

UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA
FACULDADE DE DIREITO
GRADUAÇÃO EM DIREITO

Rhannya Andressa Rafael de Oliveira

A função (extra)fiscal do Imposto Seletivo: finalidade constitucional na realidade brasileira

Juiz de Fora
2025

Rhannya Andressa Rafael de Oliveira

A função (extra)fiscal do Imposto Seletivo: finalidade constitucional na realidade brasileira

Monografia apresentada à Faculdade de Direito da Universidade Federal de Juiz de Fora, como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Abdalla Daniel Curi

Juiz de Fora

2025

Ficha catalográfica elaborada através do programa de geração automática da Biblioteca Universitária da UFJF, com os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

Oliveira, Rhannya Andressa Rafael de.

A função (extra)fiscal do Imposto Seletivo : finalidade constitucional na realidade brasileira / Rhannya Andressa Rafael de Oliveira. -- 2025.

45 p. : il.

Orientador: Abdalla Daniel Curi

Trabalho de Conclusão de Curso (graduação) - Universidade Federal de Juiz de Fora, Faculdade de Direito, 2025.

1. Imposto Seletivo. 2. Finalidade Constitucional. 3. Função Fiscal e Extrafiscal. 4. Tributação Seletiva. I. Curi, Abdalla Daniel, orient. II. Título.

Rhannya Andressa Rafael de Oliveira

A função (extra)fiscal do Imposto Seletivo: finalidade constitucional na realidade brasileira

Monografia apresentada à Faculdade de Direito da Universidade Federal de Juiz de Fora como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Aprovada em 12 de agosto de 2025

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Abdalla Daniel Curi - Orientador
Universidade Federal de Juiz de Fora

Prof. Dr. Luiz Antônio Barroso Rodrigues
Universidade Federal de Juiz de Fora

Dr. Valério Fortes Mesquita
Procurador do Estado de Minas Gerais

Dedico este trabalho à minha família, aos amigos que caminharam ao meu lado e ao meu amado companheiro de vida, Wolf. A cada gesto de confiança, a cada palavra de incentivo, vocês teceram comigo os fios dessa jornada. Sem o amparo de seus corações, este capítulo da minha história não teria sido escrito.

“Não basta, para ter boa receita, atabalhoar impostos sobre impostos. Cumpre, ao menos, saber se as suas condições de aplicação ao país, onde se introduzem, consultarão as exigências da realidade, e se ao gravame, que se inova, correspondem probabilidades razoáveis de lucro.” (Rui Barbosa, 1942).

RESUMO

O presente trabalho analisou o processo legislativo que introduziu o Imposto Seletivo no Brasil, possuindo como objetivo principal a identificação da finalidade constitucional do novo imposto federal. Para isso, adotou-se como referencial teórico a obra de Barros (2024) e foram empregadas as metodologias qualitativa, empírica e exploratória. Após o exame, concluiu-se que, em princípio, a finalidade constitucional do Imposto Seletivo é precipuamente fiscal, o que afastaria a obrigação por parte da União de alcançar resultados de desestímulo ao consumo de bens e serviços prejudiciais à saúde e ao meio ambiente, bem como de destinar as receitas arrecadadas à promoção da saúde pública ou à preservação ambiental. Com isso, para alcançar esses fins, apresentou-se a proposta de elaboração de políticas públicas de rotulagem de alimentos não saudáveis, de incentivo a substituições de consumo, bem como a realização de campanhas informativas.

Palavras-chave: Imposto Seletivo; Finalidade Constitucional; Função Fiscal e Extrafiscal; Tributação Seletiva.

ABSTRACT

This paper analyzed the legislative process that introduced the Selective Tax in Brazil, with the primary objective of identifying the constitutional purpose of the new federal tax. To this end, the work of Barros (2024) was adopted as the theoretical framework, employing qualitative, empirical, and exploratory methodologies. After this analysis, it was concluded that, in principle, the constitutional purpose of the Selective Tax is primarily fiscal, which would eliminate the obligation on the part of the Union to discourage the consumption of goods and services that are harmful to health and the environment, as well as to allocate the collected revenues to promoting public health or environmental preservation. To achieve these ends, a proposal was presented to develop public policies for labeling unhealthy foods, encouraging consumption substitutions, and conducting information campaigns.

Keywords: Selective Tax; Constitutional Purpose; Fiscal and Extra-fiscal Function; Selective Taxation.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	8
2	TRIBUTAÇÃO SOBRE BENS DE CONSUMO NO BRASIL APÓS APROVAÇÃO DA REFORMA TRIBUTÁRIA.....	10
2.1	TRANSFORMAÇÕES HISTÓRICAS E CONCEITUAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO.....	10
2.2	A REFORMA TRIBUTÁRIA SOBRE O CONSUMO NO BRASIL.....	12
2.3	PRINCÍPIOS DA REFORMA TRIBUTÁRIA.....	13
2.4	TRIBUTAÇÃO SELETIVA SOBRE O CONSUMO E O IMPOSTO SELETIVO NO BRASIL.....	17
3	A NECESSIDADE DE IDENTIFICAR A FINALIDADE CONSTITUCIONAL DO IMPOSTO SELETIVO	22
3.1	O IMPOSTO SELETIVO NO DIREITO COMPARADO.....	23
3.2	O HISTÓRICO DO PROCESSO LEGISLATIVO QUE INSTITUIU O IMPOSTO SELETIVO NO BRASIL.....	27
3.3	FINALIDADE CONSTITUCIONAL DO IMPOSTO SELETIVO.....	30
4	CONCLUSÃO.....	38
	REFERÊNCIAS	40

1 INTRODUÇÃO

O Sistema Tributário Brasileiro tem se modificado a cada década, desde a sua instituição, seja por nova Constituição Federal, seja por Emendas Constitucionais. Atualmente, o Brasil se depara com um cenário novo, frágil e ainda inseguro, tendo em vista a aprovação da Emenda Constitucional n. 132/2023 (Brasil, 2023a), que instituiu diversas inovações no Sistema Tributário Nacional, oportunizando uma ampla discussão durante o seu período de transição. Dentre essas inovações, a reforma tributária (Brasil, 2023a) criou o Imposto Seletivo (IS), também conhecido como o “Imposto do Pecado” ou *sin tax*, atribuindo à União a competência para instituir imposto sobre produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços considerados como prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente.

Diante da instituição do Imposto Seletivo pela reforma tributária (Brasil, 2023a), o presente trabalho propõe-se a analisar as problemáticas decorrentes da ausência de previsão expressa acerca da finalidade precípua do novo tributo. Essa análise mostra-se essencial para a compreensão dos fundamentos que motivaram a sua criação, bem como para a verificação de sua conformidade com os preceitos da Constituição Federal.

Com isso, o presente trabalho tem como objetivo delimitar a finalidade constitucional do Imposto Seletivo, identificando se a sua natureza jurídica é predominantemente fiscal ou extrafiscal, especificamente para investigar criticamente a perspectiva adotada pelo Brasil na instituição desse imposto, questionando, ao final, se o aumento da tributação, por si só, é a via adequada para desestimular condutas indesejáveis pelo Estado e pela sociedade.

Destaca-se que, em razão da recente criação do Imposto Seletivo pela reforma tributária de 2023, observa-se uma escassez de fontes normativas e jurisprudenciais sobre o tema, razão pela qual se optou por uma incursão pelo Direito Comparado e por um estudo histórico do processo legislativo que instituiu o Imposto Seletivo no Brasil.

Desse modo, serão objetos de estudo deste trabalho as jurisdições internacionais que adotam impostos especiais sobre o consumo, bem como as Propostas de Emenda à Constituição n. 45 (Brasil, 2019a) e n. 110 (Brasil, 2019b), as quais apresentam as mudanças históricas no processo legislativo que criou o IS, além da EC n. 132 (Brasil, 2023a), que resultou na promulgação da reforma tributária.

Neste estudo, será adotado como marco teórico a obra de Barros (2024), considerando que a análise da finalidade constitucional do Impostos Seletivo será conduzida com base nos aspectos teóricos delineados pelo referido autor.

O presente trabalho fundamenta-se na metodologia qualitativa, por meio da qual se busca compreender a finalidade constitucional do Imposto Seletivo, a partir da análise interpretativa de textos legislativos, doutrinários e jurisprudenciais. Essa abordagem prescinde a quantificação de dados, privilegiando a investigação de significados, fundamentos normativos e construções teóricas que permeiam o objeto de estudo.

Ademais, adota-se a perspectiva da pesquisa empírica, a qual possibilita a análise de um problema concreto com base em evidências observáveis e verificáveis. Nesse contexto, o objeto de pesquisa apresenta-se como real e contemporâneo, estando inserido no contexto legislativo e institucional brasileiro, especialmente no âmbito das discussões acerca da reforma tributária.

Ainda, por tratar-se de um tema recente e em constante evolução, este estudo assume caráter exploratório, na medida em que se propõe a organizar e sistematizar os conhecimentos já existentes sobre a tributação seletiva, especialmente com base no direito comparado, contribuindo assim para o desenvolvimento de futuras pesquisas e formulações normativas mais consistentes.

Assim, ao longo da pesquisa, analisa-se as transformações históricas do Sistema Tributário Brasileiro e sua conceituação pela doutrina especializada. Além disso, apresenta-se os novos princípios constitucionais tributários introduzidos pela reforma tributária, o conceito de seletividade tributária adotado no Brasil, o estudo do Imposto Seletivo sob a perspectiva do direito comparado, bem como o histórico do processo legislativo que resultou em sua instituição.

Por fim, o presente trabalho examina aspectos que permitem a identificação da finalidade constitucional do Imposto Seletivo.

2 TRIBUTAÇÃO SOBRE BENS DE CONSUMO NO BRASIL APÓS APROVAÇÃO DA REFORMA TRIBUTÁRIA

O Sistema Tributário Brasileiro atual é financiado a partir de quatro fenômenos econômicos: renda, folha de pagamentos, propriedade e consumo (Brasil, 2024, p.6). Em um estudo apresentado pela Receita Federal do Brasil (RFB), foi constatado que, no ano de 2023, a carga tributária bruta (CTB) do governo geral (governo central, governos estaduais e municipais) foi de 32,44% do PIB nacional, sendo que, desse total, cerca de 12,68% correspondem à arrecadação tributária sobre a aquisição de bens e serviços, isto é, sobre o consumo (Brasil, 2024, p.6).

Além da excessiva carga tributária, especialmente do alto índice de arrecadação sobre o consumo, o Sistema Tributário Nacional é criticado pelo seu elevado nível de complexidade, haja vista a existência de inúmeras normas tributárias nos âmbitos federal, estadual, distrital e municipal, que instituem os tributos de suas competências, estabelecidos pela Constituição da República Federativa do Brasil (Brasil, 1998).

Essa repartição de competência pelos entes federativos impõe diversos desafios aos contribuintes, na medida em que inviabiliza o pleno cumprimento das obrigações fiscais, ocasionando o aumento dos custos de conformidade tributária em âmbito local e contribuindo para a insegurança jurídica.

Nesse cenário, com a publicação da Emenda Constitucional n. 132 (Brasil, 2023a), em 21 de dezembro de 2023, implementou-se uma ampla reforma tributária sobre o consumo, que buscou simplificar o Sistema Tributário Nacional, especialmente ao unificar tributos e ao alterar o modo de tributação sobre bens e serviços, como será apresentado nas seções subsequentes.

Assim, para a melhor compreensão da temática desta monografia, faz-se necessário identificar as principais transformações históricas do novo Sistema Tributário Nacional, bem como definir o seu conceito e examinar os novos princípios tributários introduzidos pela reforma tributária sobre o consumo.

2.1 TRANSFORMAÇÕES HISTÓRICAS E CONCEITUAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

O Sistema Tributário Brasileiro passou a ser instituído de forma integralizada com o advento da Emenda Constitucional n. 18 (Brasil, 1965), que introduziu as normas de Direito Tributário na Constituição da República de 1946, e com a criação do Código Tributário

Nacional de 1966. Anteriormente, os sistemas tributários eram de origem política, sendo autônomos em nível federal, estadual e municipal, na medida em que a legislação dos Estados e dos Municípios não possuía vínculo com a nacional, o que permitia o aumento de suas competências e, conseqüentemente, de suas receitas (Varsano, 1996).

Sobre a codificação do Sistema Tributário Brasileiro, Paulsen (2024, p. 31) destaca que o Direito Tributário ganhou autonomia, de modo que “passou-se a vislumbrar o sistema em que se consubstanciava e a desenvolver abordagens completas e coerentes, estrutural e principiologicamente orientadas”. Nesta perspectiva, “sistema” seria um conjunto completo de elementos coordenados em face de princípios e fins que lhe são comuns (Paulsen, 2024, p. 31).

Nesta ótica, Costa (2022, p. 71) conceitua o Sistema Tributário Brasileiro como um conjunto de normas constitucionais e infraconstitucionais que disciplinam a atividade tributante, conjugando-se, essencialmente, em três planos normativos distintos: o texto constitucional, a lei complementar, que veicula normas gerais em matéria tributária, e a lei ordinária, instrumento de instituição de tributos por excelência.

Para Carneiro (2024, p. 274), esse sistema seria conceituado como um conjunto harmônico, interdependente, lógico e coerente de normas tributárias, reservadas a implementar de modo uniforme a tributação no território brasileiro, respeitando o pacto federativo, com o objetivo de dotar receita aos entes que compõem a República Federativa do Brasil.

Assim, compreende-se que, com o advento do Sistema Tributário Brasileiro, as matérias tributárias foram uniformizadas a nível nacional, tornando a tributação brasileira mais coerente e autônoma do que a forma adotada antes de sua integralização.

Atualmente, a Constituição da República Federativa do Brasil (Brasil, 1988) constitui a principal fonte da tributação brasileira, disciplinando o Sistema Tributário Nacional no Capítulo I, do Título VI, que trata da Tributação e do Orçamento, em seus arts. 145 a 162. Nesses dispositivos, são previstos os princípios gerais, as limitações do poder de tributar, as regras de competência da União, Estados, Distrito Federal e Municípios e, por fim, as ordens de repartição das receitas entre os entes federativos.

À luz da carta constitucional, as espécies tributárias que os entes federados podem instituir são os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria, elencados no art. 145, incisos I, II e III, da Constituição (Brasil, 1988), além do empréstimo compulsório, previsto em seu art. 148, e das contribuições dos arts. 149, 149-A e 195.

Diante disso, constata-se que o Sistema Tributário Nacional atual é a principal fonte da tributação brasileira. Nesse passo, mostra-se oportuno conhecer as principais inovações advindas da reforma tributária, implementada em 2023.

2.2 A REFORMA TRIBUTÁRIA SOBRE O CONSUMO NO BRASIL

Em 21 de dezembro de 2023, foi publicada a Emenda Constitucional n. 132 (Brasil, 2023a), que implementou uma ampla reforma no Sistema Tributário Brasileiro, tendo recebido, inclusive, o título de “Reforma Tributária sobre o Consumo”. Essa denominação decorreu do fato de que o foco central das alterações introduzidas pela EC n. 132 (Brasil, 2023a) foi a tributação incidente sobre o consumo de bens e serviços, o que deixou para uma próxima etapa a reforma sobre a renda e o patrimônio (Paulsen, 2024, p. 471).

Sobre a reforma, Paulsen (2024, p. 32) entende se tratar de um novo Sistema Tributário Nacional, destacando que embora já tenha sido alterada a matéria por inúmeras emendas constitucionais, somente a EC n. 132 (Brasil, 2023a) possui um caráter estrutural, na medida em que estabelece os princípios de tributação, modifica as competências, cria e extingue tributos e, ainda, altera o modo de tributação de consumo no Brasil.

Entre as principais inovações introduzidas pela Emenda Constitucional n. 132 (Brasil, 2023a), destaca-se a criação de dois novos tributos: a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), de competência exclusiva da União; e o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), de competência compartilhada entre os Estados, Distrito Federal e Municípios.

Os novos tributos irão substituir o Imposto sobre Serviços (ISS), o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS), o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), o Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS).

Para tanto, a reforma tributária passa a instituir um Comitê Gestor composto por representantes de Estados, Distrito Federal e Municípios, com a finalidade de gerir e redistribuir o produto da arrecadação entre os entes federativos (Brasil, 2023a). Destaca-se que os novos tributos possuirão uma legislação única para todo o território brasileiro, com exceção das alíquotas, que poderão ser fixadas pelos entes federados em lei específica.

Com isso, o Brasil passa a aderir ao modelo internacional de IVA Dual, caracterizado por possuir: base ampla de incidência, abrangendo todas as operações de bens (tangíveis ou intangíveis) e de serviços; tributação no destino, sendo o tributo devido ao município e ao estado do consumidor; não cumulatividade plena, de modo que os impostos pagos ao longo da cadeia geram créditos, com tributação apenas no consumo final; cobrança “por fora”, haja vista que o imposto não compõe sua própria base de cálculo; não incidência sobre exportações, cabendo ao país comprador da mercadoria ou serviço realizar a tributação; incidência sobre importações,

de modo que as mercadorias ou serviços importados serão tributados no Brasil, por ser o país de destino; e, por fim, rápida devolução dos créditos acumulados e devidos aos contribuintes (Brasil, 2023a).

Além disso, a reforma tributária instituiu um novo imposto federal denominado Imposto Seletivo (IS), também conhecido como “imposto do pecado” (*sin tax*), que incidirá sobre o consumo de bens e serviços considerados prejudiciais à saúde e ao meio ambiente. O estudo do IS será aprofundado nas seções subsequentes, entretanto, destaca-se que esse imposto possui o potencial de gerar amplos debates relacionados à sua criação, envolvendo aspectos como a definição de sua finalidade constitucional, a determinação de sua natureza jurídica, bem como a seleção dos bens e serviços que estarão sujeitos à sua incidência.

Em que pese haja diversas discussões sobre o novo imposto federal, destaca-se, desde já, que o objetivo geral deste estudo é apenas identificar a sua finalidade constitucional, o que não impede que outros resultados sejam alcançados no decorrer desta pesquisa exploratória.

2.3 PRINCÍPIOS DA REFORMA TRIBUTÁRIA

Conforme elucidado na subseção anterior, a reforma tributária aprovada no final do ano de 2023 apresentou mudanças de caráter estrutural no Sistema Tributário Nacional, tendo em vista que foram estabelecidos novos princípios de tributação, houve a criação e a extinção de tributos, além de modificações nas regras de competências. Essas alterações trouxeram diversas inovações para o ordenamento jurídico brasileiro em matéria tributária, especialmente, a expressa previsão de novos princípios tributários no texto constitucional.

Antes de passar para a análise dos novos princípios tributários advindos da EC n. 132 (Brasil, 2023a), é imprescindível apresentar, ainda que sucintamente, algumas definições acerca da categoria dos princípios jurídicos, distinguindo-as ao final.

Embora não haja entendimento pacificado sobre o conceito de princípios, a doutrina clássica de Alexy (2008, p. 90) estabelece que eles são espécies de normas jurídicas definidas como “mandamentos de otimização”, de modo que determinam que algo seja realizado na maior medida possível dentro das possibilidades jurídicas e fáticas existentes.

Sobre os valores, o autor destaca que eles possuem natureza axiológica, por indicar o que é bom, estimado e aceito por determinada sociedade (Alexy, 2008, p. 153). Neste cerne, Alexy (2008, p. 154) conclui que “[...] Princípios e valores diferenciam-se, portanto, somente em virtude de seu caráter deontológico, no primeiro caso, e axiológico, no segundo”.

Seguindo esse entendimento, Ávila (2015, p. 104) ensina que os princípios se encontram no plano deontológico (o que é devido), estabelecendo a obrigatoriedade de adoção de condutas necessárias à promoção gradual de um estado de coisas, enquanto os valores situam-se no plano axiológico e apenas atribuem uma qualidade positiva a determinado elemento.

Nessa concepção, infere-se que os princípios constitucionais tributários, explicitados na Constituição da República Federativa do Brasil (Brasil, 1988), constituem o arcabouço normativo fundamental para a construção e interpretação de toda a legislação tributária brasileira.

No que se refere aos novos princípios constitucionais tributários, a EC n. 132 (Brasil, 2023a) acrescentou os §§3º e 4º, no art. 145 da Constituição (Brasil, 1988). A nova redação expõe, expressamente, que o Sistema Tributário Nacional deverá observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente, e que as alterações na legislação tributária buscarão atenuar efeitos regressivos (Brasil, 1988).

Para Paulsen (2024, p. 32), a simplicidade, transparência e cooperação seriam valores capazes de tornar o sistema tributário operacional, com clareza e colaboração, reduzindo-se os gastos indiretos, a insegurança e a litigiosidade. Embora o autor retrate tais princípios como valores, no decorrer de sua obra verifica-se que muitas vezes ele utiliza o termo “valor” como sinônimo de “princípios”. Todavia, diante da já apresentada distinção desses termos jurídicos, entende-se que a pretensão de Paulsen em qualificar esses princípios como valores reflete na ideia sobre o que é estimado (valorado) pela sociedade atual com a aprovação da reforma tributária. Sob essa ótica, passa-se para a análise detalhada dos princípios constitucionais tributários inseridos pela EC n. 132 (Brasil, 2023a).

Primeiramente, o princípio da simplicidade busca concentrar a legislação tributária em poucos diplomas, atribuindo-a estabilidade, com o objetivo de minimizar as alterações legislativas, mantendo-se mecanismos de consulta acessíveis e eficazes (Paulsen, 2024, p. 80). Dessa forma, esse princípio se faz presente na unificação de cinco tributos (IPI, PIS, COFINS, ICMS e ISS) em apenas dois: a CBS e o IBS. Segundo Abraham (2024, p. 473), a unificação desses tributos reduzirá significativamente a complexidade do sistema fiscal e os custos com o cumprimento de obrigações acessórias. Com isso, o autor acrescenta que os dois novos tributos possuirão o mesmo fato gerador e as mesmas regras de incidência e cobrança, sendo disciplinados em uma única legislação para todo o território nacional, razão pela qual as normas

tributárias serão uniformizadas, facilitando a sua compreensão e seu cumprimento (Abraham, 2024, p. 473).

O princípio da transparência extrapola o dever de informação, de modo que importa, também, que os métodos de tributação tornem evidentes a carga tributária (Paulsen, 2024, p.87). Nesta perspectiva, o referido princípio será efetivado com a incidência dos dois novos tributos por fora do preço (não integrando a sua própria base de cálculo), tendo o seu custo total explicitado na nota fiscal, o que assegurará ao contribuinte e ao consumidor a informação dos valores exatos dos tributos que estão sendo pagos (Abraham, 2024, p. 473).

Ademais, Paulsen (2024, p. 87) destaca que a adoção de alíquotas padronizadas à nível nacional e a identificação de benefícios fiscais como gastos tributários (renúncia de receita) tornam a tributação mais transparente, visto que permitem uma melhor percepção da carga tributária e controle. Portanto, sendo mais transparente a tributação, melhor ela será compreendida, dimensionada e controlada.

O princípio da vedação à regressividade tributária tem como objetivo reduzir os efeitos regressivos do atual Sistema Tributário Nacional. A regressividade está associada aos impactos da carga tributária sobre os indivíduos, que devem arcar com encargos financeiros, na medida da sua capacidade contributiva.

A vedação expressa à regressividade demonstra que o objetivo desse novo princípio é evitar que a população de baixa renda sofra um ônus financeiro proporcionalmente superior ao suportado pela população de média e alta renda, especialmente quando há incidência de tributos sobre o consumo. Com isso, o princípio da vedação à regressividade pode ser interpretado como um critério de justiça fiscal, impedindo que haja majoração exagerada de tributação sobre bens e serviços de consumo.

O princípio da justiça tributária busca dar efetividade no tratamento isonômico entre contribuintes e no respeito pela capacidade contributiva, através da adoção de medidas de distribuição mais equitativa da carga tributária, de garantia da efetividade, da não cumulatividade plena, da redução da diversidade de benefícios fiscais existentes e da criação de um modelo tributário menos regressivo (Abraham, 2024, p. 474).

A capacidade contributiva deve atuar como um critério de justiça fiscal capaz de fundamentar o tratamento diferenciado, a fim de promover a isonomia tributária, já que “[...] o Estado deve exigir das pessoas que contribuam para as despesas públicas na medida da sua capacidade econômica, de modo que os mais ricos contribuam progressivamente mais em comparação aos menos providos de riqueza” (Paulsen, 2024, p. 69).

A adoção do modelo de tributação no destino configura-se como um exemplo da aplicação do princípio da justiça tributária, visto que fará com que a arrecadação passe a se concentrar no local de consumo, não mais na origem produtiva, onde se localizam as grandes empresas, o que beneficiará Estados e Municípios menos desenvolvidos, por conseguinte, promoverá a redistribuição de receitas e reduzirá as desigualdades regionais (Abraham, 2024, p. 474).

Outros exemplos que merecem destaque são o novo mecanismo de devolução de tributos na modalidade *cashback*, para famílias com baixo poder aquisitivo, e a isenção da cesta básica nacional (Abraham, 2024, p. 474). Essas medidas contribuirão para a efetivação da justiça fiscal e atenuação de efeitos regressivos pretendidos pela reforma tributária.

No que se refere ao princípio da cooperação, a reforma tributária tornou expresso um princípio que, na prática, já vinha revolucionando as relações entre o fisco e o contribuinte, por meio de aperfeiçoamento de mecanismos de atendimento ao sujeito passivo, fiscalização instrutora, incentivo do contribuinte à conformidade tributária, busca conjunta por soluções dos conflitos tributários e compartilhamentos de informações fiscais entre os Fiscos em caráter interno e internacional (Paulsen, 2024, p. 74).

Esse princípio surge com o intuito de fundamentar a cooperação entre o Fisco e o contribuinte nas relações tributárias, de modo que os sujeitos dessa relação exerçam as suas atividades em colaboração com a atividade do outro. Nesse sentido, Paulsen (2024, p. 74) conclui que ao Estado caberia a realização de serviços de orientação e fiscalização tributária aos seus contribuintes, visando maximizar a eficiência e reduzir gastos de conformidade, enquanto ao contribuinte caberia o cumprimento da legislação tributária, com o fornecimento de informações relativas à fiscalização, de forma transparente e íntegra.

O princípio da proteção ao meio ambiente tem por objetivo restringir atividades que degradam o meio ambiente e que tragam prejuízos ecológicos. Esse princípio deriva tanto da determinação constitucional de que o Sistema Tributário observe a defesa do meio ambiente, conforme estabelece o art. 145, §3º, da Constituição (Brasil, 1988), quanto do que prevê na redação do Imposto Seletivo, que deverá incidir sobre a produção, a extração, a comercialização ou a importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente (Abraham, 2024, p. 474).

Conforme ensina Paulsen (2024, p. 89), esse princípio deverá moldar o perfil de diversos tributos, orientando-os à defesa do meio ambiente, como um fim a ser alcançado, podendo ser aplicado, inclusive, por meio de tratamento diferenciado, de acordo com o impacto

ambiental causado. Desse modo, constata-se que toda a legislação tributária deverá se orientar pela sustentabilidade ambiental.

Assim, com o advento da Emenda Constitucional n. 132 (Brasil, 2023a), é possível verificar que foi consolidado um conjunto expressivo de princípios destinados a orientar o novo Sistema Tributário Nacional. Essas inovações visam cumprir os objetivos constitucionais, simplificando o sistema vigente, efetivando os direitos sociais, reduzindo as desigualdades socioeconômicas e regionais e garantindo um meio ambiente equilibrado.

A aplicação desses princípios, de forma conjunta ou isolada, possibilitará a implementação de medidas que reduzam os efeitos regressivos que impactam principalmente a população de baixa renda, além de contribuir para a proteção do meio ambiente.

2.4 TRIBUTAÇÃO SELETIVA SOBRE O CONSUMO E O IMPOSTO SELETIVO NO BRASIL

A tributação especial e seletiva constitui a forma mais antiga de tributar o consumo, de modo que a criação de tributos mais generalizados e uniformes veio ser instituída em momento histórico posterior (Andrade, 2024, p. 21).

Segundo Due (1974, p. 85), a exação específica sobre o consumo de bens suntuários ou prejudiciais à saúde, como o fumo e as bebidas alcóolicas, são frequentemente os exemplos mais antigos dessa técnica tributária. Para o autor, a adoção de uma tributação mais específica pode decorrer de diversos fatores, como o elevado consumo dos bens, a tendência de determinados bens apresentarem demanda inelástica¹, bem como a facilidade de justificativa moral para a sua cobrança (Due, 1974, p. 85).

Nesse contexto, para compreender o conceito de seletividade adotada no Sistema Tributário Brasileiro, faz-se necessário, previamente, diferenciar as finalidades fiscais e extrafiscais atinentes ao tributo. Segundo Ávila (2012, p. 137), a norma tributária com finalidade fiscal tem como objetivo a obtenção de receitas para o Estado. Por essa razão, deve ser avaliada conforme um parâmetro de justiça baseado na capacidade contributiva de cada sujeito passivo.

Por outro lado, as normas tributárias com finalidade extrafiscal, também chamadas de “normas diretivas” pelo autor, visam induzir comportamentos econômicos que atingem os

¹ Na perspectiva da economia, as demandas inelásticas ocorrem quando alterações percentuais nos valores de determinados produtos levam a variações percentuais inferiores nas suas quantidades demandadas. Assim, elevar ou abaixar os preços desses bens causa pouco efeito sobre as vendas (Silva; Azevedo, 2017, p. 224).

direitos de liberdade dos cidadãos e, por isso, devem ser analisadas sob o ângulo da sua compatibilidade com os direitos fundamentais, como a liberdade, a propriedade e a esfera privada (Ávila, 2012, p. 138).

Além disso, as normas diretivas possuem eficácia formativa, que se exterioriza por meio de recomendações comportamentais, cuja intensidade dos comandos deve ser examinada baseada na proporcionalidade (Ávila, 2012, p. 138).

Entretanto, cabe pontuar que parcela da doutrina afasta a distinção entre tributos fiscais e extrafiscais. A dicotomia entre “fiscalidade e extrafiscalidade” gera debates em que se buscam determinar se um tributo é classificado em uma dimensão ou em outra.

Conforme ensina Andrade (2024a, p. 32), essa dicotomia merece ser relativizada, uma vez que atualmente todos os tributos possuem características híbridas, em especial os tributos extrafiscais por também serem arrecadatários. Para o autor, todos os tributos apresentam, simultaneamente, natureza fiscal e extrafiscal, tendo em vista que sua instituição sempre envolve custos capazes de influenciar e interferir em decisões dos agentes econômicos (Andrade, 2024b, p. 222).

Frisa-se que os tributos puramente regulatórios também estão presentes a função arrecadatória, já que todo tributo deve funcionar como meio de obtenção de receitas estatais, ainda que seja utilizado como meio para alcançar outras finalidades (Barros, 2024, p. 109). É a partir da perspectiva adotada por Andrade (2024a, p. 32), que se analisará a finalidade constitucional do Imposto Seletivo na seção subsequente.

Isto posto, destaca-se que a norma tributária indutora pode atuar como um instrumento de justiça distributiva, contribuindo para a redução das desigualdades sociais e para a promoção de direitos fundamentais, como a liberdade e o bem-estar (Mello, 2006, p. 133). Nesse contexto, além da possibilidade de reduzir o ônus tributário, o Poder Público pode valer-se da tributação para elevar o custo de determinados bens e serviços, a fim de desestimular seu consumo (Okuma, 2024, p. 77).

Dessa forma, extrai-se que, enquanto a norma fiscal tem como finalidade principal a arrecadação, a norma extrafiscal agrega outras funções essenciais, como a regulação de condutas e a efetivação dos direitos fundamentais.

À vista disso, a tributação seletiva se trata de um dos exemplos mais práticos de utilização dos tributos com finalidade precípua extrafiscal, operando como um instrumento indutor de comportamentos (Fernández, 2024, p. 214). Diferentemente do princípio da uniformidade, que pressupõe a aplicação de uma alíquota única e padronizada a todos os bens e serviços, independentemente de sua natureza ou relevância social, a seletividade exige a

adoção de alíquotas diferenciadas, conforme determinado *discrímen* (Bozza; Pinheiro, 2024, p. 41).

O *discrímen* que o Sistema Tributário Nacional utiliza tradicionalmente é o da seletividade em função da essencialidade, positivado como obrigatório ao IPI, nos termos do art. 153, §3º, inciso I, da Constituição, e como facultativo ao ICMS, conforme dispõe o art. 155, §2º, inciso III, da Constituição (Brasil, 1988).

Nessa perspectiva, os produtos, mercadorias e serviços considerados essenciais ou básicos estão sujeitos a alíquotas menores, enquanto os que são classificados supérfluos e nocivos ao meio ambiente ou à saúde são submetidos a uma carga tributária mais elevada (Batisti; Fernandes, 2024, p. 174). Desse modo, ao adotar a essencialidade como parâmetro seletivo, busca-se a efetivação dos princípios programáticos, como a capacidade contributiva e a isonomia, por meio do exercício da função regulatória do tributo e de desincentivo ao consumo de produtos supérfluos, prejudiciais ao meio ambiente e à saúde (Fernández, 2024, p. 215-216).

Ademais, conforme supracitado, a norma tributária indutora também pode atuar como um instrumento de justiça distributiva. Nesse caso, a tributação seletiva, enquanto técnica de tributação extrafiscal, também contribui para a promoção dessa justiça, ao desonerar ou reduzir a carga tributária incidente sobre bens e serviços essenciais à garantia do mínimo existencial da população.

Nessa linha, o Supremo Tribunal Federal (STF) firmou entendimento consolidado acerca da aplicação da seletividade em função da essencialidade nas alíquotas do ICMS incidentes sobre energia elétrica e serviços de telecomunicação (Brasil, 2021). No julgamento do Recurso Extraordinário (RE) n. 714.139/SC (Tema n. 745), a Corte declarou inconstitucionais as normas dos estados de Goiás, Minas Gerais, Pará, Rondônia e Tocantins, que fixavam a alíquota do ICMS para operações de fornecimento de energia elétrica e serviços de telecomunicações em patamar superior à cobrada sobre operações em geral.

Ao analisar a matéria, o STF ressaltou que, embora a adoção da seletividade no ICMS não seja obrigatória, uma vez adotada, impede-se a fixação de alíquotas para esses bens e serviços em percentual mais elevado do que a alíquota geral, tendo em vista a natureza essencial da mercadoria ou serviço.

EMENTA Recurso extraordinário. Repercussão geral. **Tema n° 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.** 1. O dimensionamento do ICMS, quando presente sua seletividade em função da essencialidade da mercadoria ou do serviço, pode levar em conta outros elementos além da qualidade intrínseca da mercadoria ou do serviço. 2. A Constituição Federal não obriga os entes competentes a adotar a seletividade no ICMS. Não obstante, é evidente a preocupação do constituinte de que, uma vez adotada a seletividade, haja a **ponderação criteriosa das características intrínsecas do bem ou serviço em razão de sua essencialidade** com outros elementos, tais como a **capacidade econômica do consumidor final**, a **destinação do bem ou serviço** e, ao cabo, a **justiça fiscal**, tendente à menor regressividade desse tributo indireto. O estado que adotar a seletividade no ICMS terá de conferir efetividade a esse preceito em sua eficácia positiva, sem deixar de observar, contudo, sua eficácia negativa. 3. A energia elétrica é item essencial, seja qual for seu consumidor ou mesmo a quantidade consumida, não podendo ela, em razão da eficácia negativa da seletividade, quando adotada, ser submetida a alíquota de ICMS superior àquela incidente sobre as operações em geral. A observância da eficácia positiva da seletividade – como, por exemplo, por meio da instituição de benefícios em prol de classe de consumidores com pequena capacidade econômica ou em relação a pequenas faixas de consumo –, por si só, não afasta eventual constatação de violação da eficácia negativa da seletividade. 4. Os serviços de telecomunicação, que no passado eram contratados por pessoas com grande capacidade econômica, foram se popularizando de tal forma que as pessoas com menor capacidade contributiva também passaram a contratá-los. A lei editada no passado, a qual não se ateuve a essa evolução econômico-social para efeito do dimensionamento do ICMS, se tornou, com o passar do tempo, inconstitucional. 5. Foi fixada a seguinte tese para o **Tema nº 745**: Adotada pelo legislador estadual a técnica da seletividade em relação ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), discrepam do figurino constitucional alíquotas sobre as operações de energia elétrica e serviços de telecomunicação em patamar superior ao das operações em geral, considerada a essencialidade dos bens e serviços. 6. Recurso extraordinário parcialmente provido 7. Modulação dos efeitos da decisão, estipulando-se que ela produza efeitos a partir do exercício financeiro de 2024, ressalvando-se as ações ajuizadas até a data do início do julgamento do mérito (5/2/21) (Brasil, 2021, grifo próprio).

Diante disso, observa-se que o STF, ao julgar o referido recurso extraordinário, evidenciou a primazia da justiça distributiva, por meio da técnica da seletividade em função da essencialidade, afirmando que, uma vez adotado o critério seletivo, este deve ser aplicado com base em uma análise criteriosa das características intrínsecas do bem ou serviço, considerando sua essencialidade em conjugação com outros fatores relevantes, como a capacidade econômica do consumidor final, a destinação do bem ou serviço e, ao final, o princípio da justiça fiscal.

Com o advento da EC n. 132 (Brasil, 2023a), que introduziu o IS no Sistema Tributário Nacional, observa-se uma mudança paradigmática na aplicação da seletividade. A reforma tributária atribuiu à União a competência para instituir impostos sobre a produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços nocivos à saúde ou ao meio

ambiente. Assim, surge a chamada “seletividade em função da lesividade à saúde ou ao meio ambiente” (Bozza; Pinheiro, 2024, p. 41).

Com a mudança do *discrímen*, reconhece-se que determinados produtos, embora não sejam considerados como supérfluos, podem gerar externalidades negativas², que justificam a adoção de uma tributação superior às gerais (Bozza; Pinheiro, 2024, p. 41). Por conseguinte, o novo imposto não teria como referência a seletividade em função da essencialidade, mas sim o caráter prejudicial à saúde ou ao meio ambiente, ressaltando, inclusive, a possibilidade de um consumo essencial ser, simultaneamente, nocivo ao meio ambiente ou à saúde (Rocha, 2024).

Nesse cenário, a proposta do novo imposto federal, ao permitir a seleção de bens e de serviços com potencial de causar danos ao meio ambiente ou à saúde humana, indica que o IS se concentrará em determinados itens já atualmente tributados pelo IPI, como bebidas alcóolicas, fumo e automóveis. Portanto, no caso do IS, a seletividade vinculada à essencialidade foi substituída pela seletividade desestimuladora (Andrade, 2024b, p. 207).

Assim, evidenciados os principais aspectos do Sistema Tributário Brasileiro e sua reforma, bem como apresentados as mudanças acerca do conceito da técnica seletiva, resta identificar a principal finalidade constitucional atribuída ao IS. Para tanto, serão examinados os principais estudos do Imposto Seletivo no direito comparado, o histórico do processo legislativo que o instituiu e, por fim, os aspectos que delimitarão a sua finalidade.

² Na perspectiva da economia, as chamadas “externalidades negativas” correspondem aos efeitos negativos decorrentes de uma determinada decisão econômica, que são suportados por outros terceiros que não participaram daquela decisão, como os ofertantes e os consumidores. (Fernandéz, 2024, p. 218)

3 A NECESSIDADE DE IDENTIFICAR A FINALIDADE CONSTITUCIONAL DO IMPOSTO SELETIVO

Um dos aspectos mais controvertidos da reforma tributária foi a instituição do Imposto Seletivo. A controversa central decorre sobre sua natureza jurídica que, sendo extrafiscal, a sua instituição se justificaria pela finalidade de desincentivar o consumo de bens e serviços nocivos à saúde e ao meio ambiente. Por outro lado, caso se trate de caráter essencialmente fiscal, sua legitimidade estaria vinculada ao objetivo precipuamente arrecadatório, mediante o aumento da carga tributária incidente sobre determinados bens e serviços (Barros, 2024, p. 95).

Sempre que há proposta de criação de um novo imposto, superando a natural resistência social à instituição e à majoração de tributos, é necessário considerar o nível de distorção que sua incidência pode causar no respectivo ordenamento jurídico, visto que os efeitos concretos da tributação nem sempre correspondem à finalidade pretendida pelo legislador, especialmente nos casos em que o tributo visado é instituído com baixa objetividade ou com elementos indeterminados em sua regra matriz de incidência (Rodrigues; Rosenblatt, 2024, p. 60).

Nesse cenário, o IS foi concebido com o propósito de onerar bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, o que, em princípio, estabelece uma limitação objetiva para a sua hipótese de incidência (Rodrigues; Rosenblatt, 2024, p. 64).

Contudo, a finalidade constitucional do IS ainda permanece incerta, especialmente no que se refere à sua adoção pelo ordenamento jurídico brasileiro, como instrumento precipuamente de arrecadação ou de indução de comportamentos.

Identificar o objetivo constitucional do IS é imprescindível para a adequada compreensão e eventual superação, total ou parcial, dos debates que envolvem sua instituição.

Além disso, a definição de sua finalidade constitui elemento essencial para a aferição de sua conformidade com os parâmetros constitucionais, especialmente no âmbito do controle de constitucionalidade. A título ilustrativo, caso seja reconhecida que a principal característica do IS é extrafiscal, sua legitimidade estaria vinculada à finalidade de estimular ou desestimular comportamentos considerados desejáveis ou inconvenientes, consoante os objetivos econômicos e sociais estabelecidos pela Constituição Federal (Rodrigues; Rosenblatt, 2024, p. 64). Nessa perspectiva, se a tributação não estimular efetivamente determinados comportamentos almejados ou se contém instrumentos que anulam a extrafiscalidade, a sua eficácia é reduzida (Rodrigues; Rosenblatt, 2024, p. 64). Por outra perspectiva, sendo

certificado que a função principal do novo imposto federal é de natureza fiscal, sua justificativa estaria fundamentada exclusivamente na manutenção dos níveis de arrecadação dos tributos que serão extintos e substituídos pelo IS, sem a exigência de resultados efetivos na redução de consumo dos bens e serviços por ele tributados.

Assim, diante da necessidade de uma análise para identificar a finalidade constitucional do IS, passa-se ao exame de estudos do direito comparado, do processo legislativo que culminou sua instituição e, por fim, da sua finalidade.

3.1 O IMPOSTO SELETIVO NO DIREITO COMPARADO

O Imposto Seletivo é uma novidade introduzida pela Emenda Constitucional n. 132 (Brasil, 2023a), cujo objetivo específico é onerar determinados bens e serviços de consumo considerados nocivos à saúde humana e ao meio ambiente. A adoção dessa abordagem alinha-se à tendência internacional na tributação do “não saudável”, configurado por aquelas atividades que causam danos a população em geral, especialmente aos grupos mais vulneráveis, e que implicam em custos financeiros crescentes para o Estado (Rodrigues; Rosenblatt, 2024, p.60).

Conhecido também como *excise taxes*, o IS é utilizado por todos os países-membros da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE, 2024, p. 175). De acordo com o relatório *Consumption Tax Trends*, de 2024, publicado pela OCDE, nas últimas décadas, diversos países instituíram impostos especiais em seus ordenamentos jurídicos com o intuito não apenas de arrecadar receitas públicas, mas também de influenciar o comportamento dos consumidores, incidindo especialmente sobre o consumo de produtos considerados prejudiciais à saúde e ao meio ambiente (OCDE, 2024, p. 175).

Como exemplo da adoção dessas medidas, a OCDE destaca que todos os países-membros da organização utilizam os *excise taxes* sobre bebidas alcoólicas, ressaltando que as estruturas e alíquotas variam entre esses países (OCDE, 2024, p. 179).

Diferentemente de outros tributos incidentes sobre o consumo geral, como o IVA, os *excise taxes* incidem apenas em bens e serviços específicos, costumam ser cobrados uma única vez e se concentram em poucos contribuintes (OCDE, 2024, p. 177).

Conforme destacado no relatório da OCDE, os impostos especiais tendem a incidir sobre produtos cuja demanda apresenta baixa ou nenhuma elasticidade, como o tabaco e as bebidas alcoólicas, uma vez que o consumo desses bens não é reduzido significativamente diante de aumento da carga tributária ou do preço (OCDE, 2024, p. 180). Assim, devido à sua

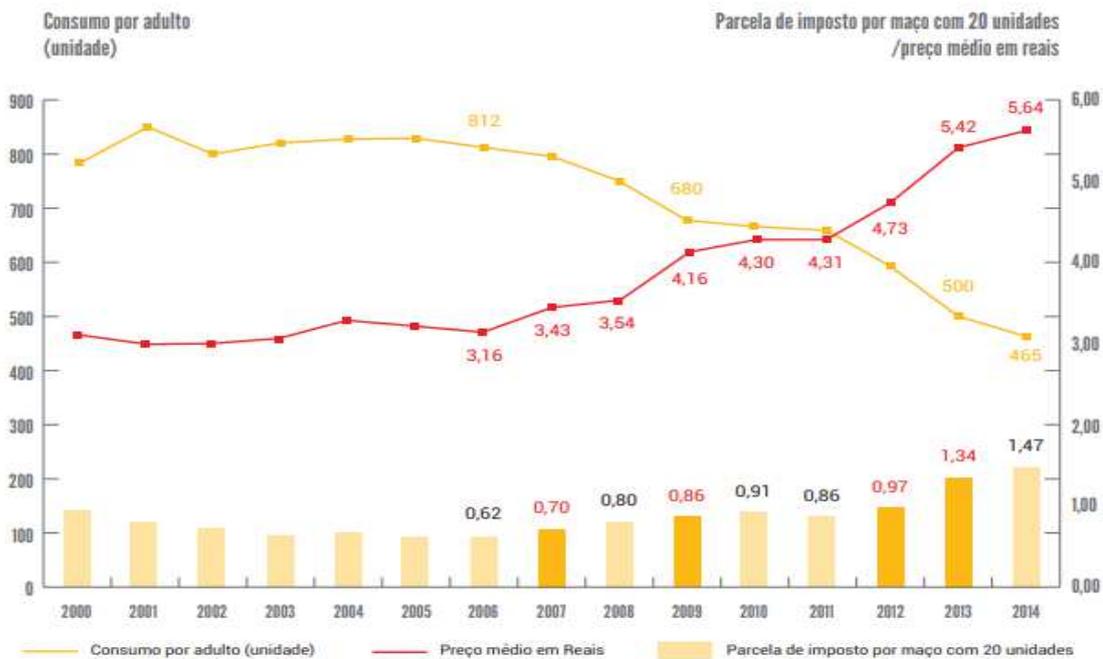
facilidade de arrecadação, os *excise taxes* foram amplamente incorporados aos sistemas tributários de diversos países.

No ordenamento jurídico brasileiro, a tributação mais onerosa de bens nocivos à saúde já é aplicada desde a promulgação da Constituição Federal (Brasil, 1988), que incorporou a técnica da seletividade à estrutura tributária nacional. A aplicação de alíquotas mais elevadas sobre o cigarro configura um exemplo da prática de desestímulo ao consumo adotada pelo Estado brasileiro, fundamentada no art. 153, §3º, inciso I, da Constituição, relativo ao IPI, e no art. 155, §2º, inciso III, da Constituição, no que se refere ao ICMS (Brasil, 1988).

Sobre a redução do consumo de cigarros e derivados do fumo, a Organização Mundial da Saúde (OMS) recomenda uma política de controle do seu comércio, prevista no art. 6º, da Convenção-Quadro para o Controle do Tabaco (CQCT).

Em cumprimento à proposta, desde 2007, a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) vem promovendo sucessivos aumentos de impostos sobre os produtos de tabaco (INCA, 2017, p. 11). Essa medida alcançou um aumento real dos preços desses produtos e contribuiu para a redução do seu consumo por adultos, que passou de 812 cigarros ao ano, em 2006, para 500 cigarros, em 2013.

Figura 1 – Relação entre aumento de impostos e consumo de cigarro



Fonte: (INCA, 2017, p. 11)

A Figura 1 mostra que com o aumento do preço do cigarro, conseqüentemente houve a redução do seu consumo, principalmente a partir do ano de 2009. Em 2006, constata-se que o consumo por adulto alcançou o patamar de 812 unidades.

Entretanto, após a implementação de políticas tributárias mais sistemáticas, a partir do ano de 2017, e diante da mudança mais abrangente, a partir do ano de 2012, verificou-se uma tendência de queda do consumo de cigarros por adulto de 43%, entre 2006 e 2014 (INCA, 2017, p.33).

Com isso, os resultados positivos obtidos sustentam o acerto da estratégia de controle do cigarro pelo Estado brasileiro nessas últimas décadas (Fernández, 2024, p. 2019).

Outrossim, os tributos especiais também podem ser instituídos com o propósito de compensar externalidades negativas, causadas por determinadas atividades sociais e econômicas.

Nessa hipótese, são denominados “*taxes pigouvian*”, em homenagem aos estudos de Pigou (1932). Segundo a teoria das externalidades, desenvolvida por Pigou, é necessária a intervenção estatal para internalizar os custos sociais não precificados pelo mercado, mediante a elevação dos preços de bens e de serviços que produzem impactos adversos à sociedade (Pigou, 1932).

Dessa forma, por meio da tributação, busca-se desincentivar o consumo desses produtos e a prática dessas atividades, sendo a arrecadação destinada à compensação ou à mitigação dos danos provocados.

Conforme se observa, em razão de sua relevância econômica e da reconhecida eficácia dos instrumentos tributários na indução de comportamentos, a função extrafiscal dos tributos tem sido amplamente utilizada para a redução das externalidades negativas causadas pelo consumo de produtos e serviços prejudiciais ao meio ambiente e à saúde (Fernández, 2024, p. 219).

Cumprir enfatizar que, apesar de serem amplamente adotados pelos países-membros da OCDE como instrumento para influenciar o comportamento dos consumidores, os *excise taxes* atualmente correspondem, em média, menos de 10% do total de impostos nessas jurisdições.

Segundo levantamento realizado pela organização, a tendência é que essas receitas continuem diminuindo ao longo dos anos (OCDE, 2024, p. 14). Nessa perspectiva, a figura abaixo mostra que as receitas adquiridas com impostos especiais de consumo têm diminuído em proporção do PIB e da arrecadação total.

Figura 2 - Relação entre a arrecadação total de impostos especiais e percentual do PIB**Annex Table 1.A.3. Taxes on specific goods and services (5120) as a percentage of GDP and total taxation**

Year	Tax revenue as % of GDP								Tax revenue as % of total taxation							
	1975	2005	2010	2015	2019	2020	2021	2022	1975	2005	2010	2015	2019	2020	2021	2022
Australia	4.9	3.6	3.0	2.9	2.9	2.8	2.4	2.5	19.1	12.1	12.0	10.5	10.6	10.1	8.4	8.5
Austria	5.1	3.5	3.2	3.3	3.0	2.9	3.0	2.6	14.0	8.4	7.8	7.6	7.1	6.9	6.9	6.1
Belgium	3.8	3.5	3.5	3.6	3.5	3.3	3.2	3.3	9.8	8.1	8.2	8.1	8.2	7.9	7.7	7.7
Canada	4.2	2.9	2.6	2.5	2.4	2.2	2.2	2.3	13.6	8.9	8.5	7.7	7.4	6.5	6.3	6.7
Chile	..	2.3	1.9	2.0	2.0	1.8	1.6	1.4	..	10.9	9.8	10.0	9.3	9.4	7.2	5.7
Colombia	..	2.2	2.0	2.0	1.6	1.3	1.4	1.5	..	12.1	10.9	10.0	8.1	7.0	7.5	7.6
Costa Rica	..	4.2	3.4	3.4	2.9	2.3	2.7	2.5	..	19.2	15.5	14.7	12.4	10.3	10.8	9.9
Czechia	..	3.5	3.6	3.5	3.0	2.8	2.7	2.4	..	10.3	11.3	10.6	8.8	8.4	8.1	7.3
Denmark	5.6	5.6	4.5	4.4	3.7	3.6	3.2	2.7	15.0	11.6	10.1	9.5	7.8	7.6	6.8	6.4
Estonia	..	4.1	4.6	4.6	4.4	3.6	3.6	3.2	..	13.8	13.8	13.9	13.4	10.9	10.6	9.9
Finland	5.8	4.6	4.3	4.7	4.5	4.3	4.0	3.8	16.0	11.0	10.6	10.7	10.5	10.3	9.4	8.9
France	3.2	3.4	3.2	3.8	4.0	4.0	4.0	3.6	9.0	7.9	7.7	8.3	8.9	8.8	8.8	7.9
Germany	3.7	3.8	3.5	2.9	3.4	3.3	3.2	2.6	10.8	10.8	9.7	9.7	8.6	8.7	8.0	6.4
Greece	4.5	3.2	4.0	4.7	5.5	5.3	5.1	6.4	23.9	9.9	12.3	13.7	13.8	13.3	12.7	15.6
Hungary	..	4.0	4.6	4.9	4.2	4.2	3.9	4.4	..	11.1	12.5	12.6	11.5	11.5	11.4	12.6
Iceland	9.9	4.1	3.4	2.9	2.6	2.5	2.3	2.3	33.6	10.6	10.5	8.2	7.3	6.9	6.7	6.6
Ireland	8.3	3.5	3.1	2.4	1.9	1.7	1.6	1.3	29.7	11.6	11.3	10.2	9.0	8.7	8.0	6.7
Israel	..	3.4	3.6	3.2	2.8	2.7	2.7	2.6	..	10.4	12.1	10.2	9.4	9.1	8.3	7.9
Italy	3.4	3.7	3.9	4.5	4.2	3.9	3.7	3.2	14.0	9.5	9.4	10.4	10.0	9.2	8.8	7.5
Japan	3.0	2.0	1.9	1.8	1.6	1.5	1.5	1.5	15.1	7.7	7.2	5.8	5.1	4.5	4.4	4.4
Korea	7.0	3.4	3.4	2.6	2.4	2.2	2.2	2.0	47.3	15.9	15.1	10.9	8.7	7.8	7.4	6.3
Latvia	..	4.0	4.0	3.8	3.9	3.9	3.7	3.4	..	14.2	14.1	12.6	12.6	12.6	12.1	11.1
Lithuania	..	3.3	3.6	3.6	3.4	3.5	3.4	2.9	..	11.3	12.8	12.6	11.3	11.1	10.5	9.1
Luxembourg	2.7	4.7	3.5	2.8	3.2	2.9	3.1	3.0	8.4	12.5	9.8	7.9	8.0	7.5	8.1	7.7
Mexico	..	0.8	0.9	2.2	2.2	2.2	1.9	1.3	..	7.8	7.3	14.0	13.9	13.0	11.4	7.8
Netherlands	3.1	3.5	3.4	3.5	3.6	3.5	3.4	3.3	8.1	10.1	9.5	9.6	9.5	8.9	8.9	8.8
New Zealand	4.1	2.2	1.9	1.9	1.8	1.7	1.5	1.3	13.8	6.2	6.4	6.1	5.8	5.0	4.4	3.8
Norway	6.3	3.4	3.2	2.8	2.5	2.6	2.1	1.5	16.1	7.9	7.6	7.2	6.3	6.8	5.0	3.4
Poland	..	4.6	4.6	4.5	4.4	4.2	4.4	4.1	..	13.9	14.6	13.7	12.4	11.8	12.1	11.8
Portugal	5.5	5.2	4.4	4.3	4.3	4.2	4.1	3.6	28.9	16.7	14.6	12.5	12.6	11.9	11.7	10.0
Slovak Republic	..	3.9	3.5	3.9	3.9	3.8	3.6	3.7	..	12.5	12.5	12.1	11.3	10.9	10.3	10.6
Slovenia	..	4.2	5.3	5.4	5.0	4.4	4.2	4.1	..	10.8	13.9	14.5	13.2	11.7	11.1	11.1
Spain	1.6	3.0	2.7	3.1	2.7	2.7	2.7	2.5	8.7	8.6	8.7	9.2	7.9	7.3	7.0	6.6
Sweden	4.1	3.3	3.2	2.6	2.6	2.5	2.4	2.4	10.7	7.1	7.3	6.2	6.0	5.9	5.6	5.7
Switzerland	2.6	1.7	1.8	1.6	1.6	1.6	1.6	1.5	11.9	6.7	6.9	6.1	5.7	5.7	5.5	5.5
Türkiye	4.7	5.9	5.9	5.5	4.5	5.3	4.0	3.9	40.9	25.5	24.1	22.0	19.3	22.4	17.5	18.8
United Kingdom	5.1	3.5	3.6	3.5	3.4	3.2	3.1	2.9	14.8	10.8	11.3	11.1	10.3	9.7	9.0	8.3
United States	2.5	1.7	1.7	1.8	1.8	1.7	1.7	1.7	10.0	6.7	7.2	6.7	7.2	6.6	6.4	6.1
OECD average	4.6	3.5	3.4	3.4	3.2	3.1	2.9	2.8	17.7	11.1	10.9	10.5	9.7	9.3	8.7	8.2

Fonte: OCDE, 2024, p.33.

A figura 2 mostra que, em média, entre os anos de 1945 e de 2022, houve uma redução das receitas desses impostos de 4,6% para 2,8%. Além disso, aponta que a participação desses impostos nas receitas tributárias teve, em média, uma queda de mais da metade, passando de 17,7%, em 1975, para 8,2%, em 2022.

Com exceção da Grécia, Hungria, Letônia, Polônia, Portugal, República Eslovaca, Eslovênia e Turquia, os impostos especiais de consumo representam menos de 10% dos impostos instituídos em cada um dos países-membros da OCDE. Ademais, todos os países listados na tabela registraram uma diminuição nas receitas tributárias, com exceção do Japão, Luxemburgo e Estados Unidos, que não tiveram nenhuma mudança registrada.

Os resultados encontrados indicam, em princípio, que os impostos especiais de consumo tendem a ser cada vez mais utilizados para influenciar o comportamento do consumidor, ao invés de serem significativos geradores de receitas, especialmente em razão da tendente queda de sua arrecadação.

3.2 O HISTÓRICO DO PROCESSO LEGISLATIVO QUE INSTITUIU O IMPOSTO SELETIVO NO BRASIL

O IS foi proposto originalmente na PEC n. 45 (Brasil, 2019a), apresentada pela Câmara dos Deputados em 2019, com finalidade extrafiscal, cujo objetivo seria “desestimular o consumo de determinados bens, serviços ou direitos geradores de externalidades negativas, a exemplo de cigarros e bebidas alcoólicas”, e teria incidência monofásica, apenas na etapa do processo de produção e nas importações. Com isso, inicialmente, o texto do projeto apresentava o caráter indutor que se pretendia atribuir ao IS, abrangendo também os comportamentos que se buscava desestimular.

No mesmo ano, o Senado Federal apresentou a PEC n. 110 (Brasil, 2019b), a qual estabelecia regras de competência mais detalhadas para o IS. Segundo a justificativa apresentada, o Imposto Seletivo incidiria sobre operações de: petróleo e seus derivados; combustíveis e lubrificantes de qualquer origem; gás natural; cigarros e outros produtos do fumo; energia elétrica; serviços de telecomunicações a que se refere o art. 21, inciso XI da CRFB/88; bebidas alcoólicas e não alcoólicas; e veículos automotores novos, terrestres, aquáticos e aéreos. (Brasil, 2019b). Desse modo, depreende-se que a proposta original apresentada pelo Senado objetivava a criação de um imposto eminentemente arrecadatório (Andrade, 2024, p.86).

Nesta seara, observa-se que as propostas elaboradas pelo Congresso Nacional sobre o IS eram essencialmente opostas, uma vez que, enquanto a PEC n. 45 (Brasil, 2019a) era sintética, delegando ao legislador infraconstitucional a definição dos comportamentos que incidiriam o IS e exibindo o caráter indutor do novo tributo, a PEC n. 110 (Brasil, 2019b) buscou esgotar as hipóteses de incidência do imposto, apontando objetivamente os comportamentos a serem alcançados sem que houvesse citação expressa à extrafiscalidade.

Em 5 de julho de 2023, na Câmara dos Deputados, foi apresentado parecer pela Comissão Especial destinada à apreciação da PEC n. 45-A (Brasil, 2023b), no qual houve destaque à soberania da natureza fiscal do IS, em detrimento de sua função extrafiscal, evidenciada por uma ampla justificativa arrecadatória e uma alusão sucinta à extrafiscalidade:

De um modo geral, as características dos produtos incluídos no regime de impostos seletivos (*excise taxes*) são (i) o elevado potencial tributário, decorrente da difusão do consumo e de uma baixa elasticidade da demanda em relação ao preço; (ii) a concentração da produção em poucos agentes econômicos, o que facilita a arrecadação e controle; e (iii) a política de desincentivo ao seu consumo, em decorrência do potencial lesivo à saúde do consumidor ou ao meio ambiente.

Não existe, contudo, uma uniformidade em relação aos bens sujeitos a impostos seletivos. Na própria União Europeia, por exemplo, há países que tributam veículos automotores (Áustria, Espanha, Holanda e Polônia), apostas e loterias (Alemanha, Espanha, Itália, Portugal e Reino Unido), bebidas não alcoólicas (Bélgica), café (Bulgária), sorvetes, chocolates e demais doces (Dinamarca).

Dessa forma, optamos por prever a incidência do imposto para desestimular o consumo de bens e serviços considerados prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente.

O Imposto Seletivo, apesar de idealmente cobrado de forma monofásica, poderá incidir em uma ou mais fases da cadeia produtiva, conforme definido pelo legislador. O imposto incidirá nas importações e não incidirá nas exportações, e a repartição de sua arrecadação observará o atual modelo de repartição atual do IPI. (Brasil, 2023b)

Nesse cenário, em 7 de julho de 2023, a Câmara dos Deputados aprovou a PEC n. 45-F (Brasil, 2023c), a qual não indicava expressamente a natureza extrafiscal do IS:

Art. 153.
 VIII – produção, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, nos termos da lei.
 § 1º É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV, V e VIII.
 §3º.
 V – não incidirá sobre produtos tributados pelo imposto previsto no inciso VIII.
 § 6º O imposto previsto no inciso VIII:
 I – não incidirá sobre as exportações;
 II – integrará a base de cálculo dos tributos previstos nos arts. 155, II, 156, III, 156-A e 195, V; e
 III – poderá ter o mesmo fato gerador e a mesma base de cálculo de outros tributos. (Brasil, 2023c)

Com isso, verifica-se que, originalmente, prevaleceu o caráter arrecadatório do IS, uma vez que o texto final aprovado pela Câmara dos Deputados, que seguiu para análise do Senado, suprimiu a previsão expressa da extrafiscalidade tributária, embora tenha mantido a autorização ao Poder Executivo para a fixação das alíquotas (Brasil, 2023c).

A casa legislativa revisora, por sua vez, ao emitir o parecer sobre a reforma tributária, afastou a mitigação ao princípio da legalidade anteriormente prevista, que autorizava a fixação

das alíquotas pelo Poder Executivo, passando a prever no texto a necessidade de instituição do IS por lei complementar e de fixação de suas alíquotas por lei ordinária (Brasil, 2023d).

Além disso, o Senado reinsertiu no texto constitucional o caráter extrafiscal do IS, em conformidade com as Emendas n. 38 e n. 259, de autoria do Senador Mecias de Jesus e da Senadora Tereza Cristina, respectivamente, sob a justificativa de que o imposto seletivo não deveria ser utilizado com a função primária arrecadatória:

Aprofundando o tema, concordamos com as Emendas n.ºs 38 e 259, do Senador Mecias de Jesus e da Senadora Tereza Cristina, respectivamente, que são necessários aperfeiçoamentos no texto aprovado pela Câmara dos Deputados para deixar explícito que o tributo terá natureza extrafiscal. Com isso, o imposto não será utilizado com a função primária arrecadatória, mas terá suas alíquotas determinadas pelo Congresso Nacional para reduzir o consumo de determinados bens e o exercício de atividades prejudiciais ao meio ambiente (um dos princípios norteadores da reforma). Na medida em que as alíquotas deverão ser mais elevadas – o que é suficiente para o alcance dos objetivos de sua instituição –, não há necessidade de incidência plurifásica, por isso incluímos a restrição de monofasia para o Imposto Seletivo. (Brasil, 2023d)

Embora os Senadores tenham aprovado em plenário essa alteração substancial, no reexame da proposta pelos Deputados, foi retirada do texto qualquer menção à extrafiscalidade do IS, de modo que, na Emenda Constitucional n. 132 (Brasil, 2023a), suprimiu-se a previsão expressa da função indutora do novo imposto federal, bem como foi atribuída ao legislador complementar a definição dos bens e dos serviços sujeitos à sua incidência:

Art. 153
 VIII - produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, nos termos de lei complementar.

 § 6º O imposto previsto no inciso VIII do caput deste artigo:
 I - não incidirá sobre as exportações nem sobre as operações com energia elétrica e com telecomunicações;
 II - incidirá uma única vez sobre o bem ou serviço;
 III - não integrará sua própria base de cálculo;
 IV - integrará a base de cálculo dos tributos previstos nos arts. 155, II, 156, III, 156-A e 195, V;
 V - poderá ter o mesmo fato gerador e base de cálculo de outros tributos;
 VI - terá suas alíquotas fixadas em lei ordinária, podendo ser específicas, por unidade de medida adotada, ou ad valorem;
 VII - na extração, o imposto será cobrado independentemente da destinação, caso em que a alíquota máxima corresponderá a 1% (um por cento) do valor de mercado do produto. (Brasil, 2023a.)

À vista disso, no ordenamento jurídico brasileiro, o IS incidirá sobre a produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços considerados nocivos à saúde ou ao meio ambiente, nos termos da lei complementar, estando vedada a sua incidência sobre

exportações, bem como sobre operações com energia elétrica e com telecomunicações (Brasil, 2023a).

Ademais, nos termos do art. 9º, §9º da Emenda Constitucional n. 132 (Brasil, 2023a), o IS não será aplicado sobre bens e serviços que tenham alíquotas reduzidas em 60% de IBS e de CBS.

Assim, conclui-se que o texto final da EC n. 132 (Brasil, 2023a) não delimita expressamente a função extrafiscal no IS, o que, à princípio, indicaria que essa característica foi efetivamente rechaçada pelo constituinte derivado.

3.3 FINALIDADE CONSTITUCIONAL DO IMPOSTO SELETIVO

O presente trabalho está comprometido em delimitar a finalidade constitucional do Imposto Seletivo, identificando se a sua natureza jurídica é predominantemente extrafiscal, isto é, voltada à regulação de condutas, ou fiscal, orientada à arrecadação de receitas públicas. Para esse propósito, será utilizada a abordagem proposta por Barros (2024, p. 115), que estrutura essa análise sob quatro aspectos: formais, genéticos, justiça fiscal e orçamentários.

O primeiro aspecto refere-se aos elementos formais, que consistem nas determinações constitucionais relativas à instituição do IS por lei complementar, à fixação de alíquotas por lei ordinária e à submissão do imposto às anterioridades anual e nonagesimal (Barros, 2024, p. 115).

Conforme destacado por Barros (2024, p. 115), no texto original da PEC n. 45/2019, o Imposto Seletivo seria regulado por lei ordinária e as alíquotas poderiam ser alteradas pelo Poder Executivo, o que lhe conferia elevado grau de alterabilidade e adaptabilidade às necessidades de intervenções estatais sobre o domínio econômico.

Contudo, o processo legislativo ao qual o IS foi submetido resultou no endurecimento de suas regras estruturais, de modo que foi retirado o caráter expresso de extrafiscalidade no texto final aprovado, o que, para Barros, não seria coincidência (2024, p. 115).

O Imposto Seletivo estar sujeito às anterioridades anual e nonagesimal implica que alterações legislativas que resultem no aumento de alíquotas, por meio de lei ordinária, ou a ampliação da base de incidência com novos bens e serviços, mediante lei complementar, não poderão produzir efeitos no mesmo exercício financeiro de sua publicação e antes do decurso do prazo mínimo de noventa dias, contados da mesma data.

Dessa forma, a exigência de instituição do IS por meio de lei complementar e lei ordinária, aliada à sua submissão aos princípios da anterioridade anual e nonagesimal,

distinguiria esse imposto daqueles de natureza essencialmente extrafiscal, como os impostos regulatórios (Barros, 2024, p. 115).

Em razão de sua função primordialmente interventiva, os impostos regulatórios submetem-se a um regime jurídico excepcional, que mitiga o princípio da legalidade, ao permitir a alteração de suas alíquotas por meio de decreto presidencial, desde que respeitados os limites previamente fixados em lei (Barros, 2024, p. 116).

Destaca-se que o regime de exceção se justifica pela natureza emergencial das situações concretas que demandam a pronta modulação de sua carga tributária, as quais não comportariam o tempo e a rigidez próprios do processo legislativo ordinário sem arriscar a sua efetividade (Barros, 2024, p. 116). Assim, do ponto de vista formal, Barros conclui que o Imposto Seletivo se aproxima mais dos impostos de natureza fiscal do que dos regulatórios.

Nesse contexto, observa-se que o STF, no julgamento do Recurso Extraordinário n. 1.043.313/RS (Tema n. 939), decidiu sobre a possibilidade de o legislador ordinário delegar ao Executivo a modificação de alíquotas para alcançar as funções extrafiscais do tributo, ainda que o constituinte derivado não tenha concedido expressamente essa autorização, conforme depreende-se da ementa do julgado:

Recurso extraordinário. Repercussão geral. Direito Tributário. Princípio da legalidade tributária. Necessidade de análise de cada espécie tributária e de cada caso concreto. Contribuição ao PIS/PASEP e à Cofins. Parágrafo 2º do art. 27 da Lei nº 10.865/04. Possibilidade de o Poder Executivo reduzir e restabelecer alíquotas da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de não cumulatividade das referidas contribuições, nas hipóteses que fixar. Presença de função extrafiscal a ser desenvolvida. Não cumulatividade. Revogação de norma que concedia direito a apuração de crédito. Possibilidade. 1. A observância do princípio da legalidade tributária é verificada de acordo com cada espécie tributária e à luz de cada caso concreto, sendo certo que não existe ampla e irrestrita liberdade para o legislador realizar diálogo com o regulamento no tocante aos aspectos da regra matriz de incidência tributária. 2. Para que a lei autorize o Poder Executivo a reduzir e restabelecer as alíquotas da contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins, é imprescindível que o valor máximo dessas exações e as condições a serem observadas sejam prescritos em lei em sentido estrito, bem como exista em tais tributos função extrafiscal a ser desenvolvida pelo regulamento autorizado. 3. **Na espécie, o § 2º do art. 27 da Lei nº 10.865/04 permite ao Poder Executivo reduzir e restabelecer, até os percentuais legalmente fixados, as alíquotas da contribuição ao PIS/PASEP e da Cofins incidentes sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de não cumulatividade dessas contribuições, nas hipóteses que fixar.** Além da fixação de tetos, houve, na lei, o estabelecimento das condições para que o Poder Executivo possa alterar essas alíquotas. Ademais, a medida em tela está intimamente conectada à otimização da função extrafiscal presente nas exações em questão. Verifica-

se, ainda, que o diálogo entre a lei tributária e o regulamento se dá em termos de subordinação, desenvolvimento e complementariedade. 4. **É constitucional a Lei nº 10.865/04 na parte em que, ao dar nova redação ao inciso V do art. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, revogou as normas legais que davam ao contribuinte direito de apurar, no âmbito do sistema não cumulativo de cobrança das referidas contribuições, créditos em relação a despesas financeiras decorrente de empréstimos e financiamentos.** A alteração vale para todos aqueles que estão submetidos à sistemática não cumulativa de cobrança da contribuição ao PIS/PASEP e da Cofins. Ademais, tal mudança não desnatura o próprio modelo não cumulativo dessas contribuições. 5. Recurso extraordinário a que se nega provimento. 6. Tese proposta para o Tema 939 da sistemática de repercussão geral: “É constitucional a flexibilização da legalidade tributária constante do § 2º do art. 27 da Lei nº 10.865/04, no que permitiu ao Poder Executivo, prevendo as condições e fixando os tetos, reduzir e restabelecer as alíquotas da contribuição ao PIS e da COFINS incidentes sobre as receitas financeiras auferidas por pessoas jurídicas sujeitas ao regime não cumulativo, estando presente o desenvolvimento de função extrafiscal”. (Brasil, 2020, grifo próprio)

Nesse sentido, seria possível concluir que, embora o constituinte não tenha estabelecido autorização para o Poder Executivo modificar as alíquotas do IS, nada impede que o legislador ordinário o concedesse, como foi admitido pelo STF no caso do PIS e da Cofins incidentes sobre receitas financeiras.

Todavia, esse entendimento não poderia prevalecer sobre o Imposto Seletivo, uma vez que no processo legislativo, que promulgou a reforma tributária, sobressai-se a vontade do legislador constituinte de não permitir que o Poder Executivo modifique as suas alíquotas, não podendo, posteriormente, o legislador ordinário prever essa delegação.

O histórico do processo legislativo que instituiu o IS reforça, *a priori*, o entendimento de Barros de que o Imposto Seletivo não foi instituído pela EC n. 132 (Brasil, 2023a) com natureza extrafiscal, na medida em que sua estrutura normativa e seus mecanismos de alteração legislativa não se coadunam com a flexibilidade típica dos impostos regulatórios.

Por outro lado, Batisti e Fernandes (2024, p. 170) expõem que, diferentemente de impostos incidentes sobre base abrangente de bens e mercadorias, como o imposto de importação (II) e o imposto sobre produtos industrializados (IPI), cuja função indutora opera essencialmente por meio da diferenciação de alíquotas dos produtos que se busca desestimular ou estimular o seu consumo ou a sua exploração, o Imposto Seletivo teria incidência mais restrita, o que justificaria a não exigência de flexibilidade e de agilidade na alteração de alíquotas pelo Poder Executivo (Batisti; Fernandes, 2024, p. 169-170).

Nesse sentido, esses autores concluem que, sendo o tributo de natureza extrafiscal, ele deve ser criado e concebido cumprindo a sua finalidade constitucional, sob pena de ser

reconhecida a sua inconstitucionalidade, razão pela qual não caberia ao Poder Executivo estabelecer ou restaurar a constitucionalidade do tributo, o que explicaria a decisão do constituinte derivado em retirar do texto aprovado a previsão de modificação de alíquotas pelo Poder Executivo, conforme o art. 153, §1º da Constituição Federal (Batisti; Fernandes, 2024, p. 170).

No que concerne ao segundo aspecto, Barros enfatiza que a razão genética pela qual o Imposto Seletivo não possui função eminentemente regulatória justifica-se na supressão deliberada da característica extrafiscal durante o processo legislativo que culminou na aprovação da reforma tributária (Barros, 2024, p. 117). Ao suprimir a expressão “extrafiscal” do texto final, o processo legislativo que aprovou a EC n. 132 (Brasil, 2023a) evidenciou a intenção do Congresso Nacional de instituir um tributo cuja característica principal é a arrecadação, mesmo que a criação de um tributo indutor tenha sido a motivação original do constituinte derivado (Barros, 2024, p. 117).

Com isso, conclui-se que a retirada dessa adjetivação do novo imposto federal, aliada de uma evidente preocupação arrecadatória, demonstra a intenção do constituinte derivado de afastar a característica extrafiscal do tributo, sinalizando que a finalidade primordial do Imposto Seletivo é fiscal (Barros, 2024, p. 118).

Neste ponto, Bozza e Pinheiro (2024, p.45) destacam que a função regulatória de um tributo pode ser identificada por meio de sua estrutura e incidência, razão pela qual não se faz necessária sua explicitação no texto normativo para que essa finalidade seja reconhecida (Bozza; Pinheiro, 2024, p. 45).

Para Okuma (2024, p.72), o fato de a redação final da EC n. 132 (Brasil, 2023a) não mencionar expressamente o caráter extrafiscal do Imposto Seletivo não seria, por si só, suficiente para afastar essa característica, uma vez que o IS foi instituído pela Constituição Federal para onerar bens e serviços potencialmente nocivos à saúde e ao meio ambiente, o que evidencia um limite objetivo para sua incidência. Assim, segundo o autor, caso o IS se afastar dessa finalidade extrafiscal, onerando bens e serviços que não apresentem esse potencial danoso, ele poderá estar sujeito ao controle de constitucionalidade (Okuma, 2024, p.72).

Contudo, ainda que seja possível aferir a função extrafiscal a partir da forma como o tributo incide, não se pode desconsiderar a vontade do constituinte derivado, que retirou essa característica do texto final da EC n. 132 (Brasil, 2023a). A identificação da finalidade constitucional do tributo demanda a análise do contexto e da intenção normativa que orientou sua instituição, por isso, no caso do Imposto Seletivo, a supressão da menção expressa ao seu

caráter extrafiscal sugere que o objetivo do legislador foi de instituir um tributo com finalidade predominantemente fiscal.

Ademais, sobre o aspecto de justiça fiscal, Barros (2024, p. 118) aponta que com a introdução dos princípios da justiça tributária e da vedação à regressividade, o Imposto Seletivo não se enquadraria como um imposto indutor. Em razão da previsão de novos princípios que buscam a redução dos impactos gerados pela tributação e a promoção da justiça fiscal, o Imposto Seletivo também estará sujeito a esses mandamentos de otimização, uma vez que se trata de tributo com enorme potencial regressivo (Barros, 2024, p. 120).

O princípio da justiça tributária busca proteger os consumidores finais com baixo poder aquisitivo, atuando como um novo princípio de caráter corretivo diante do atual sistema, que é extremamente regressivo. Diante disso, ao instituir o IS e, simultaneamente, positivar o princípio da vedação à regressividade, a reforma tributária revela a intenção do constituinte derivado em impedir que o novo imposto federal agrave ainda mais a regressividade do Sistema Tributário Nacional (Barros, 2024, p. 120).

Assim, a instituição ou modificação do IS deverá, obrigatoriamente, observar os critérios de justiça fiscal, sob pena de invalidação da exação (Barros, 2024, p. 120). Sobre essa prática, destaca-se a aplicabilidade da ponderação na adoção da técnica legislativa de progressividade do IS incidente sobre as bebidas alcoólicas com base no seu valor de mercado, e não na graduação alcoólica, conforme sugeriu Barros:

[...] Também poderá impactar alguns pontos de técnica legislativa do novo tributo, tais como uma potencial progressividade do IS em função da graduação alcoólica de bebidas, pois qualquer progressividade que imponha uma maior carga tributária em uma bebida popular de alta graduação alcoólica e uma baixa tributação de uma bebida *premium* e pouca alcoólica deverá ser ponderada diante de seu potencial efeito regressivo. Nesse caso, a progressividade em função do preço da bebida parece ser mais adequada, por conta do princípio da vedação à regressividade, [...] (Barros, 2024, p. 120).

Em suma, do ponto de vista de justiça fiscal, o Imposto Seletivo assume uma natureza predominantemente arrecadatória, já que para cumprir com os princípios do novo sistema tributário nacional, em especial da justiça tributária e da vedação à regressividade, a sua instituição demandará decisões ponderadas, a fim de evitar atenuar ainda mais os efeitos regressivos da tributação, o que evidenciaria que a criação do Imposto Seletivo não teve como finalidade precípua induzir comportamentos.

Caso contrário, identificar a finalidade do Imposto Seletivo como sendo a redução ou extinção de consumo de bens e serviços prejudiciais à saúde e ao meio ambiente, implicaria

reconhecer que sua instituição não se fundamenta prioritariamente na promoção da justiça fiscal, com observância à capacidade contributiva, e ao combate à regressividade.

Nesse contexto, sua justificativa estaria ancorada, sobretudo, na efetivação do direito social à saúde e na concretização do princípio da proteção ao meio ambiente, o que pode, em certa medida, relativizar a aplicação dos princípios da capacidade contributiva e da vedação à regressividade, uma vez que não seria necessária a ponderação do aumento da carga tributária para fins de alcançar a finalidade indutora.

Cumprir pontuar, ainda, a existência de possíveis efeitos causados pela tributação indutora. Sobre o tema, parcela da doutrina adverte o uso da tributação como meio de estímulo, em razão da sua aptidão de causar impactos diretos na população de baixa renda. Fernández (2024, p. 225) afirma que o aumento dos preços finais de produtos “desejados” por essas pessoas não impede ou elimina, necessariamente, o seu consumo.

Sobre a instituição do Imposto Seletivo, o autor (2024, p. 225) destaca que “o estímulo à adoção de uma conduta mais saudável se contrapõe a um mero oportunismo fiscal e econômico, a resultar em tributação regressiva e desproporcional”, considerando que as camadas em situação de vulnerabilidade econômica, que tendem a possuir menor escolaridade, não evitariam o consumo de bens “desejados” somente em razão do encarecimento do seu valor comercial, o que imputaria a uma sobrecarga financeira significativamente maior no orçamento das famílias de baixa renda, ao passo que causaria pouco ou nenhum impacto nas famílias de média e alta renda.

Nessa perspectiva, como ensinam Batisti e Fernandes (2024, p. 177), a imposição de uma carga tributária excessiva pode produzir efeitos adversos. Os referidos autores destacam que produtos mais tributados tendem a apresentar um aumento significativo de preço em relação a produtos similares, o que pode levar o consumidor a substituí-los por alternativas igualmente prejudiciais, porém com preço mais acessível, ou até mesmo por opções ilícitas ou ilegais (Batisti; Fernandes, 2024, p. 177).

Como exemplos, Batisti e Fernandes (2024, p. 177) mencionam a substituição de cerveja por bebida destilada; de bebidas alcoólicas ou tabaco por substâncias entorpecentes; e do cigarro de fabricante regular por produtos contrabandeados ou falsificados.

Diante disso, considerando que a substituição de produtos mais tributados pode incentivar o contrabando e o desenvolvimento de mercados ilegais, o que gera impactos negativos tanto na saúde pública, já que os produtos ilícitos podem ser ainda mais prejudiciais, quanto na arrecadação, visto que não há tributação sobre produtos ilegais, torna-se questionável se a tributação, por si só, é suficiente para enfrentar ou reduzir os problemas atinentes à saúde

ao meio ambiente (Batisti; Fernandes, 2024, p. 177). Assim, necessário seria, a instituição de políticas públicas de informação e de mecanismos competentes para o enfrentamento à venda de produtos ilegais, bem como ao contrabando.

Por sua vez, quanto à análise do último aspecto, orçamentário-financeiro, Barros (2024, p. 120) afirma que há elevada pressão por arrecadação sobre o Imposto Seletivo, razão pela qual, em princípio, o novo imposto não apresentaria ter uma finalidade extrafiscal. Segundo o autor (2024, p. 123), o fato de se tratar de imposto, implica a vedação à vinculação de qualquer destinação específica dos valores arrecadados do IS, ainda que direcionado à proteção do meio ambiente ou à saúde.

Logo, o produto de arrecadação desse imposto só poderá financiar as despesas ordinárias do Estado, o que impossibilitaria eventual “correção” direta das externalidades negativas geradas pelos bens e serviços tributados com os valores arrecadados.

Nessa linha, o ideal seria que os valores arrecadados com o imposto fossem destinados exclusivamente a programas de saúde e proteção ao meio ambiente, por meio de destinação constitucional com fundo específico, o que ensejaria a destinação direta dos recursos arrecadados das condutas indesejáveis à mitigação dos efeitos negativos por elas causados (Bozza; Pinheiro 2024, p. 46-47).

Contudo, considerando que a arrecadação de impostos não é vinculada a nenhuma atividade estatal, no caso do IS, não seria possível prever uma destinação dos produtos de arrecadação para atingimento de tal finalidade.

Em sequência, outro ponto que destacaria a característica primariamente fiscal do IS, sob a ótica orçamentário-financeira, é a repartição constitucional da receita do Imposto Seletivo entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, por força expressa do art. 159 da Constituição Federal (Brasil, 1988). Para Barros (2024, p. 123), o compartilhamento das receitas entre os entes federativos reforça a pressão de arrecadação do novo imposto, uma vez que, com a drástica redução da arrecadação do IPI nas contas públicas, o Governo Federal deverá repassar os valores arrecadados para os entes de menor capacidade financeira, independentemente de pautas indutoras.

Outrossim, frisa-se a preocupação quanto ao sucesso absoluto da norma de indução negativa, por sua incompatibilidade com a lógica da criação de qualquer imposto. Conforme leciona Barros (2024, p. 123), o pleno êxito desse tipo de norma consistiria no desaparecimento da conduta que se busca desestimular, o que resultaria em extinção ou redução de arrecadação.

Nesse aspecto, no caso do Imposto Seletivo, tal desfecho mostra-se inviável, visto que a extinção ou a redução arrecadatória desse imposto acarretaria consequências financeiras

indesejáveis, podendo, inclusive, comprometer a efetividade do modelo federativo Brasileiro, considerando que os Estados, Distrito Federal e Municípios terão direito a percentuais de sua arrecadação (Barros, 2024, p. 124).

Por fim, de se destacar que a função arrecadatória do IS está consagrada no texto final da EC n. 132 (2023, a). Consoante o art. 130, inciso I do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), o IOF-Seguros, o IPI, o PIS e a COFINS serão extintos, total ou parcialmente, o que impôs a manutenção dos níveis de suas arrecadações na instituição do IS e da CBS, revelando-se a necessidade de preservação de uma arrecadação mínima. A referida ADCT estabelece que, havendo alta arrecadação do IS, é permitida a atenuação das alíquotas da CBS, ao passo que, no caso de baixa arrecadação, é necessário elevar as alíquotas de referência da CBS, uma vez que a conservação do patamar de arrecadação dos tributos que serão extintos, total ou parcialmente, pela reforma tributária é obrigatória.

Dessa forma, observa-se que a intenção do constituinte derivado não foi de instituir um imposto cuja arrecadação estivesse destinada a reduzir como consequência do cumprimento da função regulatória, ou seja, com o desestímulo ao consumo de bens e serviços potencialmente prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente. Esse resultado contraria a regra prevista pela ADCT, bem como agravaria, por outro lado, as alíquotas da CBS, para fins de compensação. Assim, reforça-se, mais uma vez, o fato de que o Imposto Seletivo foi instituído pela reforma tributária com função primordialmente arrecadatória, não regulatória.

4 CONCLUSÃO

Pelo exposto, constata-se que o Imposto Seletivo instituído pela reforma tributária buscava, em princípio, desencorajar o consumo de bens e serviços potencialmente prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente. Contudo, o histórico do processo legislativo que promulgou a EC n. 132/23 demonstra que, ao final, a característica predominante da nova exação é a de arrecadação, semelhante à dos impostos ordinários.

Embora os dados coletados pela OCDE demonstrem que os 38 países-membros da organização têm utilizado os *excise taxes* com o fim de regular condutas de consumidores, ou seja, nessas jurisdições atribuem-se aos impostos especiais a característica predominantemente extrafiscal, foi possível perceber que o Brasil não tem adotado essa postura na instituição do Imposto Seletivo.

A supressão da expressão “extrafiscal” do texto final da reforma realça a intenção do constituinte derivado em não criar um imposto regulatório, mas sim arrecadatário. Além disso, submeter o Imposto Seletivo à observância dos princípios da anterioridade anual e nonagesimal, bem como prever a sua instituição por meio de lei complementar e a sua fixação de alíquotas através de lei ordinária, indica que o IS difere dos tributos fundamentalmente extrafiscais, já que não se aplica a ele a necessária mitigação do princípio da legalidade e da anterioridade adotados aos impostos regulatórios.

Por sua vez, a previsão expressa na Constituição Federal de que o Sistema Tributário Nacional deverá observar os novos princípios tributários constitucionais advindos com a reforma, reforça que a nova exação também deverá se enquadrar a esses mandamentos de otimização, sob pena de invalidação da tributação.

O novo tributo federal sobre o consumo possui enorme potencial regressivo, capaz de onerar bens e serviços majoritariamente consumidos pela população de baixa renda, razão pela qual, a fim de evitar agravar ainda mais os efeitos da carga tributária sobre essas pessoas, o Imposto Seletivo deverá observar os critérios de justiça fiscal, à luz dos princípios da capacidade contributiva, da justiça tributária e da vedação aos efeitos regressivos da tributação.

Além do mais, a regra da ADCT que prevê a manutenção da arrecadação dos tributos que serão extintos total ou parcialmente pela reforma tributária mostra que caso houvesse uma função indutora do novo imposto federal, ela não poderia ser plenamente alcançada, uma vez que o seu sucesso causaria a redução ou extinção da arrecadação do Imposto Seletivo, como confirma a tendência observada nos países-membros da OCDE, onde há uma queda da arrecadação dos *excise taxes*.

Destaca-se que a mudança pragmática da seletividade vinculada à essencialidade para uma seletividade baseada na prejudicialidade, no âmbito do Imposto Seletivo, não implica, por si só, a presunção de que esse novo tributo tenha caráter extrafiscal. A prejudicialidade à saúde e ao meio ambiente permite que o legislador complementar possa discriminar os bens e serviços que poderão ser tributados pelo IS, de modo que os fatores que sejam potencialmente nocivos à saúde e ao meio ambiente poderão ter incidência do imposto, ao passo que os que não apresentem essas características não deverão ser alcançados pela tributação, sob pena de ser reconhecida a sua inconstitucionalidade.

Com isso, identificada que a função principal do novo imposto federal não é extrafiscal, deixar de cumprir ou não metas de regulação de condutas seria, em princípio, irrelevante. Todavia, nada impede que por meio dos dados empíricos coletados, o legislador complementar reformule ou até mesmo mantenha os bens e serviços tributáveis e suas respectivas alíquotas. Esses fatores servirão para que o legislador possa ponderar os limites da exação.

Ao Poder Legislativo brasileiro, é pertinente que observe as experiências estrangeiras de tributação que foram bem-sucedidas. No entanto, adequar essas tendências à realidade brasileira pode ser desafiador, especialmente em países como o Brasil, que ainda estão em desenvolvimento.

Se o intuito do Congresso Nacional foi o de criar um imposto regulatório, o ideal, argumenta-se, teria sido a instituição de uma contribuição, de modo que a sua arrecadação estaria vinculada a atividades estatais que viabilizariam à reparação dos danos causados pelo consumo de bens prejudiciais à saúde e ao meio ambiente. Contudo essa não foi a escolha dos parlamentares brasileiros.

Por isso, propõe-se que a melhor forma de alcançar esses fins diante da criação do IS, em amparo com as premissas da reforma tributária, é a elaboração de políticas públicas de rotulagem de alimentos não saudáveis, de incentivo a substituições de consumo, bem como a realização de campanhas informativas, visto que o aumento da tributação, por si só, desacompanhado de intervenções estatais, não se mostra suficiente para desestimular condutas indesejáveis.

REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2024. E-book. ISBN 9786559649624. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559649624/>. Acesso em: 1 nov. 2024

ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. São Paulo: Malheiros, 2008.

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

ANDRADE, José Maria Arruda de. Imposto Seletivo no Brasil: um balanço entre o que está e o que não está no texto da norma jurídica. *In*: ANDRADE, José Maria Arruda de; PEIXOTO, Marcelo Magalhães; BRANCO, Leonardo Ogassawara de Araújo (Orgs.). **Imposto Seletivo na Reforma Tributária**. São Paulo: MP Editora, 2024a. p. 19-37.

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5. ed. Rio de Janeiro: Saraiva, 2012. *E-book*. p.161. ISBN 9788502157361. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788502157361/>. Acesso em: 05 nov. 2024

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

BARBOSA, Rui. Reforma do Ensino Secundário e Superior. **Obras Completas**. Vol. IX, tomo I. Rio de Janeiro: Ministério da Educação e Saúde, 1942.

BARROS, Maurício. Competência e finalidade constitucionais do "Imposto Seletivo *In*: ANDRADE, José Maria Arruda de; PEIXOTO, Marcelo Magalhães; BRANCO, Leonardo Ogassawara de Araújo (Orgs.). **Imposto Seletivo na Reforma Tributária**. São Paulo: MP Editora, 2024. p. 95-127.

BATISTI, Gabriel Miranda; FERNANDES, Fabiana Carsoni. Desafios da base de cálculo e das alíquotas do Imposto Seletivo *In*: ANDRADE, José Maria Arruda de; PEIXOTO, Marcelo Magalhães; BRANCO, Leonardo Ogassawara de Araújo (Orgs.). **Imposto Seletivo na Reforma Tributária**. São Paulo: MP Editora, 2024. p. 157-184.

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; PEIXOTO, Marcelo Magalhães; BRANCO, Leonardo Ogassawara de Araújo (Orgs.). **Imposto Seletivo na Reforma Tributária**. São Paulo: MP Editora, 2024. p. 39-51.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidente da República, [2016]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 06 nov. 2024.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Emenda Constitucional n. 18, de 6 de dezembro de 1965**. Dispõe sobre o sistema tributário nacional e dá outras providências. Brasília: Poder Legislativo, 1965. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/emecon/1960->

1969/emendaconstitucional-18-1-dezembro-1965-363966-norma-pl.html. Acesso em: 5 nov. 2024.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Parecer de Plenário pela Comissão Especial destinada a proferir parecer à Proposta de Emenda à Constituição n. 45-A, de 2019.** Brasília, DF: Câmara dos Deputados, 2023b. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2297250&filename=Tramitacao-PEC%2045/2019. Acesso em: 2 maio 2025.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Proposta de Emenda Constitucional n. 45.** 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: 30 mar. 2025.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Redação Final à Proposta de Emenda à Constituição n. 45-F, de 2019.** Brasília, DF: Câmara dos Deputados, 2023c. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2305786&filename=REDACAO%20FINAL%20PEC%2045/2019. Acesso em: 2 maio 2025.

BRASIL. **Emenda Constitucional n. 132, de 20 de dezembro de 2023.** Altera o Sistema Tributário Nacional. Brasília: Presidência da República, 2023a. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em: 05 nov. 2024.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Planalto. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 6 nov. 2024.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Estimativa da Carga Tributária Bruta do Governo Geral. Tesouro Nacional Transparente, 28 mar. 2024.** Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/carga-tributaria-do-governo-geral/2022/114>. Acesso em: 5 nov. 2024.

BRASIL. Senado Federal. **Parecer nº _____ de 2023.** Relator: Senador EDUARDO BRAGA. Brasília: Senado Federal, 2023d. Disponível em: https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9488605&ts=1718738545494&rendition_principal=S&disposition=inline. Acesso em: 2 maio 2025

BRASIL. Senado Federal **Proposta de Emenda Constitucional n. 110.** Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília, DF: Senado Federal, 2019b. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=7977727&ts=1711401451839&disposition=inline>. Acesso em: 30 mar. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **Recurso Extraordinário n. 714.139/SC.** 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, 18 dez. 2021. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=759632154>. Acesso em: 9 dez. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **Recurso Extraordinário n. 1.043.313/RS**. Recurso extraordinário. Repercussão geral. Direito Tributário. Princípio da legalidade tributária. Necessidade de análise de cada espécie tributária e de cada caso concreto. Contribuição ao PIS/PASEP e à Cofins. Parágrafo 2º do art. 27 da Lei nº 10.865/04. Possibilidade de o Poder Executivo reduzir e restabelecer alíquotas da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de não cumulatividade das referidas contribuições, nas hipóteses que fixar. Presença de função extrafiscal a ser desenvolvida. Não cumulatividade. Revogação de norma que concedia direito a apuração de crédito. Possibilidade. Recorrente: Panatlântica S.A. Recorrido: União. Relator Ministro Dias Toffoli, 10 dez. 2020. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15346010440&ext=.pdf>. Acesso em: 20 abr. 2025

CARNEIRO, Claudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro - 10ª Edição 2024**. 10. ed. Rio de Janeiro: Saraiva Jur, 2024. *E-book*. p.334. ISBN 9788553620883. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788553620883/>. Acesso em: 11 dez. 2024.

COSTA, Regina H. **Curso de Direito Tributário - 15ª Edição 2025**. 15. ed. Rio de Janeiro: SRV, 2025. *E-book*. p.43. ISBN 9788553626502. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788553626502/>. Acesso em: 11 dez. 2024.

DUE, John F. **Tributação indireta nas economias em desenvolvimento**. São Paulo: Perspectiva, 1974.

FERNANDÉZ, German Alejandro San Martín. O efeito da tributação seletiva sobre bebidas alcoólicas. O conceito de tributo "saudável". A utilização de alíquotas específicas (ad rem) e ad valorem e a combinação de ambas na busca de maior efetividade na política pública de proteção à saúde. *In*: ANDRADE, José Maria Arruda de; PEIXOTO, Marcelo Magalhães; BRANCO, Leonardo Ogassawara de Araújo (Orgs.). **Imposto Seletivo na Reforma Tributária**. São Paulo: MP Editora, 2024. p. 213-230.

INCA. **Notas técnicas para controle do tabagismo**. 2017. Disponível em: <https://www.inca.gov.br/sites/ufu.sti.inca.local/files/media/document/nota-tecnica-controle-tabagismo-medidas-relacionadas-precos-impuestos-para-reduzir-demanda.pdf>. Acesso em: 18 jun. 2025

MELLO, Gustavo Miguez de. Justiça tributária e estado social na Constituição. *In*: PIRES, Adilson Rodrigues TORRES, Heleno Taveira (org). **Princípios de direito financeiro e tributário: estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

OCDE, **Tendências do imposto sobre o consumo 2024: IVA/GST e impostos especiais de consumo**, principais características e tendências de design, OECD Paris, 2024. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/dcd4dd36-en>. Acesso em: 9 de abr. 2025.

OKUMA, Alessandra. O Imposto Seletivo na Reforma Tributária. *In*: ANDRADE, José Maria Arruda de; PEIXOTO, Marcelo Magalhães; BRANCO, Leonardo Ogassawara de Araújo (Orgs.). **Imposto Seletivo na Reforma Tributária**. São Paulo: MP Editora, 2024. p. 67-92

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 15. ed. São Paulo: Saraiva Jur., 2024.

PIGOU, Arthur. **The Economics of Welfare (4ª ed.)**. London: Macmillan, 1932. Disponível em: <https://oll.libertyfund.org/titles/pigou-the-economics-of-welfare>. Acesso em: 27 mar. 2025

ROCHA, Sérgio André. **Natureza e materialidade constitucional do “Imposto Seletivo”**. *Conjur Jurídico*, 22 abr. 2024. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2024-abr-22/natureza-e-materialidade-constitucional-do-imposto-seletivo/>. Acesso em: 12 maio 2025.

RODRIGUES, Gabriel Mendes; ROSENBLATT, Paulo. Primeiras impressões da natureza jurídica do novo imposto seletivo sobre produtos nocivos à saúde: a seletividade casuística, extrafiscalidade aberta, essencialidade ambígua, (des)proporcionalidade e incerteza jurídica. *In*: ANDRADE, José Maria Arruda de; PEIXOTO, Marcelo Magalhães; BRANCO, Leonardo Ogassawara de Araújo (Orgs.). **Imposto Seletivo na Reforma Tributária**. São Paulo: MP Editora, 2024. p. 53-65.

VARSANO, Ricardo. **A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas**. 1996. Disponível em: https://portalantigo.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/TDs/td_0405.pdf