia da exploração do mercado de usuários. Nessa perspectiva, o objetivo central é induzir mudanças estruturais no modelo de negócios e reduzir os impactos negativos associados ao consumo de material pornográfico, e não simplesmente transferir ônus financeiro ao usuário final.

A eficácia social do Imposto Seletivo, entretanto, não se esgota na instituição formal da exação. Para que a função extrafiscal seja efetivamente concretizada, é necessário que o desenho normativo preveja mecanismos capazes de potencializar seus efeitos regulatórios. Um dos caminhos possíveis consiste na adoção de incentivos à autorregulação, por meio da concessão de benefícios fiscais para as plataformas que implementem práticas de mitigação de riscos, tais como: sistemas robustos de verificação etária; aprimoramento da governança digital e bloqueio proativo de conteúdos não consensuais, como, por exemplo, exploração sexual de menores e materiais potencialmente ilegais; e políticas de transparência na gestão de dados de usuários. Ao induzir essas condutas, o legislador pode aumentar a eficácia do tributo, criando um ambiente regulatório mais seguro e coeso.

Por outro lado, não se pode presumir eficácia social apenas com base no incremento da arrecadação. A receita proveniente do Imposto Seletivo não é constitucionalmente vinculada ao financiamento de políticas públicas específicas, como as de saúde. Por essa razão, a comprovação da eficácia regulatória dependerá da análise empírica dos efeitos concretos da norma sobre o consumo e sobre os custos sociais associados à atividade. Apenas a observação de indicadores — como a redução de impactos à saúde pública, a ampliação de mecanismos de controle e a melhoria dos padrões de moderação de conteúdo — permitirá verificar se a tributação cumpre sua finalidade extrafiscal.

Nesse contexto, a internalização das externalidades negativas assume papel central. Ao impor custos adicionais aos provedores, proporcionalmente ao volume de exploração do mercado de usuários brasileiros, o Imposto Seletivo redistribui para os agentes econômicos os ônus decorrentes dos riscos e prejuízos associados à difusão de conteúdos potencialmente lesivos à saúde coletiva. Com

isso, desloca-se parte dos custos subsidiados por toda a sociedade para os próprios responsáveis pela disponibilização do material, sem transferir, necessariamente, esse impacto financeiro para o consumidor final.

Por fim, a eficácia social do Imposto Seletivo não resulta apenas da norma tributária isolada, mas de um conjunto integrado de instrumentos regulatórios e extrafiscais. A tributação, nesse caso, atua em sinergia com políticas públicas, mecanismos de autorregulação e parâmetros normativos complementares, formando um sistema capaz de reduzir danos, alinhar interesses e conduzir a atividade econômica à promoção dos objetivos constitucionais de proteção da saúde pública.

## CONCLUSÃO

Ao longo desta dissertação, demonstrou-se que a incidência do Imposto Seletivo sobre o mercado pornográfico digital não é apenas uma possibilidade teórica, mas uma exigência lógica que emana da intersecção entre a nova arquitetura constitucional da tributação sobre o consumo e os imperativos de regulação da economia digital.

A investigação, partindo da premissa fática da prejudicialidade à saúde, desvendou um caminho juridicamente viável e dogmaticamente coerente para a conformação de uma regra-matriz de incidência tributária capaz de alcançar com efetividade as plataformas digitais que operam neste setor. Responde-se, portanto, afirmativamente ao problema de pesquisa: a estrutura do Imposto Seletivo comporta, e sua finalidade extrafiscal legítima, a tributação da disponibilização de conteúdo pornográfico, desde que sua norma instituidora seja construída a partir de soluções específicas para os desafios do ambiente virtual, como as que foram propostas neste estudo.

O percurso para alcançar esta resposta desvelou o cumprimento dos objetivos traçados. Primeiramente, a análise do regime constitucional do Imposto Seletivo (Capítulo 1) revelou sua natureza essencialmente finalística, um tributo cujo desígnio de intervir em condutas nocivas e internalizar externalidades negativas impõe um regime jurídico próprio. Este regime, controlado pelo princípio da proporcionalidade, derroga parcialmente postulados clássicos, como a capacidade contributiva objetiva, para priorizar a lesividade da atividade como fator de discriminação tributária.

Em seguida, a pesquisa fundamentou a premissa que ancora toda a tese (Capítulo 2), demonstrando que o serviço de disponibilização massificada de pornografia se subsume com precisão ao critério material qualificado pela prejudicialidade à saúde. A análise, afastando-se de juízos morais, conectou as evidências científicas sobre os danos à saúde mental e os custos sociais da atividade ao conceito jurídico-constitucional de saúde, entendido em sua dimensão ampla e protetiva.

Finalmente, a investigação enfrentou o seu desafio central (Capítulo 3), que foi o de construir, elemento por elemento, uma proposta de regra-matriz de incidência. Demonstrou-se que a modernização conceitual da Reforma

Tributária resolveu o impasse sobre a natureza do *streaming*, permitindo enquadrar a disponibilização de conteúdo como uma *comercialização* de direitos, ou seja, uma operação com bens imateriais.

O obstáculo da territorialidade foi superado pela proposição do mercado de usuários como o elemento de conexão que legitima a competência tributária brasileira, materializada na noção de presença digital significativa, definindo-se o critério temporal a partir de um *fato gerador complexivo*, ou seja, uma hipótese tributária que se aperfeiçoa ao final de um período de apuração no qual se verificam atingidos os limiares de acesso. Para o critério quantitativo, defendeu-se a adoção de uma base de cálculo por número de acessos combinada a uma alíquota *ad rem* como a solução mais eficaz diante da assimetria informacional dos modelos *freemium*. Por fim, para garantir a exequibilidade da cobrança, propôs-se um modelo de sujeição passiva baseado na responsabilidade solidária de um representante tributário local.

Para além da construção dogmática da regra-matriz de incidência, a presente dissertação avança ao propor soluções juridicamente robustas para os desafios relativos à efetividade da norma no ambiente digital.

Demonstrou-se que a utilização de sanções severas, como o bloqueio da presença virtual, não configura a *sanção política* vedada pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, quando fundamentada na condição de irregularidade fundamental do agente e balizada pelo princípio da proporcionalidade. Do mesmo modo, enfrentou-se o desafio do controle de dados e do uso de VPNs, delineando-se uma arquitetura normativa que, ao estabelecer deveres de conformidade e critérios claros para o lançamento por arbitramento, cria um poderoso incentivo à transparência sem violar as garantias do contribuinte.

A partir dessa jornada argumentativa, este trabalho chega a conclusões teóricas que revelam sua contribuição ao Direito Tributário.

A primeira e mais fundamental conclusão é que a economia digital impõe uma releitura do próprio conceito de soberania fiscal. A competência para tributar não se esgota mais nos limites físicos do território, mas se expande para alcançar o nexo econômico substancial que se estabelece entre uma plataforma estrangeira e seu mercado consumidor local. A exploração do mercado de usuários, fonte geradora de valor, emerge como o elemento de conexão mais legítimo e estável da era digital, demonstrando que a soberania do Estado se exerce não apenas sobre o espaço, mas sobre as relações econômicas que impactam sua população, onde

quer que o provedor esteja sediado.

A segunda conclusão é a Reforma Tributária, ao positivar um conceito amplo de *bens* que abarca os direitos e os intangíveis, solucionou uma anomalia sistêmica e destravou o potencial de tributação sobre o consumo de inúmeras atividades digitais. O modelo proposto para o Imposto Seletivo evidencia que operações como o *streaming* e o acesso a conteúdos sob demanda não são mais um híbrido de difícil enquadramento, mas se consolidam como operações com bens, passíveis de incidência tributária de forma clara e coerente com a nova sistemática constitucional, pondo fim a controvérsias que limitavam a eficácia da legislação anterior.

A terceira e última conclusão é que a arquitetura de um tributo extrafiscal, como o Imposto Seletivo, permite a criação de métricas de incidência inovadoras que, embora se afastem da capacidade contributiva tradicional, são mais adequadas à sua finalidade regulatória. A proposta de uma base de cálculo por número de acessos demonstra que é possível desenhar um critério quantitativo que mensura diretamente a intensidade da externalidade negativa — o alcance massivo do conteúdo prejudicial — em vez de se prender à difícil apuração do faturamento de um contribuinte localizado no estrangeiro. Essa dissociação entre a base de cálculo e a receita direta não representa uma afronta à lógica tributária, mas uma adaptação inteligente e necessária para conferir eficácia à norma indutora em modelos de negócio não convencionais, como os baseados em monetização indireta.

Em síntese, esta dissertação demonstrou que o Direito Tributário brasileiro, renovado pela Emenda Constitucional nº 132/2023, possui os instrumentos dogmáticos necessários para responder aos complexos desafios da era digital. A tributação do mercado pornográfico digital pelo Imposto Seletivo, longe de ser uma medida isolada ou de cunho moralista, representa um caso paradigmático da capacidade do sistema fiscal de evoluir, adaptando seus conceitos e suas ferramentas para, quando invocada a finalidade extrafiscal de um tributo, cumprir sua função constitucional de intervir na ordem econômica e proteger direitos fundamentais.

O modelo aqui defendido, portanto, não se esgota em si mesmo, mas se oferece como um paradigma para futuras discussões sobre a tributação de outras atividades digitais que, hoje ou no futuro, venham a gerar externalidades negativas, reafirmando o potencial do Imposto Seletivo como um poderoso instrumento de civilidade. Dessa forma, o trabalho evidencia que o sistema tributário

brasileiro pode evoluir sem romper com seus fundamentos, conciliando segurança jurídica e adaptação às transformações digitais.

## REFERÊNCIAS

**AFP. Controladora do Pornhub faz acordo na Justiça e aceita pagar US\$ 1,8 milhão em caso de tráfico sexual nos EUA.** G1, [s. l.], 22 dez. 2023. Disponível em: <https://g1.globo.com/tecnologia/noticia/2023/12/22/controladora-do-pornhub-faz-acordo-na-justica-e-aceita-pagar-us-18-milhao-em-caso-de-trafico-sexual-nos-eua.ghtml> Acesso em: 10 maio 2025.

**AFP. Pornhub, XVideos e outros sites são alvo de investigação na UE por exposição de crianças a conteúdo 18+.** G1, [S. l.], 27 maio 2025. Disponível em: <https://g1.globo.com/tecnologia/noticia/2025/05/27/pornhub-xvideos-e-outros-sites-sao-alvo-de-investigacao-na-ue-por-exposicao-de-criancas-a-conteudo-18.ghtml> Acesso em: 27 maio 2025.

Alexy, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais.** Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros. 2008.

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

ANTONS, Stephanie; BRAND, Matthias. Diagnostic and Classification Considerations Related to Compulsive Sexual Behavior Disorder and Problematic Pornography Use. **Current Addiction Reports**, [S.L.], v. 8, n. 3, p. 452-457, 9 jul. 2021. Springer Science and Business Media LLC. <http://dx.doi.org/10.1007/s40429-021-00383-7>. Disponível em: [https://link.springer.com/article/10.1007/s40429-021-00383-7?utm\\_source=getftr&utm\\_medium=getftr&utm\\_campaign=getftr\\_pilot&getft\\_integrator=sciencedirect\\_contenthosting](https://link.springer.com/article/10.1007/s40429-021-00383-7?utm_source=getftr&utm_medium=getftr&utm_campaign=getftr_pilot&getft_integrator=sciencedirect_contenthosting) Acesso em: 11 maio 2025.

ARAM, André. **De Brasileirinhas a HardBrazil, conheça as produtoras de pornô no país.** Folha de São Paulo, Rio de Janeiro, 16 set. 2024. F5, p. 0-0. Disponível em: <https://f5.folha.uol.com.br/celebridades/2024/09/lembrecas-da-g-magazine-revista-que-desnudou-famosos-e-subcelebridades-e-sera-tema-de-serie.shtml> Acesso em: 15 maio 2025.

ASSIS, Diana Cavalcante Miranda de. O impacto da pornografia online na saúde dos adolescentes. **Research, Society And Development**, [S.L.], v. 13, n. 6, p. 1-7, 13 jun. 2024. Research, Society and Development. <http://dx.doi.org/10.33448/rsd-v13i6.46037>. Disponível em: <https://rsdjurnal.org/index.php/rsd/article/view/46037> Acesso em: 13 maio 2025.

ÁVILA, Humberto. **Competências tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito.** São Paulo: Malheiros, 2018, 1ª edição.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária.** 5ª ed., rev. atual e ampl. São Paulo: Editora JusPodivm, 2025.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios da definição à aplicação dos princípios jurídicos.** 14ª ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

BARBIERI FILHO, Arnaldo *et al.*; FEIJÓ, Comportamento sexual compulsivo: um transtorno do impulso. **Debates em Psiquiatria**, Rio de Janeiro, v. 14, p. 1—20, 2024. DOI: 10.25118/2763-9037.2024.v14.1366. Disponível em: <https://revistardp.org.br/revista/article/view/1366> Acesso em: 17 maio. 2025.

BARR, Rachel Anne. Watching pornography rewires the brain to a more juvenile state. **The Conversation**, [S. I.], 27 nov. 2019. Disponível em: <https://theconversation.com/watching-pornography-rewires-the-brain-to-a-more-juvenile-state-127306> Acesso em: 19 maio 2025.

BAUMEL, Cynthia Perovano Camargo *et al.* Atitudes de Jovens frente à Pornografia e suas Consequências. **Psico-USF**, Bragança Paulista, v. 24, n. 1, p. 131-144, jan./mar. 2019. DOI <https://doi.org/10.1590/1413-82712019240111>. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/pusf/a/Jpt5TYJSjkDbV5ckSDyvxhG/?lang=pt> Acesso em: 22 abr. 2025.

BOSSA, Gisele. Novos Rumos da Tributação na Economia Digital e a Importância do Mercado Consumidor na Caracterização do Estabelecimento Permanente Virtual. *In:* SAUNDERS, Ana Paula *et al.* **Estudos de Tributação Internacional Edição Especial**, Lumen júri: Rio de Janeiro, 2018.

BOZZA, Fábio Piovesan; PINHEIRO, Rafael Corrêa. IS ou não IS: eis a questão tributária - os desafios da implementação da tributação especial. *In:* ANDRADE, José Maria Arruda de *et al.*, (coord.). **Imposto seletivo na reforma tributária**. São Paulo: MP Editora, 2024. p. 39-52.

BRASIL Para Maiores #1 — Frota e filmes pornô: ex-galã da Globo mudou cinema erótico nacional. Roteiro: Marie Declercq; Tiago Dias; Fernando Cespedes. [S. I.]: UOL, 2023a. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=fS7j6OczDR8&list=PL5NRCopnVJUYATnRYfbtbWBTZY6sB37N5&index=3> Acesso em: 31 maio 2025.

BRASIL Para Maiores #2 — Brasileirinhas e ninja do pornô, kombi-viagra, famosos: a saga da produtora. Roteiro: Marie Declercq; Tiago Dias; Fernando Cespedes. [S. I.]: UOL, 2023b. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=Xam0VZQge-M&list=PL5NRCopnVJUYATnRYfbtbWBTZY6sB37N5&index=4> Acesso em: 31 maio 2025.

BRASIL. Câmara dos Deputados. Proposta de Emenda à Constituição nº 45, de 2019. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília, DF: Câmara dos Deputados, 2019a. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833> Acesso em: 25 dez. 2024.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidência da República, 2025a. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm) Acesso em: 10 mar. 2025.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023. Altera o Sistema Tributário Nacional. Brasília, DF: Presidência da República, 2023. Disponível em:

[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm) Acesso em: 14 nov. 2024.

BRASIL. Lei Complementar nº 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. Brasília, DF: Presidência da República, 2025b. 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: 12 abr. 2025.

BRASIL. Ministério da Integração e do Desenvolvimento Regional. Defesa Civil Nacional fecha o ano com mais de R\$ 4,8 bilhões para municípios brasileiros. Brasília, 26 dez. 2024. Disponível em: <https://www.gov.br/mdr/pt-br/noticias/defesa-civil-nacional-fecha-o-ano-com-mais-de-r-4-8-bilhoes-para-municipios-brasileiros> Acesso em: 19 abr. 2025.

BRASIL. Ministério da Saúde. 11ª Revisão da Classificação Internacional de Doenças será implementada no Brasil até 2027. 2025c. Disponível em: <https://www.gov.br/saude/pt-br/assuntos/noticias/2025/janeiro/11a-revisao-da-classificacao-internacional-de-doencas-sera-implementada-no-brasil-ate-2027> Acesso em: 17 maio 2025.

Brasil. Ministério da Saúde. Secretaria de Vigilância em Saúde. Departamento de Análise em Saúde e Vigilância de Doenças Não Transmissíveis. Plano de Ações Estratégicas para o Enfrentamento das Doenças Crônicas e Agravos não Transmissíveis no Brasil 2021-2030 [recurso eletrônico] / Ministério da Saúde, Secretaria de Vigilância em Saúde, Departamento de Análise em Saúde e Vigilância de Doenças Não Transmissíveis. — Brasília : Ministério da Saúde, 2021a. Disponível em: [https://www.gov.br/saude/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/svsa/doencas-cronicas-nao-transmissiveis-dcnt/09-plano-de-dant-2022\\_2030.pdf/view](https://www.gov.br/saude/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/svsa/doencas-cronicas-nao-transmissiveis-dcnt/09-plano-de-dant-2022_2030.pdf/view) Acesso em: 21 abr. 2025.

BRASIL. Senado Federal. Comissão de constituição, justiça e cidadania. Parecer (SF) nº 88, de 2023. Da COMISSÃO DE CONSTITUIÇÃO, JUSTIÇA E CIDADANIA, sobre a Proposta de Emenda à Constituição nº 45, de 2019, que altera o Sistema Tributário Nacional, e sobre a Proposta de Emenda à Constituição nº 46, de 2022, do Senador Oriovisto Guimarães, que altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências, e sobre a Proposta de Emenda à Constituição nº 110, de 2019, do Senador Davi Alcolumbre, que altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília, DF: Senado Federal, 2023. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137699> Acesso em: 25 dez. 2024.

BRASIL. Senado Federal. Proposta de Emenda à Constituição nº 110, de 2019. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília, DF: Senado Federal, 2019b. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137699> Acesso em: 25 dez. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Plenário. Ação Direta de Inconstitucionalidade 5.576. Direito constitucional e tributário. Ação direta de inconstitucionalidade. Incidência de ISS ou ICMS sobre o licenciamento ou cessão do direito de uso de programa de computador. 1. Ação direta em que se discute a validade da incidência

do ICMS sobre o licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador. [...] 5. O Plenário deste Supremo Tribunal Federal, ao apreciar as ADIs 1.945 e 5.659 (j. em 24.02.2021), entendeu que as operações relativas ao licenciamento ou cessão do direito de uso de software, seja ele padronizado ou elaborado por encomenda, devem sofrer a incidência do ISS, e não do ICMS. Tais operações são mistas ou complexas, já que envolvem um dar e um fazer humano na concepção, desenvolvimento e manutenção dos programas, além “[d]o help desk, disponibilização de manuais, atualizações tecnológicas e outras funcionalidades previstas no contrato”. Nesse contexto, o legislador complementar buscou dirimir o conflito de competência tributária (art. 146, I, da CF), no subitem 1.05 da lista de serviços tributáveis pelo ISS anexa à Lei Complementar nº 116/2003, prevendo o “licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação”. Com isso, nos termos do entendimento atual desta Corte, essas operações não são passíveis de tributação pelo ICMS, independentemente do meio de disponibilização do programa. [...] 8. Fixação da seguinte tese de julgamento: “É inconstitucional a incidência do ICMS sobre o licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador.”. Requerente: Confederação Nacional de Serviços. Relator: Ministro Luís Roberto Barroso, 10 de setembro de 2021b. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5034199> Acesso em: 20 jun. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Plenário. Ação Direta de Inconstitucionalidade 5.659. Ação direta de inconstitucionalidade. [...] 6. Ação direta julgada parcialmente prejudicada, nos termos da fundamentação, e, quanto à parte subsistente, julgada procedente, dando-se ao art. 5º da Lei nº 6.763/75 e ao art. 1º, I e II, do Decreto nº 43.080/02, ambos do Estado de Minas Gerais, bem como ao art. 2º da Lei Complementar Federal nº 87/96, interpretação conforme à Constituição Federal, excluindo-se das hipóteses de incidência do ICMS o licenciamento ou a cessão de direito de uso de programas de computador, tal como previsto no subitem 1.05 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03. 7. Modulam-se os efeitos da decisão nos termos da ata do julgamento. Requerente: Confederação Nacional de Serviços. Relator: Ministro Dias Toffoli, 20 de maio de 2021c. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5132886> Acesso em: 20 jun. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Plenário. Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.945. Ação direta de inconstitucionalidade. [...] . Ação direta não conhecida no tocante aos arts. 2º, § 3º; 16, § 2º; e 22, parágrafo único, da Lei nº 7.098/98 do Estado de Mato Grosso; julgada prejudicada em relação ao art. 3º, § 3º, da mesma lei; e, no mérito, julgada parcialmente procedente, declarando-se a inconstitucionalidade (i) das expressões “adesão, acesso, disponibilização, ativação, habilitação, assinatura” e “ainda que preparatórios”, constantes do art. 2º, § 2º, I, da Lei nº 7.098/98, com a redação dada pela Lei nº 9.226/09; (ii) da expressão “observados os demais critérios determinados pelo regulamento”, presente no art. 13, § 4º, da Lei nº 7.098/98; (iii) dos arts. 2º, § 1º, VI; e 6º, § 6º, da mesma lei. 8. Modulam-se os efeitos da decisão nos termos da ata do julgamento. Requerente: Partido do Movimento Democrático Brasileiro - PMDB. Relator: Ministra Câmen Lúcia, 20 de maio de 2021d. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1747607> Acesso em: 20 jun. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Plenário. Recurso Extraordinário nº 714.139. Recurso extraordinário. Repercussão geral. Tema nº 745. Direito tributário. ICMS. Seletividade. Ausência de obrigatoriedade. Quando adotada a seletividade, há necessidade de se observar o critério da essencialidade e de se ponderarem as características intrínsecas do bem ou do serviço com outros elementos. Energia elétrica e serviços de telecomunicação. Itens essenciais. Impossibilidade de adoção de alíquota superior àquela que onera as operações em geral. Eficácia negativa da seletividade. Recorrente: Lojas Americanas S.A. Recorrido: Estado de Santa Catarina. Relator: Ministro Marco Aurélio, 15 de março de 2022. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4307031> Acesso em: 01 abr. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Plenário. Recurso Extraordinário 562.276. Direito tributário. Responsabilidade tributária. Normas gerais de direito tributário. Art 146, III, da CF. Art. 135, III, do CTN. Sócios de sociedade limitada. Art. 13 da lei 8.620/93. Inconstitucionalidades formal e material. Repercussão geral. Aplicação da decisão pelos demais tribunais. (...) Recorrente: União. Recorrido: Owner's Bonés Promocionais Ltda — ME. Relator: Ministra Ellen Gracie, 10 de fevereiro de 2011. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2555009> Acesso em: 02 set. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Plenário. Recurso Extraordinário 898.450. Recurso extraordinário. Constitucional e administrativo. Repercussão geral reconhecida. Tema 838 do plenário virtual. Tatuagem. Concurso público. Edital. Requisitos para o desempenho de uma função pública. Ausência de previsão em lei formal estadual. Impossibilidade. Ofensa ao art. 37, I, da Constituição da República. Reafirmação da jurisprudência pacífica da Corte. Impedimento do provimento de cargo, emprego ou função pública decorrente da existência de tatuagem no corpo do candidato. Requisito ofensivo a direitos fundamentais dos cidadãos. Violação aos princípios constitucionais da igualdade, da dignidade da pessoa humana, da liberdade de expressão, da proporcionalidade e do livre acesso aos cargos públicos. Inconstitucionalidade da exigência estatal de que a tatuagem esteja dentro de determinado tamanho e parâmetros estéticos. Interpretação dos arts. 5º, I, e 37, I e II, da CRFB/88. Situações excepcionais. Restrição. As tatuagens que exteriorizem valores excessivamente ofensivos à dignidade dos seres humanos, ao desempenho da função pública pretendida, incitação à violência iminente, ameaças reais ou representem obscenidades impedem o acesso a uma função pública, sem prejuízo do inafastável judicial review. Constitucionalidade. Incompatibilidade com os valores éticos e sociais da função pública a ser desempenhada. Direito comparado. In casu, a exclusão do candidato se deu, exclusivamente, por motivos estéticos. Confirmação da restrição pelo acórdão recorrido. Contrariedade às teses ora delimitadas. Recurso extraordinário a que se dá provimento. Recorrente: Henrique Lopes Carvalho da Silveira. Recorrido: Estado de São Paulo. Relator: Ministro Luiz Fux, 17 de agosto de 2016. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4804268> Acesso em: 19 set. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Plenário. Recurso Extraordinário 565.048. TRIBUTO – ARRECADAÇÃO – SANÇÃO POLÍTICA. Discrepa, a mais não poder, da Carta Federal a sanção política objetivando a cobrança de tributos – Verbetes nº 70, 323 e 547 da Súmula do Supremo. TRIBUTO – DÉBITO – NOTAS FISCAIS –

CAUÇÃO – SANÇÃO POLÍTICA – IMPROPRIEDADE. Consustancia sanção política visando o recolhimento de tributo condicionar a expedição de notas fiscais a fiança, garantia real ou fidejussória por parte do contribuinte. Inconstitucionalidade do parágrafo único do artigo 42 da Lei nº 8.820/89, do Estado do Rio Grande do Sul. Recorrente: MAXPOL — Industrial de Alimentos LTDA. Recorrido: Estado do Rio Grande do Sul. Relator: Ministro Marco Aurélio, 09 de outubro de 2014a. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2561427> Acesso em: 27 set. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Plenário. Repercussão geral no recurso extraordinário com agravo 790.813. Direito constitucional. Convivência entre princípios. Limites. Recurso extraordinário em que se discute a existência de violação do princípio do sentimento religioso em face do princípio da liberdade de expressão artística e de imprensa. Publicação, em revista para público adulto, de ensaio fotográfico em que modelo posou portando símbolo cristão. Litígio que não extrapola os limites da situação concreta e específica. Plenário Virtual. Embora o Tribunal, por unanimidade, tenha reputado constitucional a questão, reconheceu, por maioria, a inexistência de sua repercussão geral. Recorrente: Instituto Juventude pela Vida e Outro. Recorrido: Abril Comunicações S/A. Relator: Ministro Dias Toffoli, 11 de abril de 2014b. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4514562> Acesso em: 22 abr. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula 323**. Aprovação do enunciado em 13 de dezembro de 1963. Súmula da Jurisprudência Predominante do Supremo Tribunal Federal — Anexo ao Regimento Interno. Edição: Imprensa Nacional, 1964b, p. 143. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=30&sumula=2136> Acesso em: 27 set. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula 547**. Aprovação do enunciado em 03 de dezembro de 1969. Diário da Justiça de 10 de dezembro de 1969, p. 5935. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=30&sumula=2201> Acesso em: 27 set. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula 70**. Aprovação do enunciado em 13 de dezembro de 1963. Súmula da Jurisprudência Predominante do Supremo Tribunal Federal — Anexo ao Regimento Interno. Edição: Imprensa Nacional, 1964a, p. 56. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=30&sumula=2194> Acesso em: 27 set. 2025.

BRASILEIRINHAS. **Termos de Serviço**. [S. l.], [2025]. Disponível em: <https://www.brasileirinhas.com.br/termos-de-servico.html> Acesso em: 14 maio 2025.

BUTMAN, Judith; ALLEGRI, Ricardo F.. A Cognição Social e o Côrtex Cerebral. **Psicologia: Reflexão e Crítica**, [S.L.], v. 14, n. 2, p. 275-279, 2001. FapUNIFESP (SciELO). Disponível em: <https://www.scielo.br/j/prc/a/PG95ckQWwHxJzsydWVHGrsy/?lang=pt> Acesso em: 19 maio 2025.

BUZATTO, Gustavo; CHAVES CAVALCANTE, Miquerlam. Reforma Tributária e Regressividade: a Tributação sobre o Consumo e a Busca por Justiça Fiscal. **Revista Direito Tributário Atual**, [s. l.], n. 52, p. 162—188, 2022. DOI: 10.46801/2595-6280.52.6.2022.2136. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2136> Acesso em: 21 abr. 2025.

CAI, Gaoyang; SPULBER, Daniel F.. The Freemium Pricing Strategy and the Opportunity Cost of Time. **Ssrn Electronic Journal**, [S.L.], p. 1-35, 20 jul. 2023. Elsevier BV. Disponível em: [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=4516760](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=4516760) Acesso em: 17 jul. 2025.

CAMARA, Aristóteles de Queiroz. **A função do Imposto Seletivo**. São Paulo: Consultor Jurídico, 23 abr. 2024. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2024-abr-23/a-funcao-do-imposto-seletivo/> Acesso em: 19 abr. 2025.

CAMINHAS, Lorena Rúbia Pereira. Os mercados erótico-sexuais em plataformas digitais: o caso brasileiro. **Revista Brasileira de Ciências Sociais**, v. 38, n. 111, p. e3811027, 2023. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rbcsoc/a/tDZ6tmMbKqSfsxKptrrDpTG/?lang=pt> Acesso em: 2 maio 2025.

CAMINHAS, Lorena Rúbia Pereira. *Webcamming* erótico comercial: nova face dos mercados do sexo nacionais. **Revista de Antropologia**, v. 64, n. 1, p. e184482, 2021. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/ra/a/qMgqBNQdZYNH9TwHTpcTZfk/?lang=pt> Acesso em: 2 maio 2025.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 6ª ed. São Paulo: Noeses, 2015.

CASTR, Yuran Quintão; VELOSO NETO, Sabrina Durães; BERNARDES, Flávio Couto. Imposto seletivo e o núcleo essencial do direito à saúde. In: MEDRADO, Vitor (org.). **Discussões Interdisciplinares em Ciências Sociais Aplicadas — Volume 4**. São Paulo: Editora Dialética, 2025. E-book. Disponível em: <https://drive.google.com/file/d/1DFbHhATt-4FvydTs45Gdqk5HqFEwj70x/view?usp=sharing> Acesso em: 20 maio 2025.

CHEN, Lijun; JIANG, Xiaoliu. The Assessment of Problematic Internet Pornography Use: a comparison of three scales with mixed methods. **International Journal of Environmental Research and Public Health**, [S.L.], v. 17, n. 2, p. 488, 12 jan. 2020. MDPI AG. <http://dx.doi.org/10.3390/ijerph17020488> Disponível em: <https://www.mdpi.com/1660-4601/17/2/488>. Acesso em: 17 maio 2025.

CNOSEN, Sijbren. **Theory and practice of excise taxation: smoking, drinking, gambling, polluting, and driving**. Oxford, 2005. Disponível em: <https://books.google.com.br/books?hl=pt-BR&lr=&id=M72P5yJqlkAC&oi=fnd&pg=PR7&dq=Theory+and+Practice+of+Excise+Taxation:+Smoking,+Drinking,+Gambling,+Polluting,+and+Driving&ots=PBg5eBPxTP>

&sig=EVtXCQmfI5ls-m0\_rU6VKv8m0sM#v=onepage&q&f=true Acesso em: 22/03/2025.

CORREIA NETO, Celso de Barros. **O Avesso do Tributo: incentivos e renúncias fiscais no direito brasileiro.** 2<sup>a</sup> ed. São Paulo: Almedina. 2016.

CORREIA NETO, Celso de Barros. Tributação de Bebidas Açucaradas: experiência internacional e debates legislativos no Brasil. **Economic Analysis of Law Review**, v. 11, n. 2, p. 173-191, 2020. Disponível em: <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/EALR/article/view/11814> Acessado em: 05 set. 2025.

CORREIA NETO, Celso de Barros; AFONSO, José Roberto; FUCK, Luciano Felício. Desafio Tributários na Era Digital. In: AFONSO, José Roberto; SANTANA, Hadassah Laís (coord.). **Tributação 4.0**. São Paulo: Almedina, 2020.

DALLARI, Sueli Gandolfi. A construção do direito à saúde no Brasil. **Revista de Direito Sanitário**, São Paulo, Brasil, v. 9, n. 3, p. 9—34, 2008. Disponível em: <https://revistas.usp.br/rdisan/article/view/13128> Acessado em: 20 maio. 2025.

ESTADOS UNIDOS. Supreme Court. **Miller v. California, 413 U.S. 15**. Ithaca, NY: Legal Information Institute (LII), Cornell Law School, 1973. Disponível em: <https://www.law.cornell.edu/supremecourt/text/413/15> Acessado em: 20 set. 2025.

FEIJÓ, Daniel Proença; FRAGA, Diego. Vício em pornografia. **Publicações ABP documentos e vídeos**. Rio de Janeiro, 2024. Disponível em: <https://revistardp.org.br/abp/article/view/1302> Acessado em: 18 maio. 2025.

FENIX INTERNATIONAL LIMITED. **Anual report and consolidated financial statements for the year ended 30 november 2024**. Londres, 5 set. 2024. Group of companies'accounts made up to 30 November 2024. Disponível em: <https://find-and-update.company-information.service.gov.uk/company/10354575/filing-history> Acessado em: 11 maio 2025.

FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária**. 4. ed., rev., atual. e ampl. - São Paulo: Noeses, 2020. E-book.

FERREIRA, Debora Pazetto. **Investigações acerca do conceito de arte**. Orientador: Rodrigo Antônio de Paiva Duarte. 2014. 318 f. Tese (Doutorado em Filosofia) - Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2014. Disponível em: <https://repositorio.ufmg.br/handle/1843/BUOS-9RVFC9> Acessado em: 21 abr. 2025.

FIORILLO, Celso Antonio Pacheco; FIORILLO, João Antonio Ferreira Pacheco. O imposto sobre produtos prejudiciais à saúde e ao meio ambiente em face do direito constitucional brasileiro. **Revista Jurídica Luso-Brasileira**, Lisboa, ano 9, v. 6, p. 449-524, 2023. Disponível em: <https://www.cidp.pt/publicacao/revista-juridica-lusobrasileira-ano-9-2023-n-6/336> Acessado em: 1 maio 2025.

FOLLONI, André. Competência Tributária do Imposto Seletivo: o Texto e seus Contextos. **Revista Direito Tributário Atual**, [s. l.], n. 57, p. 617—642, 2024. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2606> Acessado em: 14 nov. 2024.

FOLLOWI, André. Isonomia na tributação extrafiscal. **Revista Direito GV**, v. 10, n. 1, p. 201-220, 2014. Disponível em: <https://periodicos.fgv.br/revdireitogv/article/view/43565> Acesso em: 14 nov. 2024.

FOLLOWI, André; FLORIANI NETO, Antonio Bazilio; MAIOLLI, Michele Nobre. Proporcionalidade e a igualdade como limitação à tributação extrafiscal. **Direito Público**, [s. I.J, v. 14, n. 80, 2019. Disponível em: <https://www.portaldeperiodicos.idp.edu.br/direitopublico/article/view/2686> Acesso em: 13 nov. 2024.

FOZ, Renata; CANEN, Doris. O conceito de estabelecimento permanente e a presença digital relevante: websites como sujeitos passivos. In: PISCITELLI, Tathiane; LARA, Daniela (coord.). **Tributação da economia digital**. 3ª ed. atual. ver. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2022. E-book. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/doutrina/tributacao-da-economia-digital-ed-2018> Acesso em: 15 jun. 2025.

FRANÇA. Code des impositions sur les biens et services. Legifrance, République Française, 2025. Disponível em: [https://www.legifrance.gouv.fr/codes/texte\\_lc/LEGITEXT000044595989](https://www.legifrance.gouv.fr/codes/texte_lc/LEGITEXT000044595989) Acesso em: 29 ago. 2025.

FRANÇA. Code général des impôts. Legifrance, République Française, 2025. Disponível em: [https://www.legifrance.gouv.fr/codes/texte\\_lc/LEGITEXT00006069577](https://www.legifrance.gouv.fr/codes/texte_lc/LEGITEXT00006069577) Acesso em: 14 jun. 2025.

FRANÇA. Conseil Constitutionnel. Décision n° 2024-866 DC du 17 mai 2024. Paris: Conseil Constitutionnel, 2024a. Disponível em: <https://www.conseil-constitutionnel.fr/decision/2024/2024866DC.htm> Acesso em: 15 jun. 2025.

FRANÇA. Loi n° 2024-449 du 21 mai 2024 visant à sécuriser et à réguler l'espace numérique. Paris: République française, 2024b. Disponível em: <https://www.legifrance.gouv.fr/jorf/id/JORFTEXT000049563368> Acesso em: 15 jun. 2025.

FRANÇA. Loi n° 2025-127 du 14 février 2025 de finances pour 2025. Paris: République française, 2025. Disponível em: <https://www.legifrance.gouv.fr/loda/id/JORFTEXT000051168007/2025-02-15> Acesso em: 15 jun. 2025.

FRANÇA. Sénat. Amendement n° I-1378 rect. au projet de loi de finances pour 2025. Paris: Sénat, 2024c. Disponível em: [https://www.senat.fr/amendements/2024-2025/143/Amdt\\_I-1378.html](https://www.senat.fr/amendements/2024-2025/143/Amdt_I-1378.html) Acesso em: 15 jun. 2025.

FRANCO FILHO, Georgenor de Sousa. Direitos sociais na Constituição de 1988: breve estudo sobre os direitos do art. 6º da Constituição da República. Encyclopédia jurídica da PUC-SP. Celso Fernandes Campilongo, Alvaro de Azevedo Gonzaga e André Luiz Freire (coords.). **Tomo: Direito do Trabalho e Processo do Trabalho**. Pedro Paulo Teixeira Manus e Suely Gitelman (coord. de tomo). 1. ed. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. Disponível

em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/355/edicao-1/direitos-sociais-na-constituicao-de-1988:-breve-estudo-sobre-os-direitos-do-art.-6%C2%BA-da-constituicao-da-republica> Acesso em: 21 maio 2025.

FRANCO JÚNIOR, Nilson José; SANTANA, Hadassah Lais de Souza. Tributação 4.0: a digitalização econômica e suas implicações no sistema tributário vigente. In: SANTANA, Hadassah Lais de Souza; AFONSO, José Roberto; CORREIA NETO, Celso de Barros. **Tributação 4.0: repensar os tributos na era digital**. São Paulo: Almedina, 2023.

FUNARO, Hugo; ANDRADE, Cesar Augusto Seijas de. A TRIBUTAÇÃO DO STREAMING. **Revista Direito Tributário Atual**, [S. I.], n. 47, p. 244—264, 2021. DOI: 10.46801/2595-6280-rdta-47-11. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1174> Acesso em: 21 jun. 2025.

G1. **Playboy não será mais vendida nas bancas no Brasil e terá edição anual**. G1, [S. I.], 2 abr. 2018. Disponível em: <https://g1.globo.com/economia/midia-e-marketing/noticia/playboy-nao-sera-mais-vendidas-nas-bancas-no-brasil-e-tera-edicao-anual.ghtml> Acesso em: 15 maio 2025.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Tributação do Streaming e Serviços Over-The-Top. In: PISCITELLI, Tathiane; LARA, Daniela (coord.). **Tributação da Economia Digital - Ed. 2022**. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2022. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/doutrina/tributacao-da-economia-digital-ed-2022/1728398973> Acesso em: 11 de jun. de 2025.

KANT, Immanuel. **Crítica da Faculdade do Juízo**. 2ª Edição. Tradução: Valério Rohden e Antônio Marques. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2005.

KOELLREUTTER, H. J. Sobre o valor e o desvalor da obra de arte. **Estudos Avançados**, São Paulo, Brasil, v. 13, n. 37, p. 251—260, 1999. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/eav/article/view/9498> Acesso em: 22 abr. 2025.

KRAUS, Shane W. *et al.* Compulsive sexual behaviour disorder in the ICD-11. **World Psychiatry**, [S.L.], v. 17, n. 1, p. 109-110, 19 jan. 2018. Wiley. Disponível em: <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1002/wps.20499> Acesso em: 17 maio 2025.

KRISTOF, Nicholas. The Children of Pornhub: Why does Canada allow this company to profit off videos of exploitation and assault? **The New York Times**, [S. I.], 4 dez. 2020. Disponível em: <https://www.nytimes.com/2020/12/04/opinion/sunday/pornhub-rape-trafficking.html> Acesso em: 10 maio 2025.

KÜHN, Simone; GALLINAT, Jürgen. Brain Structure and Functional Connectivity Associated with Pornography Consumption. **Jama Psychiatry**, [S.L.], v. 71, n. 7, p. 827, 1 jul. 2014. American Medical Association (AMA). Disponível em: <https://jamanetwork.com/journals/jamapsychiatry/fullarticle/1874574> Acesso em: 08 maio 2025.

KUROSE, James F; ROSS, Keith W. **Redes de Computadores e a Internet: uma abordagem top-down**. 8. ed. Porto Alegre: Bookman, 2021. E-book. Disponível em: [https://archive.org/details/kurose-redes-de-computadores-e-a-internet-8a/page/n1\(mode/2up?view=theater](https://archive.org/details/kurose-redes-de-computadores-e-a-internet-8a/page/n1(mode/2up?view=theater) Acesso em: 20 jun. 2025.

LE ROY, Marc. **Majorité et opposition en plein consensus pour supprimer une partie de la fiscalité confiscatoire appliquée à la pornographie.** Droit du cinéma, 18 dez. 2020. Disponível em: <https://www.droitducinema.fr/taxe.html> Acesso em: 14 jun. 2025.

LOPO MARTINEZ, Antonio. Princípio da simplicidade tributária e tecnologia: fortalecendo o compliance e reduzindo litígios. **Revista de Direito Tributário da APET**, [s. l.], n. 51, p. 217—236, 2025. Disponível em: <https://revistas.apet.org.br/index.php/rpta/article/view/723> Acesso em: 20 jun. 2025.

MACKINNON, Catharine A. **Only Words**. Cambridge: Harvard University Press, 1996. *E-book*.

MARTINS, Flávio. ARTISTIC FREEDOM AND RELIGIOUS SENTIMENT. **ARACÊ**, [s. l.], v. 7, n. 1, p. 110—128, 2025. DOI: 10.56238/arev7n1-007. Disponível em: <https://periodicos.newsciencepubl.com/arace/article/view/2655> Acesso em: 21 abr. 2025.

MEDIATALKS. **Pornhub bloqueia acesso na França contra verificação de idade**. UOL, 4 jun. 2025. Disponível em: <https://mediatalks.uol.com.br/2025/06/04/pornhub-suspende-acesso-na-franca-em-protesto-contra-lei-que-obriga-verificacao-de-idade-de-usuarios/> Acesso em: 15 jun. 2025.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional** - Série IDP - 19ª edição. Edição do Kindle. 2023. *E-book*.

MOREIRA, Franciso Lisboa. **A tributação da renda digital, a exploração de dados de usuários brasileiros e o modelo Digital Services Tax**. São Paulo: IBDT, 2023.

MORI, Letícia. **O tabu das mulheres estupradas por seus maridos: 'Ele queria repetir o que via nos filmes pornôs'**. BBC News Brasil, São Paulo, 26 jul. 2024. Disponível em: <https://www.bbc.com/portuguese/articles/cqqlp14weqq0> Acesso em: 19 maio 2025.

MUNDOMAIS. **Política de Privacidade**. [s. l.], [2025]. Disponível em: <https://www.mundomais.com.br/politica-de-privacidade> Acesso em: 14 maio 2025.

NETFLIX. **Termos de uso da Netflix**. [s. l.]: Netflix, 17 abr. 2025. Disponível em: <https://help.netflix.com/legal/termsofuse> Acesso em: 15 ago. 2025.

OCDE, **Modelo de Convenção Tributária sobre Renda e Capital: Versão Condensada**. Publicações OCDE. Paris, 2017. Disponível em: [https://www.oecd.org/en/publications/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017\\_mtc\\_cond-2017-en.html](https://www.oecd.org/en/publications/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en.html) Acesso em: 18 ago. 2025.

OCDE. **Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report**. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publishing. Paris. 2015. Disponível em: [https://www.oecd.org/en/publications/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report\\_9789264241046-en.html](https://www.oecd.org/en/publications/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report_9789264241046-en.html) Acesso em: 09/08/2025.

OCDE. **Base erosion and profit shifting (BEPS)**. [2025?]. Disponível em: <https://www.oecd.org/en/topics/base-erosion-and-profit-shifting-beps.html#beps-actions> Acesso em: 29 ago. 2025.

OHANA, Victor. **O consumo de pornografia favorece a violência contra a mulher?** BBC News Brasil, Brasília, 8 mar. 2021. Disponível em: <https://www.cartacapital.com.br/sociedade/o-consumo-de-pornografia-favorece-a-violencia-contra-a-mulher/> Acesso em: 19 maio 2025.

ONLYFANS. **Termos of service**. [S. I.], [2025]. Disponível em: <https://onlyfans.com/terms> Acesso em: 14 maio 2025.

ORGANIZAÇÃO METEOROLÓGICA MUNDIAL. **Clima: Concentração de gases de efeito estufa na atmosfera atinge novo recorde em 2022**. Brasília: Nações Unidas Brasil, 17 nov. 2023. Disponível em: <https://brasil.un.org/pt-br/252972-clima-concentração-de-gases-de-efeito-estufa-na-atmosfera-atinge-novo-recorde-em-2022> Acesso em: 19 abr. 2025.

ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DA SAÚDE. **CID-11 para Estatísticas de Mortalidade e de Morbidade**. [2022]. Disponível em: <https://icd.who.int/browse/2025-01/mms/pt#1630268048> Acesso em: 17 maio 2025.

ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DA SAÚDE. **Constitution of the World Health Organization**. [S. I.]: OMS, [2005]. Disponível em: <https://www.who.int/about/governance/constitution> Acesso em: 23 maio 2025.

ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DA SAÚDE. **Health taxes**. [S. I.]: OMS, [2025]. Disponível em: [https://www.who.int/health-topics/health-taxes#tab=tab\\_1](https://www.who.int/health-topics/health-taxes#tab=tab_1) Acesso em: 15 maio 2025.

OSBORNE CLARKE. **France enacts new rules on pornographic content in the digital environment**. Lexology, 24 maio 2024. Disponível em: <https://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=84b56862-27d9-45af-90ce-6ecc38d05430> Acesso em: 15 jun. 2025.

PAIS, Vitória Ravazio. **O sexo nas artes: entre o erótico e o pornográfico**. [S. I.]: Jornal da Universidade, 22 set. 2022. Disponível em: <https://www.ufrgs.br/jornal/o-sexo-nas-artes-entre-o-erotico-e-o-pornografico/> Acesso em: 22 abr. 2025.

PORNHUB. **2024 Year in review**. [S. I.]: Pornhub, 05 dez. 2024. Disponível em: <https://www.pornhub.com/insights/2024-year-in-review#devices-tech> Acesso em: 14 maio 2025.

PORNHUB. **Statistics**. [S. I.]: Pornhub, [2025]. Disponível em: <https://pt.pornhub.com/press> Acesso em: 10 maio 2025.

PORNHUB: sexo bilionário. Direção Suzanne Hillinger. [S. I.]: Netflix, 2023. 1 vídeo (1 h 34 min). Disponível em: <https://www.netflix.com/search?q=porn%20&jbv=81406118> Acesso em: 10 maio 2025.

PORNOCRACY. Direção Ovidie. [S. I.]: Canal+; Centre National du Cinéma et de l'Image Animée; Fatalitas Productions; Magneto Presse, 2017. 1 vídeo (1 h 17 min).

Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=ObR9mE6dsEs> Acesso em: 07 maio 2025.

PRANTNER, Sabine *et al.* Magnetoencephalographic correlates of pornography consumption: associations with indicators of compulsive sexual behaviors. **International Journal of Clinical and Health Psychology**, [S.L.], v. 24, n. 4, p. 100524, out. 2024. Elsevier BV. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1697260024000899> Acesso em: 17 maio. 2025.

PREJUDICIAL. *In:* DICIONÁRIO da língua portuguesa. [S. I.]: Houaiss.on, [2025]. Disponível em: <https://houaiss.online/houaisson/apps/www2/v8-0/html/index.php> Acesso em: 25 maio 2025.

PRIVACY. **Termos e Condições.** [S. I.], [2025]. Disponível em: <https://privacy.com.br/termos>. Acesso em: 14 maio 2025.

PRIVARA, Michal; BOB, Petr. Pornography Consumption and Cognitive-Affective Distress. **Journal Of Nervous & Mental Disease**, [S.L.], v. 211, n. 8, p. 641-646, ago. 2023. Ovid Technologies (Wolters Kluwer Health). Disponível em: [https://journals.lww.com/jonmd/fulltext/2023/08000/pornography\\_consumption\\_and\\_cognitive\\_affective.14.aspx](https://journals.lww.com/jonmd/fulltext/2023/08000/pornography_consumption_and_cognitive_affective.14.aspx) Acesso em: 16 maio 2025.

SANCHES, Danielle. **Pornô aos 12; primeira transa aos 18: estudo mostra hábitos sexuais no país.** Uol, [S. I.], 23 dez. 2022. VivaBem. Disponível em: <https://www.uol.com.br/vivabem/noticias/redacao/2022/12/23/porno-aos-12-e-masturbacao-semanal-estudo-aponta-habitos-sexuais.htm> Acesso em: 10 maio 2025.

SANTOS, Ramon Tomazela. Os desafios da tributação da economia digital. *In:* ROCHA, Sérgio André (Coord.). **Tributação Internacional e Digitalização da Economia.** Belo Horizonte: Casa do Direito, 2022. p. 174-190.

SANTOS, Ramon Tomazela; ROCHA, Sérgio André. **Tax Sovereignty and Digital Economy in Post-BEPS Times.** *In:* ROCHA, Sérgio André; CHRISTIANS, Allison (ed.). Tax Sovereignty in the BEPS Era. Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer, 2017. E-book. Disponível em: [https://books.google.com.br/books?hl=pt-BR&lr=&id=BoyWDwAAQBAJ&oi=fnd&pg=PA7&dq=Tax+Sovereignty+and+Digital+Economy+in+Post-BEPS+Times&ots=Bma-2kb2AX&sig=654Dv4RVQqxTq0bAKjGi\\_SpiCBw#v=onepage&q=Tax%20Sovereignty%20and%20Digital%20Economy%20in%20Post-BEPS%20Times&f=false](https://books.google.com.br/books?hl=pt-BR&lr=&id=BoyWDwAAQBAJ&oi=fnd&pg=PA7&dq=Tax+Sovereignty+and+Digital+Economy+in+Post-BEPS+Times&ots=Bma-2kb2AX&sig=654Dv4RVQqxTq0bAKjGi_SpiCBw#v=onepage&q=Tax%20Sovereignty%20and%20Digital%20Economy%20in%20Post-BEPS%20Times&f=false) Acesso em: 23 set. 2025.

SÃO PAULO. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. 8ª Câmara de Direito Privado. Apelação nº 0124915-79.2009.8.26.0011. Imprensa. Pedido de proibição de veiculação de revista. Desrespeito ao sentimento religioso. Matéria com fotos que, na visão dos autores, ofendem este sentimento. Censura prévia vedada. Ação improcedente. Recurso provido. Apelante: Instituto Juventude pela Vida e Outro. Apelado: Abril Comunicações S/A. Relator: Desembargador Caetano Lagrasta, 07 de novembro de 2012. Disponível em: <https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?cdAcordao=6348499&cdForo=0> Acesso em: 22 abr. 2025.

SARLET, Ingo Wolfgang; FIGUEIREDO, Mariana Filchtiner. Art. 196. A saúde é direito de todos e dever do Estado, garantido mediante políticas sociais e econômicas que visem à redução do risco de doença e de outros agravos e ao acesso universal e igualitário às ações e serviços para sua promoção, proteção e recuperação. In: CANOTILHO, J. J. Gomes *et al*, (coord.). **Comentários à Constituição do Brasil**. 2<sup>a</sup>. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. E-book.

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

SCHOUERI, Luís Eduardo. Princípios no direito tributário internacional: territorialidade, fonte e universalidade. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coor.). **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005b. Disponível em: <https://schoueri.com.br/wp-content/uploads/2020/10/LES-Princípios-do-direito-tributário-internacional.pdf> Acesso em: 22 jun. 2025.

SEMRUSH. Principais plataformas pornográficas no Brasil. [S. I.]: SEMRUSH, 2025a. Disponível em: <https://pt.semrush.com/analytics/traffic/traffic-overview/?fid=1080148> Acesso em: 29 maio 2025.

SEMRUSH. Principais sites no seguinte país: Brasil (Todos os setores). [S. I.]: SEMRUSH, 2025b. Disponível em: <https://pt.semrush.com/trending-websites/br/all> Acesso em: 10 maio 2025.

SHINGAI, Thais Romero Veiga. In **APET - Reforma Tributária e o Imposto Seletivo (Excise Tax)**. São Paulo, 2024. 1 vídeo (1h41m26s). Publicado pelo APET - Direito tributário. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=7A5mKVI3s2I&t=5452s> Acesso em: 22 mar. 2025.

SHU, Qicheng *et al*. The impact of internet pornography addiction on brain function: a functional near-infrared spectroscopy study. **Frontiers in human neuroscience**, [s. I.], v. 19, 16 abr. 2025. Disponível em: <https://pmc.ncbi.nlm.nih.gov/articles/PMC12040873/>. Acesso em: 6 maio 2025

SO, Linda *et al*. **Escravizadas no OnlyFans: mulheres relatam ser forçadas a gravar vídeos de sexo para a internet**. G1, [s. I.], 23 nov. 2024. Disponível em: <https://g1.globo.com/tecnologia/noticia/2024/11/23/escravizadas-no-onlyfans-mulheres-relatam-ser-forcadas-a-gravar-videos-de-sexo-para-a-internet.ghtml> Acesso em: 10 maio 2025.

SOARES, I. V. P. Liberdade de expressão artística nos 35 anos da Constituição: a contribuição do Judiciário. **Revista do Tribunal Regional Federal da 3<sup>a</sup> Região**, [s. I.], v. 34, n. 158, p. 155—178, 2023. Disponível em: <https://www.revista.trf3.jus.br/index.php/rtrf3/article/view/107> Acesso em: 12 abr. 2025.

SOUZA, José Afonso Medeiros. Erotismo & pornografia na arte: uma história mal contada? **Cartema**, [S. I.], v. 5, n. 5, p. 27—49, 2016. Disponível em: <https://periodicos.ufpe.br/revistas/index.php/CARTEMA/article/view/234382> Acesso em: 22 abr. 2025.

TADEU, Hugo. **Vinte anos da revolução da Internet. E como anda o comportamento digital?** Exame, [s. l.], 18, out. 2021, Bússola. Disponível em: <https://exame.com/bussola/20-anos-da-revolucao-da-internet-e-como-anda-o-comportamento-digital/> Acesso em: 10 maio 2025.

TIC Kids Online Brasil 2024. [S. l.]: **Comitê Gestor da Internet no Brasil, 2025.** Disponível em: <https://cetic.br/pt/pesquisa/kids-online/analises/> Acesso em: 18 maio 2025.

TRAFFIC FACTORY. Traffic Factory — The Premium Advertising Network. Praga: Traffic Factory, [2025?]. Disponível em: <https://www.trafficfactory.com/> Acesso em: 7 set. 2025.

TRAFFICJUNKY. TrafficJunk: Adult CPM Advertising Network | Buy Adult Traffic. Montreal: TrafficJunk, [2025?]. Disponível em: <https://www.trafficjunk.com/> Acesso em: 7 set. 2025.

TRANSPARENCY MARKET RESEARCH. **Adult Entertainment Market.** [S. l.]: Transparency Market Research, 2024. Disponível em: <https://www.transparencymarketresearch.com/adult-entertainment-market.html> Acesso em: 8 maio 2025.

UNIÃO EUROPEIA. Comissão Europeia. Proposta de Diretiva do Conselho que estabelece regras relativas à tributação das sociedades com uma presença digital significativa. Bruxelas: Comissão Europeia, 2018. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX:52018PC0147> Acesso em: 29 ago. 2025.

VALLE, Maurício Dalri Timm do; LEONART, Vinicius Felipe Caimi. A incidência do ISS e do ICMS sobre streaming. **Revista Jurídica Unicuritiba**, Curitiba, v. 04, n. 57, p. 614-647, Out.-Dez. 2019. Disponível em: <https://revista.unicuritiba.edu.br/index.php/RevJur/article/view/4121/371372460> Acesso em: 20 jun. 2025.

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

XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional.** 2<sup>a</sup> ed. atual. Coimbra: Almedina, 2011.

YUNENGSIH, Wiwi; SETIAWAN, Agus. Contribution of pornographic exposure and addiction to risky sexual behavior in adolescents. **Journal of Public Health Research**, v. 10, n. s1, 31 maio 2021. Disponível em: <https://pmc.ncbi.nlm.nih.gov/articles/PMC9309635/> Acesso em: 13 maio 2025.

## APÊNDICE A — PROJETO DE LEI COMPLEMENTAR

### PROJETO DE LEI COMPLEMENTAR Nº \_\_\_, DE 2025

Institui a incidência do Imposto Seletivo (IS) sobre a disponibilização de conteúdo pornográfico por plataformas digitais com presença digital significativa no País, e dá outras providências.

O CONGRESSO NACIONAL decreta:

#### CAPÍTULO I DISPOSIÇÕES PRELIMINARES

**Art. 1º** Esta Lei Complementar institui a incidência do Imposto Seletivo sobre a disponibilização de conteúdo pornográfico por plataformas digitais com presença digital significativa no País.

**Art. 2º** Para os fins desta Lei Complementar, considera-se:

I – **Plataforma Digital**: o sítio eletrônico, o aplicativo ou qualquer outro programa de computador que, operando na internet, tenha como atividade principal ou acessória a organização e a disponibilização de conteúdo audiovisual para múltiplos usuários, de forma onerosa ou gratuita;

II – **Conteúdo Pornográfico**: a representação audiovisual explícita de atos sexuais ou de práticas de conotação sexual, com o objetivo precípua de provocar excitação sexual imediata no espectador;

III – **Usuário Localizado no Território Nacional**: a pessoa que acessa a plataforma a partir do Brasil, presumindo-se tal localização quando verificado ao menos um dos seguintes critérios:

a) O endereço de Protocolo de Internet (IP) do terminal de acesso for atribuído ao Brasil;

b) O endereço de cobrança de qualquer meio de pagamento associado à conta do usuário estiver no Brasil;

c) O código do país (+55) de número de telefone associado à conta do usuário for o do Brasil.

IV – **Visitante Único**: o indivíduo ou dispositivo, identificado na forma do inciso III, que

acessa a plataforma em um determinado período;

V – **Sessão**: cada período de interação contínua de um usuário na plataforma, iniciado no momento do acesso e encerrado pela inatividade ou saída do sítio eletrônico;

VI – **Acesso**: aperfeiçoa-se na primeira **Sessão** iniciada por um **Visitante Único**, dentro do período compreendido entre as 00:00 horas e as 23:59 horas de um mesmo dia;

VII – **Streaming**: a modalidade de transmissão de dados que permite ao usuário a fruição do conteúdo de forma transitória e condicionada à conexão com a plataforma, sem a transferência de uma cópia permanente sobre a qual detenha controle autônomo;

VIII – **Download**: a modalidade de transferência que resulta na entrega de uma cópia digital permanente do conteúdo para um repositório, físico ou virtual, de titularidade ou controle do usuário, permitindo sua fruição de forma autônoma e a qualquer tempo, independentemente de conexão com a plataforma de origem.

**CAPÍTULO II**  
**DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA**  
**Seção I**  
**Da Hipótese de Incidência**

**Art. 3º** O Imposto Seletivo sobre a disponibilização de conteúdo pornográfico digital tem como fato gerador a disponibilização do referido conteúdo, por meio de *streaming* ou *download*, para usuários localizados no território nacional.

**Art. 4º** A obrigação tributária considera-se ocorrida no último dia de cada trimestre do ano-calendário, momento em que se aperfeiçoa o fato gerador.

**Art. 5º** A incidência do imposto, nos termos desta lei complementar, fica condicionada à verificação de presença digital significativa da plataforma digital no País, caracterizada pela totalização de, no mínimo, 300.000 (trezentos mil) acessos no trimestre de apuração.

**Seção II**  
**Da Base de Cálculo e da Alíquota**

**Art. 6º** A base de cálculo do imposto é a quantidade total de acessos, na forma do art.

2º, IV, efetuados por usuários localizados no território nacional durante o trimestre de apuração.

**Art. 7º** A alíquota do imposto será específica (*ad rem*), por unidade de acesso, e o seu valor será fixado em lei ordinária.

### **Seção III**

#### **Da Sujeição Passiva**

**Art. 8º** É contribuinte do imposto a pessoa física ou jurídica, ainda que domiciliada ou constituída no exterior, que seja proprietária, controladora ou exploradora, a qualquer título, da plataforma digital.

**Art. 9º** O contribuinte domiciliado no exterior fica obrigado a eleger e manter, no Brasil, um representante tributário, pessoa jurídica inscrita no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ).

§ 1º O representante tributário será solidariamente responsável com o contribuinte pelo recolhimento do imposto devido e pelo cumprimento das obrigações acessórias, nos termos do art. 124, II, do Código Tributário Nacional.

§ 2º A nomeação do representante tributário somente será considerada válida se a pessoa jurídica eleita atender, cumulativamente, aos seguintes requisitos:

I – Possuir capital social integralizado não inferior ao valor a ser definido em ato do Poder Executivo Federal;

II – Comprovar regularidade fiscal perante as Fazendas Públicas Federal, Estaduais, Distrital e Municipais.

§ 3º A ausência de nomeação de representante tributário que atenda aos requisitos deste artigo não exclui a responsabilidade do contribuinte, sujeitando a plataforma às sanções e aos procedimentos de fiscalização e cobrança previstos em lei.

### **CAPÍTULO III**

#### **DA APURAÇÃO E DA FISCALIZAÇÃO**

**Art. 10.** O imposto será apurado trimestralmente e o seu recolhimento deverá ser efetuado até o último dia útil do mês subsequente ao do trimestre de apuração.

**Art. 11.** A Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil estabelecerá as obrigações acessórias necessárias à apuração e à fiscalização do imposto.

Parágrafo único. A plataforma digital fica obrigada a manter e apresentar à autoridade fiscal, quando solicitada, registros tecnológicos auditáveis, que demonstrem de forma inequívoca a contagem de "Acessos", "Sessões" e "Visitantes Únicos", conforme as definições do art. 2º, para os usuários localizados no território nacional.

**Art. 12.** Na ausência de apresentação dos registros de que trata o parágrafo único do art. 11, ou em caso de declaração com indícios de inconsistência ou fraude, a autoridade fiscal realizará o lançamento de ofício por arbitramento.

§ 1º O arbitramento de que trata o caput utilizará como base de cálculo o número total de Sessões, apurado por meio de dados públicos, informações de mercado publicadas por empresas especializadas em análise de tráfego digital ou outras estimativas razoáveis.

§ 2º Sobre o valor do imposto apurado na forma deste artigo, incidirá multa de ofício no percentual de 75% (setenta e cinco por cento).

## **CAPÍTULO IV**

### **DAS MEDIDAS COERCITIVAS POR DESCUMPRIMENTO DE DEVER FUNDAMENTAL**

**Art. 13.** A recusa da plataforma digital em nomear e manter um representante tributário regular e idôneo, conforme o disposto no art. 9º, caracteriza o exercício de atividade econômica em condição de irregularidade fundamental perante a ordem jurídica nacional, autorizando a aplicação das medidas coercitivas previstas neste capítulo.

§ 1º A aplicação das medidas de que trata o caput será precedida de notificação formal pela autoridade fiscal para que a plataforma regularize sua situação, garantido sempre o contraditório e a ampla defesa.

§ 2º A notificação de que trata o § 1º será realizada por meio dos seguintes instrumentos, em ordem de preferência:

I – por meio do endereço eletrônico (e-mail) de contato legal ou administrativo disponibilizado publicamente pela plataforma digital;

II – por via postal, com aviso de recebimento, no endereço físico eventualmente disponibilizado pela plataforma para fins de contato;

III – por edital publicado no Diário Oficial da União.

§ 3º A notificação pelo meio subsequente da ordem prevista no § 2º será realizada

quando a tentativa pelo meio anterior se mostrar impossível, resultar infrutífera, ou, tendo sido bem-sucedida, decorrer o prazo de 30 (trinta) dias sem a devida regularização pela plataforma.

§ 4º A autoridade fiscal somente poderá aplicar as medidas coercitivas previstas no art. 14 se, após esgotados todos os meios e prazos de notificação previstos nos parágrafos anteriores, a plataforma persistir no descumprimento da obrigação de que trata o *caput* deste artigo.

**Art. 14.** Persistindo a irregularidade após o procedimento estabelecido no art. 13, a autoridade fiscal competente poderá determinar, de forma isolada ou cumulativa:

- I – a expedição de ordem às instituições financeiras, intermediários de pagamento e demais integrantes do sistema de pagamentos brasileiro para que bloqueiem as transações financeiras destinadas à plataforma digital infratora;
- II – a expedição de ordem aos administradores de motores de busca que operem no País para que removam os endereços eletrônicos da plataforma de seus resultados, obstando seu referenciamento;
- III – a expedição de ordem aos provedores de conexão à internet para que adotem as medidas técnicas necessárias ao bloqueio do acesso à plataforma a partir do território nacional.

## CAPÍTULO V DO INCENTIVO À MITIGAÇÃO DE RISCOS

**Art. 15.** Com o fim de estimular a função indutora do tributo e a proteção de crianças e adolescentes, a lei ordinária a que se refere o art. 7º poderá prever a redução da alíquota em até 75% (setenta e cinco por cento).

Parágrafo único. A concessão do benefício de que trata o *caput* será condicionada à comprovação, pelo contribuinte, da implementação e da manutenção de sistemas eficazes e auditáveis de verificação de idade e de mecanismos de controle parental, conforme os requisitos e procedimentos a serem estabelecidos em ato do Poder Executivo Federal.

## CAPÍTULO VI DISPOSIÇÕES FINAIS

**Art. 16.** Esta Lei Complementar entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir do primeiro dia do exercício financeiro subsequente, observado o prazo mínimo de noventa dias contado da data de sua publicação.

## JUSTIFICATIVA

A promulgação da Emenda Constitucional nº 132/2023 representa um marco na modernização do Sistema Tributário Nacional, notadamente pela criação do Imposto Seletivo (IS), instrumento de vocação extrafiscal destinado a onerar atividades prejudiciais à saúde e ao meio ambiente. O presente Projeto de Lei Complementar visa dar concretude a esse comando constitucional, regulamentando a incidência do IS sobre um setor paradigmático da economia digital: o mercado de disponibilização de conteúdo pornográfico.

A proposição se fundamenta em robustas evidências, de ordem jurídica e científica, de que tal atividade se amolda com perfeição à finalidade extrafiscal do novo tributo. Conforme se demonstra em ampla literatura médica anexa, o consumo massificado e desregulado de pornografia digital acarreta externalidades negativas de grande vulto para a saúde pública. Os danos à saúde mental, a distorção da percepção sobre sexualidade e consentimento, e a exposição precoce de crianças e adolescentes a conteúdos inadequados são custos sociais que, atualmente, não são precificados nem internalizados pelos agentes econômicos que exploram essa atividade em larga escala. A tributação seletiva, nesse contexto, emerge não como um juízo de valor moral, mas como uma resposta técnica e legítima do Estado para mitigar tais danos.

O principal desafio para a efetividade desta medida reside na natureza transnacional e intangível do mercado digital. As plataformas que dominam este setor operam a partir do exterior, sem presença física no Brasil, o que torna os modelos tributários tradicionais ineficazes. Ciente desta realidade, o presente projeto foi desenhado para superar esses obstáculos, com base em soluções dogmáticas modernas e alinhadas ao debate internacional sobre a tributação digital.

A arquitetura da norma se assenta sobre o conceito de presença digital significativa, utilizando o mercado de usuários como o elemento de conexão que legitima a soberania fiscal brasileira. A incidência do imposto é, portanto, condicionada a um limiar objetivo de acessos, focando a tributação nos *players* de

maior impacto. Para contornar a assimetria informacional e a dificuldade de auditar receitas, propõe-se um critério quantitativo inovador e operacionalizável: uma base de cálculo fundada no número de acessos, com alíquota *ad rem*.

A exequibilidade da cobrança, ponto nevrálgico de qualquer tributação sobre agentes estrangeiros, é garantida pela instituição da figura do representante tributário solidariamente responsável, mecanismo que ancora a obrigação em território nacional e confere à administração tributária os meios para fazer valer a lei. Com o intuito de evitar fraudes e garantir a idoneidade deste agente, o projeto estabelece requisitos mínimos de qualificação.

Por fim, reforçando a nobre função indutora do IS, o projeto prevê um poderoso incentivo à autorregulação, ao permitir a redução da alíquota para as plataformas que invistam em tecnologias de verificação de idade e proteção aos menores. A norma, assim, não apenas onera o dano, mas estimula ativamente a sua mitigação.

Diante do exposto, este Projeto de Lei Complementar representa um avanço crucial para a adequação do Direito Tributário brasileiro aos desafios do século XXI, utilizando os novos instrumentos constitucionais para proteger o direito fundamental à saúde e promover um ambiente digital mais seguro e responsável. Contamos, pois, com o apoio dos nobres Pares para a sua aprovação.

Sala de sessões, em \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de 2025  
Deputado(a)