



UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA

FACULDADE DE DIREITO

DÉBORA FIGUEIREDO E SILVA

**O IMPOSTO SELETIVO NA EC 132/2023 E LC 214/2025: UMA ANÁLISE DA
TENSÃO ENTRE A FINALIDADE EXTRAFISCAL PROTETIVA E O RISCO DE
DESVIO ARRECADATÓRIO.**

Monografia de Graduação em Direito

Orientador: Prof. Antônio de Moura Borges

BRASÍLIA

2025

DÉBORA FIGUEIREDO E SILVA

**O IMPOSTO SELETIVO NA EC 132/2023 E LC 214/2025: UMA ANÁLISE DA
TENSÃO ENTRE A FINALIDADE EXTRAFISCAL PROTETIVA E O RISCO DE
DESVIO ARRECADATÓRIO.**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado
como requisito parcial para a obtenção do grau
de Bacharel em Direito pela Faculdade de
Direito da Universidade de Brasília.

Orientador: Prof. Dr. Antônio de Moura Borges

BRASÍLIA

2025

DÉBORA FIGUEIREDO E SILVA

**O IMPOSTO SELETIVO NA EC 132/2023 E LC 214/2025: UMA ANÁLISE DA
TENSÃO ENTRE A FINALIDADE EXTRAFISCAL PROTETIVA E O RISCO DE
DESVIO ARRECADATÓRIO.**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado como
requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel em
Direito pela Faculdade de Direito da Universidade de
Brasília.

Aprovado em: 11/07/2025

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Antônio de Moura Borges

Universidade de Brasília (UnB)

Prof. Dr. Phelippe Toledo Pires de Oliveira

Universidade de São Paulo (USP)

Prof. Dr. Othon de Azevedo Lopes

Universidade de Brasília (UnB)

Prof. Thiago Holanda González

Universidade de Brasília (UnB)

*Aos meus pais, Zilândia e Sidney,
que tornaram este sonho possível.*

AGRADECIMENTOS

A Deus, minha fortaleza, meu amor maior e o alicerce que sustentou cada passo dessa jornada. A Ele, que me guiou, confortou e fortaleceu em cada dificuldade, dedico tudo o que sou.

À minha mãe, Zilândia, a mulher mais incrível, forte e generosa que conheço. Mamãe, ser sua filha é o maior privilégio da minha vida. Agradeço por cada renúncia, cada esforço, cada sacrifício — por ter me dado o que tinha e o que não tinha, para que o meu sonho pudesse se tornar realidade. A senhora é o meu porto seguro, o meu abrigo eterno. Todo o meu amor e gratidão são teus.

Ao meu pai, Sidney, o maior presente que Deus poderia me dado. Meu maior incentivador, que fez o possível e o impossível para que meus sonhos nunca parecessem grandes demais. Papai, obrigada por ser meu exemplo de dedicação e amor. Por cada noite sem dormir, cada preocupação silenciosa e cada busca na chuva para garantir que eu chegasse em casa em segurança — sou eternamente grata. O senhor tem meu coração, minha admiração e minha gratidão para sempre.

Ao Enzo, meu namorado e melhor amigo, companheiro de todas as alegrias e desafios da graduação e da vida. Meu amor, em você reconheço o cuidado de Deus na minha história. Obrigada por sempre oferecer o seu melhor, por cada gesto de apoio e por nunca medir esforços para estar ao meu lado em cada etapa. Amo-te e te admiro. Saiba que em mim você sempre encontrará lealdade e companheirismo sem limites.

Aos meus irmãos — Rose, Rodrigo, Deise, Letícia, Mirella, Lucas e Fernanda — meus amores eternos, minha base, minha inspiração diária. Cada um de vocês é parte essencial do que sou. Vocês são minha força para seguir, minha vontade de ser melhor, minha alegria de viver. Dedico a vocês todo o meu amor e todo o meu coração, porque, sem vocês, esse sonho jamais teria se concretizado.

Aos meus sobrinhos, João Miguel, Rebecca e Ana Luísa, minhas paixões. Obrigada pelo amor puro, sincero e espontâneo que ilumina até os meus dias mais difíceis.

Às minhas amigas Helene, Marina, Ana Luísa, Ester, Cecília, Evelyn e Ana Clara, pela amizade em todos os momentos da minha vida. Em vocês encontro a mais pura amizade e o carinho mais genuíno. Obrigada por serem abrigo.

Aos amigos João Victor, Kevin, Suelen, Bianca e Kamilly, mais que companheiros de curso, verdadeiros amigos para a vida. Obrigada por todo apoio e por todos os momentos vividos.

Aos meus sogros, Katia e Waldicharbel, e ao meu cunhado, Kawê, minha eterna gratidão por todo carinho, cuidado e afeto. Obrigada por me acolherem como filha e irmã, por abrirem as portas da casa e do coração sempre que precisei de amparo. Saibam que cada gesto de vocês ajudou a construir essa conquista.

A todos os colegas e amigos que conheci durante os estágios proporcionados pela graduação, sou imensamente grata por cada aprendizado e por todos os momentos compartilhados.

Aos meus familiares, parentes e amigos que, de alguma forma, contribuíram para esta conquista e sempre torceram por mim.

A todos, muito obrigada.

RESUMO

O presente trabalho visa analisar o Imposto Seletivo, instituído pela Emenda Constitucional n.º 132/2023, no contexto da Reforma Tributária sobre o consumo. O referido imposto, concebido com a finalidade extrafiscal de desestimular o consumo de bens e serviços prejudiciais à saúde e ao meio ambiente, encontra-se em uma tensão fundamental com a necessidade arrecadatória do Estado. Desse modo, o objetivo principal da pesquisa é investigar o risco de desvio de finalidade deste imposto, a fim de perquirir se a função fiscal pode se sobrepor à sua função regulatória e protetiva. Nesse contexto, utiliza-se a metodologia de pesquisa bibliográfica, a partir da análise da legislação pertinente e da doutrina especializada. Examinando a construção normativa do tributo, busca-se averiguar a aplicação em setores como bebidas açucaradas e mineração, e os fatores que potencializam o risco, como a substituição do IPI e a partilha da receita com Estados e Municípios. Analisando essa dupla face de uma mesma moeda, a estrutura do Imposto Seletivo e as escolhas feitas em sua regulamentação na Lei Complementar n.º 214/2025 criam fortes incentivos para a priorização da arrecadação, o que caracteriza um risco concreto de desvio de finalidade.

Palavras-chave: Imposto Seletivo. Reforma Tributária. Extrafiscalidade. Desvio de Finalidade. Controle de Constitucionalidade.

ABSTRACT

This paper aims to analyze the Selective Tax, established by Constitutional Amendment No. 132/2023, in the context of the consumption Tax Reform. This tax, conceived with the extra-fiscal purpose of discouraging the consumption of goods and services harmful to health and the environment, faces a fundamental tension with the State's revenue-raising needs. Therefore, the main objective of this research is to investigate the risk of a deviation of purpose for this tax, in order to determine whether its fiscal function might override its regulatory and protective function. In this context, the methodology used is a literature review, based on the analysis of relevant legislation and specialized doctrine. By examining the tax's normative framework, the study seeks to verify its application in sectors such as sugary drinks and mining, and the factors that increase the risk, such as the replacement of the IPI (Tax on Industrialized Products) and revenue sharing with States and Municipalities. Analyzing this two-sided coin, the structure of the Selective Tax and the choices made in its regulation under Complementary Law No. 214/2025 create strong incentives to prioritize revenue collection, which constitutes a concrete risk of a deviation of purpose.

Keywords: Selective Tax. Tax Reform. Extra-fiscality. Misuse of Purpose. Constitutionality Review.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	1
1. A CONSTRUÇÃO NORMATIVA DA EXTRAFISCALIDADE NO IMPOSTO SELETIVO: DA INTENÇÃO CONSTITUCIONAL À CONCRETIZAÇÃO LEGAL ...	4
1.1. A extrafiscalidade no direito tributário brasileiro: conceito, finalidades e fundamentos	4
1.2. O Imposto Seletivo na Emenda Constitucional nº 132/2023.....	11
1.3. A Regulamentação do Imposto Seletivo pela Lei Complementar nº 214/2025	15
2. A EFETIVIDADE DA EXTRAFISCALIDADE DO IMPOSTO SELETIVO: UMA ANÁLISE DA APLICAÇÃO SETORIAL NA SAÚDE E NO MEIO AMBIENTE	19
2.1. Mecanismos de efetivação da extrafiscalidade setorial: alíquotas, base de cálculo e destinação da receita	19
2.2 O Imposto Seletivo e a tutela da saúde pública: o caso das bebidas açucaradas.....	23
2.3. O Imposto Seletivo e a proteção ambiental: o caso da atividade mineral	27
3. O RISCO DE DESVIO DE FINALIDADE DO IMPOSTO SELETIVO: ANÁLISE CRÍTICA E MECANISMOS DE CONTROLE.....	31
3.1. O conceito de desvio de finalidade no direito tributário e sua aplicação ao Imposto Seletivo.....	31
3.2. Análise crítica dos riscos de desvio de finalidade no Imposto Seletivo.....	33
3.2.1. O risco central: a pressão arrecadatória	33
3.2.2. Desafios na definição de bens e na fixação de alíquotas proporcionais.....	35
3.2.3. Regressividade e impactos socioeconômicos indesejado	36
3.3. Mecanismos de controle do desvio de finalidade	37
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	40
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	43

INTRODUÇÃO

A Reforma Tributária, promulgada pela Emenda Constitucional n.º 132 de 2023, representa um marco na história fiscal do Brasil, ao redesenhar a complexa estrutura de tributação sobre o consumo. Dentre as inovações trazidas por essa ampla reestruturação, destaca-se a instituição do Imposto Seletivo - IS, um tributo de competência federal concebido com uma finalidade declaradamente extrafiscal.

Diferentemente dos tributos que visam primordialmente a arrecadação de recursos para o Estado, o Imposto Seletivo nasce, em suas bases, com a missão de atuar como um instrumento regulatório, destinado a desestimular o consumo de bens e serviços considerados prejudiciais à saúde e ao meio ambiente.

A Emenda Constitucional n.º 132/2023 estabeleceu as diretrizes gerais do IS, como a incidência monofásica, a não incidência sobre exportações e a vedação de seu uso sobre operações com energia elétrica e telecomunicações. A regulamentação de seus aspectos mais sensíveis, como a lista de produtos e serviços efetivamente tributados, foi delegada à Lei Complementar n.º 214/2025.

A referida lei, ao materializar a intenção constitucional, elegeu como alvos do Imposto Seletivo categorias como veículos, produtos fumígenos, bebidas alcoólicas e açucaradas, além da extração de bens minerais. A escolha desses itens alinha-se, em tese, à finalidade protetiva do tributo, contudo, essa aparente coerência entre o objetivo constitucional e a sua implementação legal é o ponto de partida para um tensionamento fundamental, que constitui o ponto principal da presente pesquisa.

A tensão reside na dualidade inerente a um imposto com significativo potencial arrecadatório, que substitui parcialmente o antigo Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI.

De um lado, posiciona-se sua finalidade extrafiscal de proteção à saúde e ao meio ambiente, que, para que seja dotada de eficácia, deve conduzir à redução do consumo dos bens onerados e, conseqüentemente, a uma diminuição de sua própria base de arrecadação.

Em sentido diverso, emerge a inegável pressão fiscal do Estado brasileiro, que depende de fontes de receita estáveis para financiar suas políticas públicas e honrar seus compromissos orçamentários, incluindo a partilha da arrecadação deste novo imposto com Estados e Municípios.

É nesse campo de forças opostas que surge o problema central, qual seja, averiguar se a implementação do Imposto Seletivo, conforme delineada pela Emenda Constitucional n.º

132/2023 e regulamentada pela Lei Complementar n.º 214/2025, corre o risco de sofrer um desvio de finalidade, no qual a necessidade arrecadatória do Estado se sobrepõe ao seu propósito extrafiscal de desestimular o consumo de bens prejudiciais à saúde e ao meio ambiente. A análise legal, bem como doutrinária, revela indícios de que a lógica fiscal pode ter prevalecido sobre a regulatória, transformando um instrumento de proteção social em mais uma fonte de receita para o erário.

Diante do exposto, a presente pesquisa procura responder à seguinte pergunta: “De que forma a estrutura normativa e as escolhas políticas na regulamentação do Imposto Seletivo evidenciam ou mitigam o risco de um desvio de finalidade, onde a função arrecadatória prevalece sobre a intenção extrafiscal de proteger a saúde e o meio ambiente?”.

Os objetivos que movimentaram esta pesquisa foram, primeiramente, a necessidade de compreender o desenho institucional de um dos pilares da Reforma Tributária, que afetará diretamente a vida dos cidadãos. O interesse acadêmico em investigar como os propósitos arguidos pelo legislador se materializam, ou se perdem, na complexa engenharia normativa foi um motor central.

Além disso, a preocupação com a integridade do sistema tributário e com a efetiva proteção de direitos fundamentais motivou a busca por uma análise crítica, que não se contentasse com a justificativa formal da lei, mas que investigasse suas potenciais contradições e riscos.

Assim, para responder à pergunta de pesquisa e alcançar os objetivos propostos, a metodologia empregada foi a pesquisa bibliográfica, a partir do método dedutivo. O trabalho está estruturado em três capítulos, que seguirão uma linha lógica de desenvolvimento para apresentar os resultados da investigação.

O Capítulo 1 – A Construção normativa da extrafiscalidade no Imposto Seletivo: da intenção constitucional à concretização legal, terá como resultado a demonstração do percurso teórico e legislativo do tributo. Será analisado o conceito de extrafiscalidade e seus fundamentos constitucionais, passando pela forma como a Emenda Constitucional n.º 132/2023 incorporou essa finalidade ao instituir o Imposto Seletivo. Em seguida, o capítulo detalhará como a Lei Complementar n.º 214/2025 regulamentou o imposto, definindo sua lista de bens e serviços, bases de cálculo e alíquotas, estabelecendo assim o arcabouço normativo necessário para a análise subsequente.

O Capítulo 2 – A efetividade da extrafiscalidade do Imposto Seletivo: uma análise da aplicação setorial na saúde e no meio ambiente, apresentará como resultado uma análise crítica

da aplicação prática do imposto. Serão examinados estudos de caso emblemáticos, como a tributação sobre bebidas açucaradas e sobre a atividade mineral. O resultado deste capítulo será a evidenciação das controvérsias acerca da real capacidade do imposto de atingir seus objetivos declarados nesses setores, contrastando a intenção legislativa com evidências empíricas a respeito de sua eficácia e seus efeitos colaterais, como a regressividade.

Finalmente, o Capítulo 3 – O risco de desvio de finalidade do Imposto Seletivo: análise crítica e mecanismos de controle, consolidará os resultados da pesquisa. A partir das análises anteriores, o capítulo demonstrará como fatores como a pressão arrecadatória, a partilha de receitas e as escolhas de política tributária configuram um forte risco de desvio de finalidade.

De conta disso, averiguar-se-á se, de fato, a lógica fiscal ameaça sobrepujar a lógica regulatória, mediante um estudo sobre os mecanismos de controle jurídico, em que se inserem o controle de constitucionalidade e a aplicação do princípio da proporcionalidade, que podem ser acionados para mitigar esse risco e assegurar que o Imposto Seletivo cumpra sua vocação constitucional.

1. A CONSTRUÇÃO NORMATIVA DA EXTRAFISCALIDADE NO IMPOSTO SELETIVO: DA INTENÇÃO CONSTITUCIONAL À CONCRETIZAÇÃO LEGAL

O presente capítulo analisará o processo de incorporação da finalidade extrafiscal no Imposto Seletivo, partindo de sua previsão na Emenda Constitucional n.º 132/2023 até a sua regulamentação ulterior, realizada por meio da edição da Lei Complementar n.º 214/2025. Assim, a partir da exploração dos fundamentos conceituais e constitucionais que permeiam a extrafiscalidade, o capítulo se concentrará em demonstrar como a prescrição constitucional a respeito da desestimulação ao consumo de bens prejudiciais à saúde e ao meio ambiente foi efetivamente traduzida em dispositivos legais específicos, os quais foram incorporados pelo ordenamento jurídico brasileiro.

1.1. A extrafiscalidade no direito tributário brasileiro: conceito, finalidades e fundamentos

Quando se fala nas funções imputadas aos tributos no âmbito do Direito Tributário, é comum que a atenção se volte prioritariamente à sua finalidade fiscal, isto é, à arrecadação de recursos para o custeio das atividades do Estado.

No entanto, os tributos também são utilizados com finalidades extrafiscais. A extrafiscalidade, tema tradicional e recorrente nos estudos jurídicos¹, consiste na utilização do tributo como um instrumento que, ao transcender o objetivo meramente arrecadatório, atua como um mecanismo indutor, capaz de moldar comportamentos, seja para desestimular condutas consideradas prejudiciais à coletividade, seja para incentivar práticas de relevante interesse social.

Trata-se, portanto, de um importante mecanismo do Direito Tributário para a concretização de objetivos e princípios constitucionais. Machado (1997) elucida que a essência da extrafiscalidade reside na utilização do tributo com vistas a intervir no domínio econômico, buscando “um efeito diverso da simples arrecadação de recursos financeiros”². A partir disso, o instrumento tributário passa a ser manejado de modo a estimular ou desestimular setores, atividades e, crucialmente, o consumo de determinados bens.

Ampliando essa perspectiva, Torres (2011) caracteriza o fenômeno como um meio para a obtenção de finalidades que transcendem a economia, visando à proteção dos direitos

¹ ADAMY, Pedro. Origens teóricas da extrafiscalidade. Revista Direito Tributário Atual v. 39. São Paulo: IBDT, 2021, p. 352

² MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. São Paulo: Malheiros, 1997, pág. 129.

fundamentais, em consonância com os valores erigidos pela constituição. Nessa ótica, o Estado intervém na ordem econômica e social, a fim de inibir condutas e consumos nocivos à sociedade, bem como com vistas a estimular atividades empresariais e condutas individuais de interesse social, tudo de modo que o tributo seja utilizado como ferramenta para a efetivação de preceitos constitucionalmente positivados.

A distinção entre fiscalidade e extrafiscalidade não é absoluta, mas uma questão de preponderância teleológica³. Isso porque todo tributo, em maior ou menor grau, desempenha uma função arrecadatória. Nesse sentido, o que particulariza a tributação extrafiscal é o fato de que seu objetivo principal transcende a coleta de recursos, ao assumir uma dimensão regulatória proeminente. Geraldo Ataliba (1990, p. 233) apresenta a definição do termo da seguinte maneira:

Consiste a extrafiscalidade no uso de instrumentos tributários para obtenção de finalidades não arrecadatórias, mas estimulantes, indutoras ou coibidoras de comportamentos, tendo em vista outros fins, a realização de outros valores constitucionalmente consagrados.

Dessa forma, é fundamental, neste ponto, distinguir a finalidade extrafiscal de um tributo de seus eventuais efeitos extrafiscais. Andrade (2024) aponta que, enquanto a finalidade se refere à intenção deliberada do legislador ao criar a norma, o efeito é a consequência fática de sua aplicação. O efeito, está presente em todos os tributos, não se podendo esperar que a tributação ocorra dissociada de impactos, ainda que em níveis maiores ou menores, a depender do caso concreto.

A esse respeito, Leão (2015) esclarece que o que verdadeiramente qualifica uma norma como extrafiscal não são suas consequências, mas sim o objetivo indutor proposital e premeditado a ela associado, o qual representa a própria justificativa para a existência do tributo e funciona como um mecanismo de intervenção deliberada para a consecução de objetivos políticos, sociais ou ambientais⁴.

A intervenção estatal na esfera privada se materializa, assim, quando o poder de tributar é utilizado para guiar as escolhas dos contribuintes, a fim de promover a concretização de princípios constitucionais. Trata-se, portanto, da modelagem de comportamentos por meio de

³ “Em suma, a interpretação teleológica e axiológica ativa a participação do intérprete na configuração do sentido. Seu movimento interpretativo, inversamente ao da interpretação sistemática que também postula uma cabal e coerente unidade do sistema, parte das consequências avaliadas das normas e retorna para o interior do sistema” (FERRAZ JR., Tercio Sampaio. Introdução ao estudo do direito. 13 Ed. São Paulo: Atlas, 2019, p. 256).

⁴ LEÃO, Martha Toribio. Contributo para o estudo da extrafiscalidade: a importância da finalidade na identificação das normas tributárias extrafiscais. Revista Direito Tributário Atual, n.34, p. 303-325, 2015.

mecanismos políticos de regulação, com vistas a orientar a conduta dos contribuintes no sentido dos interesses politicamente consagrados.

Destarte, o incentivo e o desincentivo se apresentam como as “faces opostas da mesma moeda” (ZILVETI, 2024, p. 199), de modo que a particularidade da extrafiscalidade se refere precisamente a essa capacidade de induzir condutas por meio de redução ou aumento da tributação (ANDRADE, 2024, p. 33), consistindo em um verdadeiro fio-condutor social.

Nesse ínterim, a função instrumental do tributo tem sido objeto de diversos estudos ao longo da história. Conforme aponta Adamy (2018), um dos precursores dessa discussão foi o economista alemão Adolph Wagner, que no final do século XIX, fixou as bases teóricas para a compreensão das finalidades não arrecadatórias dos impostos. Wagner revolucionou o pensamento da época ao sustentar que a tributação não servia apenas para financiar o Estado, mas possuía, em igual medida, uma função política, social e distributiva.

Em um período marcado pela consolidação do liberalismo e pela crescente desigualdade social na Europa, Wagner asseverou que o Estado deveria utilizar o poder tributário para intervir na distribuição de renda e de patrimônio, ainda que isso significasse uma limitação das liberdades individuais. Essa intervenção, em sua visão, justificar-se-ia como uma forma de corrigir as imperfeições do mercado e promover a justiça social (ADAMY, 2018).

Contudo, a análise crítica da extrafiscalidade exige pensar em um cenário cujas intenções da norma sejam contrapostas às reais intenções dos agentes, a fim de averiguar o grau de conformidade das razões do legislador com seus almejos internos, que, via de regra, servem a interesses hegemônicos. A história brasileira é pródiga em exemplos nos quais a retórica do fomento e do desenvolvimentismo serviu de sustentáculo para renúncias fiscais cujos benefícios foram apropriados por poucos, socializando o custo para toda a sociedade.

De conta disso, convém ressaltar que a extrafiscalidade encontra amparo nos estudos sobre externalidades apresentados por Arthur Pigou em 1920. Contudo, antes de analisar diretamente a solução proposta pelo autor, é necessário compreender o conceito de externalidade, essencial para o aprofundamento a respeito do primeiro conceito.

Destarte, em linhas gerais, uma externalidade configura “o impacto não compensado das ações de uma pessoa sobre o bem-estar de outras que não participam daquelas ações” (MANKIOW, 2021, p. 156). Assim, se esse impacto for prejudicial a um terceiro, tem-se uma externalidade negativa; se for benéfico, uma externalidade positiva. Essas externalidades consistem em verdadeiras “falhas de mercado”, pois, segundo Pigou, o mercado, por si só, não

envidaria esforços para solucioná-las, tornando necessária a intervenção governamental (CAVALCANTI, 2025).

Por essa razão, Pigou propôs a criação de um imposto corretivo, hoje conhecido como “imposto pigouviano”. O objetivo desse imposto é justamente forçar os agentes econômicos a internalizarem a externalidade, ou seja, fazer com que arquem com os custos sociais de suas ações. Logo, pode-se dizer que o imposto corretivo se configura como “um imposto destinado a induzir decisores privados a considerar os custos sociais que surgem a partir de uma externalidade negativa” (MANKIWI, 2021, p. 156).

Um exemplo clássico é o de uma fábrica que, ao poluir um rio, gera danos ao meio ambiente e à saúde da população. Para corrigir essa falha, o Estado pode instituir um imposto sobre cada tonelada de poluição emitida. A tributação causa um prejuízo financeiro direto ao agente poluidor, criando um forte incentivo econômico para a redução da atividade danosa, partindo da premissa de que, quanto maior a alíquota, maior o estímulo para a redução da poluição.

Diante disso, a extrafiscalidade representa, no âmbito do Direito Tributário brasileiro, uma ferramenta relevante para a promoção do desenvolvimento econômico e social. Embora a Constituição Federal de 1988 não contenha um dispositivo específico que autorize a extrafiscalidade, sua legitimidade é extraída da interpretação sistemática de seus princípios e de seus objetivos fundamentais. Ao primar por desenho de Estado Democrático de Direito que priorize compromissos sociais e o próprio desenvolvimento nacional, a Constituição fornece diversos pilares que autorizam e incentivam⁵ o uso da tributação para finalidades indutoras (BARROS, 2024).

A legitimidade da extrafiscalidade no Brasil advém, portanto, primeiramente da própria base principiológica elencada nos artigos iniciais da Constituição. O artigo 1^o⁶, ao estabelecer que a República se constitui como um Estado Democrático de Direito, dispõe entre os fundamentos a dignidade da pessoa humana e os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa.

⁵ LEÃO, Martha Toribio. Contributo para o estudo da extrafiscalidade: a importância da finalidade na identificação das normas tributárias extrafiscais. Revista Direito Tributário Atual, n.34, p. 4, 2015.

⁶ Art. 1^o A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

I - a soberania;

II - a cidadania

III - **a dignidade da pessoa humana;**

IV - **os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;**

V - o pluralismo político.

Parágrafo único. Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição. (grifos nossos)

De forma complementar, o artigo 3^o⁷, ao alçar como objetivos fundamentais da nação a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, bem assim a garantia do desenvolvimento nacional e, notadamente, a erradicação da pobreza e a redução das desigualdades sociais e regionais, não apenas autoriza, mas exige uma postura ativa do Estado. Para tanto, a tributação se revela uma ferramenta indispensável, transcendendo a mera arrecadação e atuando como instrumento de indução alinhado a esse projeto de nação.

Diante disso, um dos fundamentos centrais para a extrafiscalidade no Brasil reside também no artigo 170 da Constituição Federal, o qual, ao tempo em que estrutura a ordem econômica sobre os pilares da livre iniciativa e da propriedade privada (art. 170, caput e inc. II), subordina essa mesma ordem a um fim maior, qual seja, o de “assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social” (BRASIL, 1988, art. 170).

Para garantir essa finalidade social, o próprio artigo elenca um rol de princípios que funcionam como autorizações para a intervenção estatal na economia. Dentre eles, destacam-se a função social da propriedade, a defesa do meio ambiente e a redução das desigualdades regionais e sociais, que se exprimem de maneira mais notória no campo social. Esses mandamentos, por seu turno, legitimam o Estado a manejar os instrumentos tributários, como a majoração ou a redução de alíquotas e bases de cálculo, para estimular ou desestimular práticas e consumos.

Além disso, a Constituição de 1988 confere ao Estado, em seu art. 174, a função de agente normativo e regulador da atividade econômica, estabelecendo que este exercerá as funções de fiscalização, incentivo e planejamento. Nesse contexto, a extrafiscalidade tributária se revela um dos mais eficientes mecanismos de intervenção, uma vez que, por meio dela, o Estado consegue influenciar a atividade econômica privada, bem assim promover o interesse público sem, contudo, atuar diretamente como agente econômico (MONCADA, 1986 apud GASSEN; MURTA; MENDONÇA, 2015, p. 546).

A atuação do Estado como agente regulador, prevista no artigo 174, ganha contornos ainda mais claros quando se analisa a natureza dos bens jurídicos que a tributação extrafiscal

⁷ Art. 3^o- Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I – *Construir uma sociedade livre, justa e solidária;*

II – *Garantir o desenvolvimento nacional;*

III – **erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;**

IV – Promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação. (Grifos nossos)

visa proteger. Muitos desses bens, como a saúde coletiva e o meio ambiente, são classificados pela doutrina como direitos de terceira geração.

Também conhecidos como direitos de fraternidade ou solidariedade, eles se caracterizam por serem transindividuais, de titularidade difusa, pertencendo à coletividade como um todo, e não a um indivíduo isoladamente (MORAES, 2022, p. 37-38)⁸. É nesse cenário que a extrafiscalidade tributária se qualifica como um mecanismo de poder-dever para a proteção desses direitos de titularidade coletiva, permitindo que o Estado utilize seu poder de tributar não apenas para arrecadar, mas com vistas a proteger bens pertencentes a toda a sociedade, em nome das presentes e das futuras gerações.

No campo da saúde, por seu turno, o artigo 196 da Constituição consagra a saúde como “direito de todos e dever do Estado”, como também estabelece que tal direito será garantido mediante “políticas sociais e econômicas que visem à redução do risco de doença”. Paralelamente, no âmbito ambiental, o artigo 225 atribui ao Poder Público a incumbência de defender e preservar o meio ambiente para as presentes e futuras gerações.

Ambos os dispositivos, ao preverem deveres estatais de proteção, fornecem a base constitucional para que o legislador se utilize da tributação como ferramenta para desestimular condutas e o consumo de bens que atentem contra esses valores essenciais.

Além dos fundamentos principiológicos já analisados, a própria estrutura do Sistema Tributário Nacional, consagrada na Constituição, historicamente contempla tributos cuja finalidade é predominantemente extrafiscal. Conforme explica Costa (2023), o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) é um tributo de natureza dual, possuindo tanto uma importante função fiscal quanto um marcante propósito regulatório.

A vertente extrafiscal do IPI é evidenciada por mecanismos jurídicos que lhe conferem grande flexibilidade. Dentre eles, a permissão para que suas alíquotas sejam alteradas por ato do Poder Executivo e sua submissão apenas à anterioridade nonagesimal, e não à anual, exsurge como mecanismo de destaque. A referida agilidade, segundo a autora, transforma o IPI em uma ferramenta eficaz para a proteção da indústria nacional, em resposta a conjunturas econômicas (COSTA, 2023).

Por seu turno, o caráter indutor do imposto manifesta-se de forma contundente por meio do princípio da seletividade, capaz de condicionar a carga tributária à essencialidade do bem. Assim sendo, nota-se que produtos de primeira necessidade recebem um tratamento mais

⁸ MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 38. ed. São Paulo: Atlas, 2022.

brando, enquanto itens supérfluos ou socialmente considerados nocivos são tributados com maior rigor, a fim de desestimular seu consumo (COSTA, 2023).

Ademais, o IPI é utilizado como instrumento de fomento econômico por meio de incentivos específicos. A imunidade concedida aos produtos destinados à exportação, por exemplo, alinha-se ao princípio de não exportação de tributos e visa fortalecer a competitividade brasileira no mercado internacional. Na mesma linha, a oneração reduzida na compra de bens de capital busca baratear o investimento produtivo e, conseqüentemente, o preço final dos bens de consumo (COSTA, 2023).

Seguindo a mesma lógica de indução de comportamentos do IPI, os impostos que incidem sobre o comércio exterior consistem em exemplos clássicos de tributos com função predominantemente regulatória. Tanto o Imposto de Importação (II) quanto o de Exportação (IE) são utilizados como ferramentas de política econômica, conforme a análise de Regina Helena Costa (2023).

O Imposto de Importação, segundo a autora, tem como finalidade principal a proteção da indústria nacional, e não a arrecadação. Ao onerar o produto estrangeiro, ele o torna menos competitivo em relação ao similar nacional. Para cumprir essa função de forma eficaz, o II possui um regime jurídico especial: é excepcionado dos princípios da anterioridade anual e nonagesimal e suas alíquotas podem ser alteradas diretamente pelo Poder Executivo. Essa agilidade permite ao Estado, por exemplo, combater práticas de *dumping* ao elevar rapidamente a tributação sobre determinados produtos para evitar a concorrência desleal (COSTA, 2023).

Já o Imposto de Exportação, aponta a jurista, opera na lógica inversa. Sua exigência onera o produto nacional no mercado externo, diminuindo sua competitividade. Por isso, sua utilização é mais rara e se alinha à máxima de que “não se deve exportar impostos” (COSTA, 2023, p. 345), servindo como um instrumento para desestimular a venda de produtos essenciais ao mercado interno, por exemplo. Assim como o II, ele também possui a mesma flexibilidade em relação à alteração de alíquotas e à anterioridade, o que o confirma como um tributo de natureza marcadamente regulatória (COSTA, 2023).

Outro exemplo relevante de tributo com função predominantemente extrafiscal é o Imposto sobre Operações Financeiras (IOF). Costa (2023) aponta que este imposto federal opera como um essencial mecanismo regulador do mercado financeiro, incidindo sobre operações de crédito, câmbio, seguro e aquelas relativas a títulos ou valores mobiliários, além do ouro, quando definido como ativo financeiro.

Seu regime jurídico flexível, que o excepciona dos princípios da anterioridade anual e nonagesimal e, de forma crucial, permite que o Poder Executivo altere diretamente suas alíquotas, promove verdadeira agilidade. Essa agilidade, por sua vez, confere à União uma poderosa ferramenta para influenciar a conduta dos agentes econômicos, permitindo ao governo estimular ou inibir rapidamente certas operações por razões de política econômica, visando sempre o interesse público (COSTA, 2023).

De todo o exposto, é evidente que a natureza multifacetada da extrafiscalidade não reside apenas em uma construção doutrinária, mas atua como um poderoso instrumento para a concretização de mandamentos e princípios constitucionais. Diante da crescente demanda social por proteção à saúde e ao meio ambiente, a intervenção do Estado se torna essencial para alinhar o desenvolvimento econômico a esses valores.

Nesse cenário, compreende-se que a tributação extrafiscal se apresenta como a ferramenta adequada para induzir os comportamentos necessários para que tais objetivos sejam atingidos. Em meio a todo esse contexto, e utilizando toda a bagagem teórica e constitucional analisada, o legislador brasileiro instituiu seu mais novo e explícito tributo com essas características, qual seja, o Imposto Seletivo.

1.2. O Imposto Seletivo na Emenda Constitucional nº 132/2023

Fruto de um debate que se estendeu por décadas, a Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023, promoveu a mais profunda transformação no sistema tributário brasileiro, com foco na tributação sobre o consumo (CAVALCANTI, 2025, p. 11). A reforma reestruturou a base de arrecadação ao extinguir um conjunto de quatro tributos, PIS, Cofins, ICMS e ISS, além de mitigar o alcance do IPI, para instituir um modelo de Imposto sobre o Valor Agregado (IVA) de natureza dual.

Este novo modelo é composto pela Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), de competência federal, e pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), de competência compartilhada entre Estados e Municípios (CAVALCANTI, 2025). A fim de nortear essa nova ordem, a Emenda introduziu princípios fundamentais no artigo 145 da Constituição, em como os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e, notadamente, da defesa do meio ambiente.

Em síntese, o princípio da simplicidade visa a facilitar o cumprimento das obrigações fiscais, enquanto a transparência busca clareza nas normas (CAVALCANTI, 2025). A justiça tributária, por sua vez, evidencia-se pela busca da atenuação dos efeitos regressivos da

tributação, a partir de mecanismos de devolução de imposto à população de baixa renda (CAVALCANTI, 2025). Já a defesa do meio ambiente orienta a concessão de incentivos e regimes fiscais favorecidos a tecnologias sustentáveis, como biocombustíveis e hidrogênio de baixa emissão de carbono (CAVALCANTI, 2025)⁹.

É nesse cenário que a reforma tributária introduziu o Imposto Seletivo (IS), também conhecido como “imposto do pecado”, como um instrumento de exceção. Em contraste com a lógica de neutralidade do IVA-dual, o IS foi concebido para ser intencionalmente não neutro, sendo capaz de interferir de forma deliberada nas escolhas dos agentes econômicos.

Seu objetivo explícito, nesse sentido, é desestimular o consumo de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, representando uma mudança de paradigma na política tributária do país (CAVALCANTI, 2025). Se, tradicionalmente, a seletividade tributária do IPI era pautada pela essencialidade do produto, com o Imposto Seletivo o foco se desloca para a lesividade deste, alinhando-se diretamente aos novos princípios constitucionais (BOZZA; PINHEIRO, 2024).

A Emenda Constitucional nº 132/2023 instituiu o Imposto Seletivo ao inserir o inciso VIII e o parágrafo 6º ao artigo 153 da Constituição, outorgando à União a competência para tributar nos seguintes termos:

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 (Grifos nossos).

A partir da análise do texto promulgado, duas omissões se fazem notar. Primeiramente, embora os projetos que deram origem à reforma previssem expressamente o caráter extrafiscal do novo tributo, essa menção foi suprimida na versão final. Da mesma forma, a própria nomenclatura "Imposto Seletivo" não foi positivada no corpo da Constituição, sendo essa

⁹ Em que pese os demais princípios sejam relevantes para o estudo da extrafiscalidade no âmbito do IS, primou-se pela elucidação daqueles que mais se associam diretamente à questão, a fim de não criar uma mera enumeração de princípios dissociada de um propósito específico.

designação utilizada em virtude da Exposição de motivos da PEC 45/2019 e das discussões da PEC 110/2019, que denominavam esse novo imposto de imposto seletivo¹⁰.

Contudo, apesar da ausência de uma declaração textual, a finalidade extrafiscal do tributo não é eliminada, pois sua natureza regulatória é inferida da própria materialidade definida pelo constituinte. Ao vincular a incidência do imposto à característica de prejudicialidade à saúde ou ao meio ambiente, o legislador não fez uma escolha técnica aleatória. Pelo contrário, ele elevou dois direitos de terceira geração – o direito à saúde coletiva e a um meio ambiente ecologicamente equilibrado – à condição de bens jurídicos a serem diretamente tutelados pelo poder de tributar.

Na prática, essa definição da materialidade pelo que é "prejudicial" representa a adoção da própria lógica do imposto pigouviano, que visa corrigir as externalidades negativas geradas por certas atividades de produção ou consumo. Nesse ínterim, Okuma (2024) ressalta que essa vinculação material e finalística cria um limite claro à competência da União, que deverá ser sempre observado em um eventual controle de constitucionalidade.

Dessa forma, a escolha dos termos na norma de competência foi estratégica. Andrade (2024) explica que houve uma preocupação do legislador em utilizar a linguagem ampla de "bens e serviços" para superar debates jurídicos formalistas que historicamente limitaram outros tributos, como a antiga distinção entre mercadorias e serviços.

A definição da materialidade, portanto, focou em seu propósito de onerar o que é prejudicial, e não em categorias jurídicas rígidas, delegando à Lei Complementar a significativa responsabilidade de detalhar esse conceito.

Uma das premissas da Reforma Tributária é a substituição do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) pelo Imposto Seletivo. Essa substituição, contudo, não é meramente nominal, pois os dois tributos partem de lógicas distintas; enquanto o IPI se direcionava à tributação do produto em razão de sua industrialização, o Imposto Seletivo nasce com a finalidade explícita de desestimular o consumo de bens específicos em virtude de sua nocividade.

Apesar dessa nova lógica, a análise de Andrade (2024) revela uma notável exceção a essa regra, criada para preservar o modelo de desenvolvimento da Zona Franca de Manaus. A norma de transição inserida no ADCT possibilitou a manutenção do IPI para produtos da ZFM, de modo a garantir o diferencial competitivo da região, vedando, nesses casos, a cobrança

¹⁰ CAVALCANTI, Eduardo Muniz Machado. Tributação sobre o consumo: CBS, IBS e imposto seletivo. 1. ed. São Paulo: Forense, 2025

concomitante do Imposto Seletivo e estabelecendo uma complexa coexistência entre os dois tributos (ANDRADE, 2024).

Uma das principais características do regime jurídico do Imposto Seletivo, definida no inciso II do parágrafo 6º do artigo 153, é a sua monofasia. Isso significa que o imposto incidirá uma única vez sobre o bem ou serviço, não se permitindo a apropriação de créditos em etapas anteriores ou a geração de créditos para operações posteriores. Nesse sentido, Okuma (2024) entende que essa unicidade de incidência, que contrasta com a sistemática não cumulativa de outros tributos, visa simplificar a cobrança e concentrá-la em um único ponto da cadeia econômica.

O texto constitucional também estabeleceu importantes hipóteses de não incidência para o novo tributo, previstas no inciso I do parágrafo 6º. O Imposto Seletivo não incidirá sobre as exportações, nem sobre as operações com energia elétrica e com telecomunicações. Assim, a desoneração das exportações é fundamental para não prejudicar a competitividade internacional dos produtos brasileiros, alinhando-se aos princípios da tributação no destino e da neutralidade (Okuma, 2024).

Concernente às alíquotas, a Emenda Constitucional trouxe, em seu inciso VI, uma regra que reforça o caráter regulatório do imposto. Determinou, assim, que elas serão fixadas por lei ordinária, e não por lei complementar, o que confere maior agilidade para que o Congresso Nacional responda a novas demandas sociais ou estudos científicos.

Ademais, a permissão para que as alíquotas sejam tanto *ad valorem* quanto *ad rem* oferece ao legislador a flexibilidade necessária para calibrar a tributação de forma mais eficaz e proporcional ao dano que se pretende desestimular, como enfatizam Fernandes e Batisti (2024).

Finalmente, a Constituição estabeleceu uma regra particular para a atividade de extração no inciso VII do parágrafo 6º do artigo 153, visando a oneração de bens minerais cujo processo extrativo é reconhecido como prejudicial ao meio ambiente. A norma determina que, na extração, o imposto será cobrado independentemente da destinação do produto, com uma alíquota máxima correspondente a 1% do seu valor de mercado.

Com essas diretrizes, o legislador constituinte montou o palco e definiu o roteiro para a atuação do Imposto Seletivo. Deixou, contudo, o papel principal vago, ao não especificar quais bens e serviços seriam os protagonistas da nova tributação extrafiscal. Dessa forma, a própria Constituição transferiu para o legislador infraconstitucional a responsabilidade mais pragmática e politicamente sensível: a de nomear os alvos dessa nova tributação.

Investigar como a Lei Complementar nº 214/2025 exerceu essa competência e quais foram as escolhas por trás da lista de produtos efetivamente tributados é, portanto, o passo fundamental que se segue.

1.3. A Regulamentação do Imposto Seletivo pela Lei Complementar nº 214/2025

Conforme analisado, a Emenda Constitucional nº 132/2023 traçou o desenho geral do Imposto Seletivo, cuja denominação apenas foi utilizada pela lei complementar redigida posteriormente. Contudo, a sua efetiva implementação, assim como, de igual maneira, a densidade normativa de suas regras, foram delegadas à legislação infraconstitucional.

A norma incumbida de cumprir essa determinação foi a Lei Complementar nº 214, de 25 de janeiro de 2025, que serviu como o elo entre a intenção do poder constituinte derivado reformador e a materialização prática do novo tributo. Referida norma, em seu artigo 409, § 1.º, e no Anexo XVII, cumpriu sua principal função ao elencar os bens e serviços sobre os quais o Imposto Seletivo incidirá. A lista nela constante abrange categorias distintas, cujas justificativas se alinham com a finalidade de desestimular condutas prejudiciais à saúde e ao meio ambiente.

Dentre os bens listados estão veículos, embarcações, aeronaves, produtos fumígenos, bebidas alcoólicas, bebidas açucaradas e bens minerais, além de serviços como os de concursos de prognósticos e *fantasy sports*. A norma ainda especifica, em seu § 2.º, que a incidência sobre produtos fumígenos e bebidas alcoólicas ocorre quando estes estão acondicionados em sua embalagem primária, destinada ao consumidor final.

A escolha dos bens e serviços tributados pela Lei Complementar nº 214/2025 alinha-se, em tese, aos objetivos constitucionais de proteção. A título de exemplo, a incidência sobre os produtos fumígenos, as bebidas alcoólicas e açucaradas fundamentam-se na tutela da saúde pública, buscando desestimular o consumo de itens associados a doenças. A oneração de bens minerais e veículos, por sua vez, tem como justificativa declarada a compensação por danos ambientais. Por fim, a tributação sobre jogos e apostas visa a coibir práticas que podem levar ao desenvolvimento de vício, também considerado um problema de saúde.

Além de elencar os bens e serviços tributados, a Lei Complementar nº 214/2025 se ocupou de detalhar os aspectos técnicos essenciais para a operacionalização do Imposto Seletivo.

Consoante o artigo 412 da Lei Complementar, o fato gerador do imposto foi definido de forma ampla, ocorrendo, a depender do produto ou serviço, no primeiro dos seguintes eventos: o primeiro fornecimento do bem; a arrematação em leilão público; a transferência não

onerosa de bem-produzido; a incorporação do bem ao ativo imobilizado ou o consumo pelo próprio fabricante; a extração de bem mineral; o fornecimento ou o pagamento do serviço, o que ocorrer primeiro; ou a importação de bens e serviços.

Outrossim, a Lei Complementar 214/2025, em seu artigo 413, definiu as hipóteses de não incidência do imposto. Além de confirmar as vedações constitucionais para operações com energia elétrica e telecomunicações, a norma também excluiu da tributação os bens e serviços que se beneficiam da alíquota reduzida de 60% do IBS e da CBS (CAVALCANTI, 2025).

Dessa forma, fica vedada a incidência do imposto sobre uma vasta gama de itens, incluindo:

- I - serviços de educação;
- II - serviços de saúde;
- III - dispositivos médicos;
- IV - dispositivos de acessibilidade para pessoas com deficiência;
- V - medicamentos;
- VI - produtos de cuidados básicos à saúde menstrual;
- VII - serviços de transporte público coletivo de passageiros rodoviário e metroviário de caráter urbano, semiurbano e metropolitano;
- VIII - alimentos destinados ao consumo humano;
- IX - produtos de higiene pessoal e limpeza majoritariamente consumidos por famílias de baixa renda;
- X - produtos agropecuários, aquícolas, pesqueiros, florestais e extrativistas vegetais **in natura**;
- XI - insumos agropecuários e aquícolas;
- XII - produções artísticas, culturais, de eventos, jornalísticas e audiovisuais nacionais, atividades desportivas e comunicação institucional;
- XIII - bens e serviços relacionados a soberania e segurança nacional, segurança da informação e segurança cibernética (§ 1º do art. 9º da Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023)

A definição da base de cálculo do imposto, detalhada no artigo 414 da Lei Complementar, revela uma diversidade de critérios, adaptados à natureza de cada operação. Como regra geral, a base de cálculo corresponde ao valor da operação, como o valor da venda na comercialização ou o preço do arremate em leilão. Para situações específicas, contudo, a lei estabelece bases distintas, como o valor de referência para exportação de minerais e transações não onerosas, ou o valor contábil na hipótese de incorporação do bem ao ativo imobilizado.

Outras bases específicas incluem o preço de venda no varejo para produtos fumígenos e a receita da entidade para os serviços de prognósticos e *fantasy sports*. A lei ainda prevê que a base de cálculo poderá ser a unidade de medida do produto, como no caso de fumígenos e bebidas alcoólicas, e delega ao Poder Executivo a definição da metodologia para o cálculo do valor de referência.

A definição das alíquotas, detalhada a partir do artigo 419 da Lei Complementar, é o principal mecanismo pelo qual se busca efetivar o caráter regulatório do imposto. A norma

reitera que as alíquotas serão estabelecidas por lei ordinária e poderão ter regimes e critérios específicos para cada produto. No caso dos veículos, por exemplo, a lei previu uma complexa graduação que considera um conjunto de dez critérios, os quais abrangem aspectos de performance e política industrial, como potência e realização de etapas fabris no país, e, principalmente, de sustentabilidade ambiental, como eficiência energética, pegada de carbono e reciclabilidade.

Para os produtos fumígenos e bebidas alcoólicas, de outro viés, foi adotada uma metodologia de tributação mista, com a cumulação de alíquotas *ad valorem* e específicas. Ademais, a lei definiu alíquotas particulares para o setor de extração, com um teto de 0,25% para bens minerais e alíquota zerada para o gás natural quando utilizado como insumo industrial combustível para fins de transporte.

É de se notar, contudo, uma relevante discrepância apontada Scaff (2024) entre o teto constitucional de 1% e a alíquota efetiva de até 0,25% proposta na Lei Complementar nº 214/2025. Essa notável diferença entre o potencial de oneração autorizado pela Constituição e a alíquota efetivamente proposta na legislação infraconstitucional é um ponto central da crítica doutrinária.

Para Scaff, uma alíquota de apenas 0,25% é de baixo impacto econômico para um setor de altíssimo valor como o da mineração, sendo insuficiente para gerar um desestímulo real à atividade. O autor sugere que essa tributação simbólica se assemelha mais a "uma espécie de alíquota adicional de CFEM (Compensação Financeira pela Exploração de Recursos Minerais)" (SCAFF, 2024, p. 331) do que a um imposto com genuína função regulatória.

Adicionalmente, essa escolha pela alíquota mínima representa uma significativa renúncia a uma arrecadação que, se exercida em seu potencial máximo, poderia ser destinada a fundos de reparação ou a políticas ambientais, o que suscita debates sobre a real intensidade do propósito de desincentivo do legislador (SCAFF, 2024).

A sujeição passiva é tratada no artigo 413, que define como contribuinte do imposto a pessoa, física ou jurídica (CAVALCANTI, 2025, p. 283), que realiza a operação tributável, como a produção, extração, comercialização ou importação. Adicionalmente, a lei atribui a responsabilidade tributária a terceiros, como o transportador o possuidor e o proprietário dos bens, quando estes circularem sem a documentação fiscal comprobatória de sua procedência.

Finalmente, no que se refere à governança do tributo, a Lei Complementar atribuiu a competência para a administração e a fiscalização do Imposto Seletivo à Receita Federal do Brasil, visando garantir a centralidade e a eficiência do controle tributário em âmbito nacional.

A norma estabeleceu, contudo, uma ressalva para o processo de discussão do crédito tributário: o contencioso administrativo seguirá o rito disposto no Decreto nº 70.235/1972. Essa medida assegura aos contribuintes o devido processo legal no lançamento e nos recursos contra as decisões administrativas (CAVALCANTI, 2025).

A análise da construção normativa do Imposto Seletivo, realizada neste capítulo, revela um tributo desenhado sobre robustos fundamentos teóricos e constitucionais, com o potencial de alinhar o Brasil às tendências internacionais de proteção à saúde e ao meio ambiente. Com sua estrutura jurídica agora estabelecida, a investigação avança para sua dimensão finalística.

A questão que se impõe, portanto, é: de que forma este novo imposto, com suas regras e alvos legalmente definidos, opera como um instrumento verdadeiramente eficaz na tutela da saúde e do meio ambiente, que constituem sua precípua razão de ser?

2. A EFETIVIDADE DA EXTRAFISCALIDADE DO IMPOSTO SELETIVO: UMA ANÁLISE DA APLICAÇÃO SETORIAL NA SAÚDE E NO MEIO AMBIENTE

O presente capítulo objetiva aprofundar a análise da vocação extrafiscal do Imposto Seletivo, examinando como ele se propõe a atuar como um instrumento de tutela da saúde pública e de proteção ambiental através da oneração de produtos específicos. Para tanto, enfocar-se-á o potencial de efetividade dos mecanismos previstos na Lei Complementar n.º 214/2025 para setores chave, quais sejam, as bebidas açucaradas, no âmbito da saúde, e a atividade mineral, no âmbito ambiental. Assim, esta seção analisará os elementos técnicos do tributo que se demonstram cruciais para a função regulatória nesses contextos, bem como os mecanismos de internalização de externalidades negativas associados.

2.1. Mecanismos de efetivação da extrafiscalidade setorial: alíquotas, base de cálculo e destinação da receita

A escolha dos bens e serviços a serem onerados pelo Imposto Seletivo foi um passo crucial para definir o alcance do tributo, pois essa seleção delimita o campo de atuação e a sua própria identidade. Contudo, a verdadeira potência de um imposto regulatório não reside apenas em o que se tributa, mas, em especial, em como se tributa, de sorte que a arquitetura de sua base de cálculo e a calibragem de suas alíquotas configuram elementos que determinam, na prática, a capacidade real de desestímulo do consumo.

Para além dessa engenharia técnica, a efetividade da medida repousa sobre uma questão ainda mais profunda e controversa, qual seja, a destinação da receita arrecadada. A análise que se segue, portanto, investiga não apenas o desenho desses mecanismos, mas também o complexo debate sobre a necessidade de vincular a arrecadação a políticas de saúde e relativas ao meio ambiente. Outrossim, investigar-se-á se essa pretensão se confronta com o princípio constitucional da não afetação da receita dos impostos.

A Emenda Constitucional n.º 132/2023, instituindo o Imposto Seletivo, determinou uma divisão de competências normativas para sua quantificação. Ao passo que a definição da base de cálculo foi delegada à lei complementar, a fixação das alíquotas, divididas em específicas (*ad rem*) ou *ad valorem*, foi atribuída à lei ordinária. O desafio no desenho desses dois elementos, como aponta a doutrina (FERNANDES; BATISTI, 2024), se associa à garantia de que sua formatação cumpra a finalidade extrafiscal do tributo.

Para concretizar essa pretensão, a carga tributária resultante deve guardar proporcionalidade com a gravidade do dano que se busca desestimular e, em mesma medida, não deve ser dominada por um interesse primordialmente arrecadatário.

A base de cálculo, conforme expõe Barreto (1987, p. 38), é “o padrão, critério ou referência para medir um fato tributário”¹¹, e por essa razão, deve guardar conformidade com o aspecto material do imposto (FERNANDES; BATISTI, 2024). No caso do Imposto Seletivo, sua base de cálculo deve, portanto, mensurar a "produção, extração, comercialização ou importação" de bens e serviços prejudiciais, nos exatos termos do art. 153, VIII, da Constituição Federal.

Nesse sentido, a Emenda Constitucional n.º 132/2023 delegou à Lei Complementar a tarefa de estabelecer os critérios específicos para essa mensuração. Contudo, uma característica importante atribuída pela EC 132/2023 é a permissão explícita para que ele tenha o mesmo fato gerador e a mesma base de cálculo de outros tributos. Tal autorização constitucional afasta, para o IS, a vedação à bitributação e ao *bis in idem*, o que se justifica por sua finalidade eminentemente extrafiscal.

Assim sendo, a intenção do legislador foi criar um ônus adicional e específico sobre certas atividades, de natureza regulatória, o que não se confunde com a tributação ordinária sobre o consumo. A razão pela qual esses tributos não se confundem, apesar de poderem incidir sobre o mesmo fato, reside em suas naturezas e finalidades fundamentalmente distintas.

A tributação ordinária sobre o consumo, materializada no Imposto sobre Bens e Serviços - IBS e na Contribuição sobre Bens e Serviços - CBS, possui um objetivo primordialmente fiscal, isto é, visa angariar recursos de forma ampla e estável com vistas a financiar as atividades do Estado. Justamente por isso, ela busca ser geral e neutra, de modo a interferir o mínimo possível nas decisões de produção e consumo.

Em contraste, o IS possui um objetivo essencialmente extrafiscal e regulatório. Sua função principal não é arrecadar; muito pelo contrário, visa desestimular o consumo de uma lista específica e restrita de bens e serviços considerados prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente. O IS, portanto, não busca a neutralidade; ao contrário, seu propósito é justamente o de interferir no mercado para encarecer um produto e, com isso, reduzir sua demanda.

Além disso, a Emenda estabeleceu duas regras importantes sobre a composição da base de cálculo. Primeiro, determinou que o Imposto Seletivo não integrará sua própria base de cálculo, uma escolha que se alinha aos novos princípios da simplicidade e da transparência, pois evita o chamado cálculo por dentro, que torna o valor final do tributo menos claro para o contribuinte (FERNANDES; BATISTI, 2024).

¹¹ BARRETO, Aires Fernandino. Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais. Ed. Rev. Dos Tribs., 1987, p.38.

Em segundo lugar, previu que o IS integrará a base de cálculo do IBS e da CBS. A justificativa para esta segunda regra, conforme os debates da reforma, foi a de evitar que a não inclusão do IS na base dos novos tributos gerasse um incentivo para que as empresas reorganizassem suas cadeias de distribuição, realizando vendas diretamente da indústria ao consumidor final para obter vantagens fiscais, o que poderia causar prejuízos a todo o setor de comércio e serviços (CAVALCANTI, 2025).

A Lei Complementar n.º 214/2025, no artigo 414, detalhou a base de cálculo do imposto. Assim, definiu critérios diversos conforme a operação. A regra geral adota o valor da transação, como o valor da venda ou do arremate em leilão. Contudo, para situações específicas, a norma prevê bases distintas, como o valor de referência, que se é utilizado para transações não onerosas e exportação de minerais; o valor contábil, aplicado na incorporação de um bem ao ativo imobilizado; ou o preço de venda no varejo, exclusivamente para produtos fumígenos. À vista disso, o parágrafo 1.º do mesmo artigo ainda permite que, para a aplicação de *ad rem*, a base seja a própria unidade de medida, como no caso de fumígenos e bebidas alcoólicas.

No que se refere às alíquotas, a Constituição estabeleceu uma regra de grande relevância para o debate sobre o desvio de finalidade. Ao prever, no artigo 153, § 6.º, VI, que as alíquotas seriam fixadas por lei ordinária, o constituinte reformador criou um sistema de flexibilidade controlada (CAVALCANTI, 2025). Isso porque, por um lado, permitiu que a alteração seja mais ágil do que a exigência de lei complementar, possibilitando respostas às dinâmicas sociais e de mercado, e, por outro lado, crucialmente, não concedeu ao Poder Executivo a faculdade de alterar as alíquotas por decreto, como ocorre com tributos marcadamente regulatórios como o IPI e o II.

A referida escolha legislativa funciona, portanto, como uma importante salvaguarda, ao procurar impedir que o imposto seja utilizado ao arbítrio do governo como uma fonte de receita extra para necessidades fiscais momentâneas (CAVALCANTI, 2025). A Lei Complementar, considerando o comando constitucional, permitiu a utilização de diferentes formas de incidência para a quantificação do imposto, a fim de admitir tanto alíquotas específicas, chamadas *ad rem*, as quais são fixadas por unidade de medida, quanto alíquotas *ad valorem*, que correspondem especificamente a um percentual sobre o valor da operação (PEIXOTO; DINIZ e SATO; 2024).

Especialmente na tributação de produtos prejudiciais à saúde, a definição desses modelos é de extrema relevância. Fernández (2024) argumenta, nesse viés, que a alíquota *ad rem* é vista como mais eficaz, na medida em que, ao incidir diretamente sobre a quantidade do

componente nocivo, como o grama de açúcar ou mesmo o volume de álcool, ela ataca a raiz do problema. Em contrapartida, a tributação puramente *ad valorem*, por incidir sobre o preço, pode gerar o efeito indesejado do *trading down*, no qual o consumidor é incentivado a migrar para produtos mais baratos, mas que, infelizmente, podem ser igualmente ou até mais prejudiciais à sua saúde (FERNÁNDEZ, 2024).

Nesse contexto, entende-se que o legislador complementar, no momento em que regulamentou a matéria, definiu também uma sofisticada metodologia híbrida para os produtos de maior impacto. Assim sendo, para os produtos fumígenos e para as bebidas alcoólicas, previu a cumulação de alíquotas *ad valorem* com alíquotas específicas, considerando, no caso das bebidas, a quantidade de álcool contida no produto. Dessa combinação, conforme apontam Fernandes e Batisti (2024), exsurge uma calibragem mais precisa do imposto, com o objetivo de alcançar uma maior efetividade na política pública de desestímulo ao consumo desses bens.

O desenho constitucional das alíquotas e da base de cálculo do Imposto Seletivo, com sua flexibilidade e adaptabilidade, parece, à primeira vista, adequado para que o tributo cumpra sua finalidade de desestímulo. Contudo, uma das críticas mais relevantes levantadas pela doutrina desde os debates sobre a criação do imposto reside na ausência de uma destinação específica para os valores arrecadados (OKUMA, 2024).

A não vinculação da receita a fundos ou programas que visem diretamente à mitigação dos danos à saúde e ao meio ambiente enfraquece a legitimidade extrafiscal do tributo, quebrando o nexo entre o ônus imposto ao contribuinte e o benefício social que deveria ser gerado (OKUMA, 2024).

Ademais, como cediço, a mera implementação de um imposto não se demonstra medida suficiente para induzir uma mudança cultural na forma de consumo de uma população. Em verdade, a fim de que a alteração de práticas efetivamente ocorra, é fulcral que a tributação consista apenas numa peça dentro de um conjunto mais amplo e integrado de políticas públicas, e não o fio-condutor, entendido como o cerne desse movimento de mudança (ANDRADE; HOLLAND, 2022).

Referidas políticas, nesse interim, devem atuar na conscientização sobre os malefícios de certos produtos e, crucialmente, na oferta de alternativas viáveis e saudáveis para a população, de modo, dissociada desse suporte, a tributação corre o risco de ser só mais uma medida isolada e de baixa eficácia.

Para corrigir essa falha de desenho, a doutrina sugere a adoção da chamada vinculação da receita a fins específicos (OKUMA, 2024). Propõe-se, por exemplo, que os recursos sejam

destinados a campanhas de conscientização ou a projetos de reparação ambiental, como reflorestamento e descarbonização, seguindo as boas práticas da OCDE (OKUMA, 2024, p. 88). Outra estratégia seria utilizar a receita para financiar pesquisa e desenvolvimento de alternativas mais sustentáveis, criando um ciclo virtuoso capaz de dar maior efetividade à função regulatória do imposto (BOZZA; PINHEIRO, 2024).

A implementação dessa proposta, contudo, confronta o princípio da não afetação da receita de impostos, previsto no artigo 167, IV, da Constituição, dispositivo que não foi alterado pela Reforma Tributária (OKUMA, 2024). A referida barreira, no entanto, não é absoluta. Isso porque a própria Constituição estabelece exceções a essa regra, como a repartição do produto da arrecadação de certos impostos entre os entes federativos, o que ocorre com o próprio Imposto Seletivo, e a destinação de recursos para ações e serviços públicos de saúde e para a manutenção e o desenvolvimento do ensino (BOZZA; PINHEIRO, 2024). A existência dessas exceções, por sua vez, demonstra que a vinculação de receitas para fins é de alta relevância social e constitucionalmente possível.

Diante disso, a ausência de uma destinação específica para a receita do Imposto Seletivo é vista como uma fragilidade que o aproxima de um tributo com finalidade meramente fiscal. A justificativa extrafiscal se torna limitada sem uma política clara de reinvestimento dos recursos (ANDRADE, 2024).

O temor de que o imposto seja desvirtuado para fins arrecadatórios é, portanto, agravado pela opção do legislador de não utilizar os caminhos que a própria Constituição já oferece para vincular receitas a fins socialmente relevantes, como a saúde e o meio ambiente (OKUMA, 2024).

2.2 O Imposto Seletivo e a tutela da saúde pública: o caso das bebidas açucaradas

A saúde pública figura como um dos pilares para a prosperidade de uma nação, fato que se tornou ainda mais evidente no cenário global pós-pandemia de Covid-19. A crise sanitária destacou a vulnerabilidade gerada por comorbidades como a obesidade e o sobrepeso, que se mostraram fatores de agravamento para o quadro clínico de inúmeros pacientes.

Por sua vez, o referido quadro de saúde é potencializado por profundas transformações nos hábitos de vida contemporâneos, marcados pelo avanço de alimentos ultraprocessados e por um crescente sedentarismo. Diante desse cenário, a promoção de um estilo de vida saudável ascendeu ao topo das prioridades de políticas públicas em todo o mundo, o que encontra correspondência com os princípios e objetivos erigidos pelo poder constituinte.

Em resposta a esse desafio, na órbita internacional, muitos países passaram a adotar a tributação como uma ferramenta de saúde pública, buscando influenciar práticas de consumo. Alinhando-se a essa tendência internacional, a Reforma Tributária brasileira, por meio da Emenda Constitucional n.º 132/2023, instituiu o Imposto Seletivo e elegeu a tutela da saúde como uma de suas justificativas centrais.

Em mesmo sentido, a Lei Complementar n.º 214/2025, ao dar concretude ao comando da Emenda Constitucional, instituiu a incidência do Imposto Seletivo sobre as bebidas açucaradas. A justificativa central para a oneração desses produtos se associa, portanto, diretamente a tutela da saúde pública. A intenção declarada do legislador é utilizar a tributação como um mecanismo para desestimular o consumo de produtos associados ao desenvolvimento de doenças crônicas não transmissíveis, como a obesidade e a diabetes, promovendo, por via de consequência, hábitos mais saudáveis na população.

Sob a ótica econômica, interessante a medida, pois busca mitigar as externalidades negativas geradas pelo consumo excessivo de açúcar. Os custos com o tratamento das doenças associadas a esse consumo recaem sobre todo o sistema público de saúde, e não são arcados apenas por produtores e consumidores desses bens (HOLLAND, ANDRADE, 2022).

Nesse cenário, os chamados "tributos saudáveis" (FERNÁNDEZ, 2024) funcionam como um imposto pigouviano, internalizando esses custos sociais no preço dos produtos. Nesse sentido, Fernández (2024) aponta que, embora a arrecadação possa diminuir com a queda no consumo, a longo prazo, essa redução pode ser compensada pela diminuição dos gastos da saúde pública com o tratamento dessas doenças.

Globalmente, a adoção de um tributo sobre bebidas açucaradas alinha o Brasil a uma tendência global e a recomendações de importantes organismos internacionais. Como aponta Okuma (2024), um estudo do Banco Mundial de 2020 já recomendava a adoção de um *sugar tax* como ferramenta para a prevenção da obesidade e de outras doenças, idealmente alinhada a políticas públicas de conscientização (HOLLAND; ANDRADE, 2022).

Na mesma linha, a própria Organização Mundial da Saúde (OMS), em sua reunião técnica sobre políticas fiscais para a dieta, observou que um aumento de tributação que eleve em ao menos 20% o preço de varejo pode levar a uma redução significativa do consumo de bebidas açucaradas (FERNÁNDEZ, 2024, p. 223).

Contudo, a aparente simplicidade da tributação como solução para desafios complexos de saúde pública é objeto de intensa crítica doutrinária. Conforme apontam Holland e Andrade (2022), a simples oneração do consumidor na expectativa de que, de forma quase milagrosa,

hábitos de consumo sejam alterados e problemas como a obesidade e a diabetes sejam resolvidos, configura uma saída fácil para uma questão que é, na verdade, multifatorial e complexa, sendo uma espécie de *wicked problem*.

Dentoni, Hopes e Ross (2012) definem os *wicked problems* como questões de natureza complexa, associadas não a uma causa específica, mas, em verdade, a diversos fatores que não são resolvíveis a partir da simples adoção de atitudes pontuais. A obesidade passa por essa perspectiva, decorrendo de um processo que deve ser atacado em várias frentes, notadamente por políticas públicas que se associem a aspectos biológicos, comportamentais e ambientais (FINOCCHIO, 2014 apud DENTONI; HOPES; ROSS, 2012).

Nesse viés, defende-se que, para abordar uma epidemia de grande proporção como a obesidade, são necessárias abordagens multidisciplinares e integradas, que considerem uma vasta gama de fatores, desde o modo de vida até distúrbios psicossociais, sendo a tributação isolada uma medida insuficiente (HOLLAND; ANDRADE, 2022). Diante disso, a eficácia da medida em alterar o comportamento do consumidor também é questionada. Holland e Andrade (2022) descrevem a aposta na mudança de hábitos como uma "loteria decorrente do efeito substituição" (p. 4), pois não há garantia de que o bem substituto será menos calórico ou mais saudável.

Essa tese é corroborada por um estudo empírico de Holland, Tavares, Andrade e Tebaldi (2023), que, com base na Pesquisa de Orçamentos Familiares (POF), demonstrou que as estimativas de elasticidade-preço cruzada são pequenas. A pesquisa aponta, por exemplo, que o aumento de 1% no preço do refrigerante gera um aumento de apenas 0,21% no consumo de sucos.

A análise de experiências internacionais, como a do México, citada no mesmo estudo, reforça a dúvida, ao mostrar "pouca redução no consumo de açúcar" (p. 18) e um consumo calórico geral inalterado, levando os autores à conclusão de que a tributação "não é instrumento eficaz se o objetivo for a substituição de refrigerantes por outras bebidas consideradas menos calóricas" (HOLLAND; TAVARES; ANDRADE; TEBALDI, 2023, p. 59).

Um dos pontos mais críticos levantados pela doutrina refere-se ao impacto regressivo do imposto, que afeta desproporcionalmente as famílias de baixa renda. A análise de Holland, Tavares, Andrade e Tebaldi (2023) parte da premissa de que o sistema tributário brasileiro já é considerado "excessivamente elevado e altamente regressivo" (p. 3), e que um aumento na tributação de refrigerantes tornaria o sistema ainda mais regressivo, onerando proporcionalmente os menos abastados.

Dados da Pesquisa Nacional de Saúde - PNS - corroboram essa tese, ao demonstrarem que, embora o consumo tenha caído para todos os níveis de renda, a redução foi "muito mais fortemente entre famílias com rendimento familiar de até 1 salário-mínimo" (2023, p. 27). Essa dinâmica sugere que, para as famílias mais pobres, a queda no consumo é mais um resultado da redução de sua renda disponível do que de uma efetiva substituição por produtos mais saudáveis. As estimações de elasticidade-preço da demanda, baseadas nas Pesquisas de Orçamentos Familiares (POF), confirmam que consumidores de maior renda são "menos sensíveis ao preço do que os consumidores de menor renda" (2023, p. 41).

A consequência, portanto, é que "grande parte da contração de demanda por bebidas deve acontecer entre as famílias mais pobres" (HOLLAND, ANDRADE, 2022, p. 5), o que, na prática, "reduz a renda das famílias brasileiras, notadamente as mais pobres" (HOLLAND, ANDRADE, 2022, p. 5), sem gerar os efeitos esperados sobre a saúde pública (HOLLAND; TAVARES; ANDRADE; TEBALDI, 2023). Nesse sentido, a tributação se torna uma escolha do legislador sobre "quem pode pecar", transformando o consumo em um "luxo" (ANDRADE, 2024), e não um efetivo desincentivo.

Diante desses resultados, os autores concluem de forma contundente que, no contexto brasileiro de alta carga tributária, a "tributação não é instrumento de política pública eficaz na redução do consumo de bebidas adoçadas" (2023, p. 59). Se o objetivo é de fato reduzir o sobrepeso e a obesidade, as "melhores práticas de políticas públicas não estão associadas com instrumentos tributários" (2023, p. 59) de forma isolada.

Além disso, o estudo aponta que novos aumentos na tributação teriam um impacto econômico negativo geral, com indicativos de queda no valor bruto de produção, no PIB, na ocupação e na massa salarial, fazendo com que os efeitos adversos na economia sejam sempre superiores a eventuais ganhos (HOLLAND; TAVARES; ANDRADE; TEBALDI, 2023).

Dessa forma, embora a tributação sobre bebidas açucaradas esteja alinhada a uma tendência mundial e às recomendações de organismos internacionais de proteção à saúde, ela enfrenta sérios questionamentos quanto ao seu efetivo papel indutor e seu efeito sobre o desestímulo do consumo. A percepção é que a adoção dessa medida no sistema brasileiro, de forma desassociada da realidade do país e de outras políticas públicas que atuem na conscientização da população, arrisca-se a ser não apenas ineficaz, mas também a gerar efeitos colaterais socialmente indesejáveis, como o aprofundamento da regressividade tributária.

Diante disso, emerge o questionamento central sobre a real finalidade da norma: teria o Imposto Seletivo, neste caso, sido concebido como um genuíno instrumento para a redução

do consumo, ou sua implementação representa, na prática, a criação de mais uma fonte de arrecadação em um sistema já excessivamente oneroso?

2.3. O Imposto Seletivo e a proteção ambiental: o caso da atividade mineral

A tutela do meio ambiente constitui a outra grande vertente da extrafiscalidade do Imposto Seletivo, uma finalidade cuja importância é indissociável da própria proteção à saúde. A premissa é que um meio ambiente ecologicamente equilibrado é condição basilar para a saúde pública, atuando como fator de prevenção de doenças, bem como de promoção de uma vida saudável.

Nessa perspectiva, o imposto atua como um instrumento para a salvaguarda de direitos de terceira geração, ao onerar atividades que geram externalidades ambientais negativas. Busca-se, com isso, não apenas desestimular práticas lesivas, mas também conformar um modelo de desenvolvimento econômico que seja sustentável e compatível com o princípio da dignidade da pessoa humana.

Foi com essa intenção protetiva que o legislador, na Lei Complementar n.º 214/2025, incluiu a tributação sobre a extração de bens minerais. A medida busca responder a um histórico de desastres e conflitos socioambientais no Brasil, como, a título de exemplo, os impactos sobre populações indígenas, a contaminação de solos e recursos hídricos, a perda de biodiversidade e tragédias como os rompimentos das barragens de Mariana e de Brumadinho (OKUMA, 2024).

A lógica por trás da tributação do setor é a aplicação de um imposto pigouviano, no qual se busca fazer com que o preço dos bens minerais internalize os custos decorrentes das externalidades negativas que sua extração gera, custos estes que não são contabilizados pelo mercado. A finalidade do tributo está, portanto, diretamente relacionada ao princípio do poluidor-pagador e à ideia de desestimular, pela via econômica, práticas prejudiciais ao meio ambiente.

Contudo, a análise da tributação mineral no Brasil é complexa, pois a mineração não representa apenas um risco ambiental, mas também um pilar da estrutura econômica nacional. Conforme aponta Jungmann (2023)¹², o setor contribui significativamente para o PIB, por possui papel decisivo na balança comercial, na geração de empregos e na arrecadação fiscal. A mineração está presente nos mínimos detalhes do cotidiano, sendo essencial para setores como

¹² JUNGSMANN, Raul. A força da mineração na economia brasileira. 2023. O tempo. Disponível em <<https://www.otempo.com.br/opiniaio/artigos/a-forca-da-mineracao-na-economia-brasileira-1.3294733>>

a construção civil, a indústria metalúrgica, energética, eletrônica, farmacêutica e automobilística (SCAFF, 2024).

À vista disso, a Emenda Constitucional n.º 132/2023, em seu artigo 153, § 6.º, inciso VII, determinou que na extração de bens minerais, o Imposto Seletivo será cobrado de maneira independente da destinação, cuja alíquota máxima seria de 1% do valor de mercado do produto. Tal norma, a partir da expressão "independentemente da destinação", parecia conflitar diretamente com a regra geral do inciso I do mesmo parágrafo, que veda a incidência do imposto sobre as exportações. Surgiu, assim, um impasse sobre a possível tributação da exportação de minérios.

Uma das interpretações surgidas no debate sobre a nova norma sustentava que a expressão se referia, de fato, à destinação territorial. Sob esta ótica, o constituinte reformador teria criado uma exceção à regra geral, autorizando a incidência do IS sobre a extração de minérios mesmo quando destinados à exportação.

O argumento central, nesse sentido, seria o de que a preocupação do legislador se associaria com a reparação pelo dano ambiental intrínseco à atividade extrativa, que ocorre em território nacional, independentemente de onde o produto será consumido. Essa interpretação, contudo, encontra uma barreira significativa, pois contraria frontalmente a diretriz constitucional de desoneração das exportações, que visa a estimular a competitividade dos produtos nacionais.

Para solucionar essa aparente antinomia entre a regra de não incidência sobre exportações (inciso I) e a regra de tributação da extração "independentemente da destinação" (inciso VII), Scaff (2024) recorre aos métodos clássicos de interpretação jurídica, consagrados por Tercio Sampaio Ferraz Junior.

A partir de uma interpretação de caráter sistemático, a qual exige que os dispositivos constitucionais sejam lidos em conjunto e de forma extrair o diálogo entre as normas, que passam a ser visualizadas sob a égide do ordenamento jurídico como um arcabouço uno, a regra do inciso VII não poderia simplesmente anular ou revogar a do inciso I; ambas precisam coexistir. Nesse sentido, conforme o Ministro Eros Grau, “não se interpreta a constituição em tiras, aos pedaços, mas sim na sua totalidade”¹³, estabelecendo a necessidade de interpretação conjunta do arcabouço jurídico.

Sob a ótica sociológica, por sua vez, enquadra-se a norma em seu contexto social e econômico. Nesse sentido, Scaff recorda que o Brasil possui uma tradição consolidada de

¹³ Íntegra do voto do ministro eros grau na ADPF 144, sobre lei de inelegibilidade julgada em 06/08/2008.

desonerar suas exportações como política de fomento à competitividade no mercado internacional.

Finalmente, adotando-se um viés teleológico-axiológico, que investiga a finalidade da norma e os valores por ela protegidos, reforça essa conclusão. A não incidência do Imposto Seletivo nas exportações atinge o objetivo de ampliar a presença brasileira no comércio global e valoriza a competitividade da produção nacional.

Diante disso, a única interpretação coerente, segundo Scaff, é que a destinação mencionada no inciso VII se refere à finalidade ou ao uso do bem mineral, e não à sua destinação territorial, preservando-se assim a não tributação das exportações (SCAFF, 2024, p. 328).

Some-se a isso o fato de que a efetividade da tributação sobre a atividade mineral como instrumento de desestímulo tem sido objeto de intenso debate doutrinário. A própria Emenda Constitucional estabeleceu um teto de 1% para a alíquota, mas a Lei Complementar n.º 214/2025 fixou-a em um patamar máximo de apenas 0,25%.

Tal discrepância, por seu turno, levanta um sério questionamento, no que concerne ao fato de uma alíquota de baixo impacto econômico ter, de fato, a força necessária para desestimular uma atividade de altíssimo valor como a mineração, ou seu propósito se torna, na prática, meramente arrecadatório. Nesse sentido, sugere-se que a finalidade do imposto pode ter sido desvirtuada, deixando de ser um desincentivo para se converter em "uma espécie de alíquota adicional de CFEM (Compensação Financeira pela Exploração de Recursos Minerais)" (SCAFF, 2024, p. 331).

Uma crítica ainda mais profunda recai sobre a compatibilidade da escolha do legislador complementar com o texto constitucional. O artigo 153, VIII, da Constituição é explícito ao determinar que o imposto incide sobre bens e serviços que são, intrinsecamente, prejudiciais. A referida formulação vincula a tributação à natureza do produto, e não meramente ao seu processo produtivo. Contudo, ao eleger o minério de ferro como o bem a ser tributado, a Lei Complementar parece ter focado na atividade de extração, que é sabidamente danosa, e não na natureza do bem em si, que não é intrinsecamente prejudicial à saúde ou ao meio ambiente (SCAFF, 2024).

Contudo, isso não significa que o Imposto Seletivo não tenha potencial no setor. A sua aplicação se mostraria alinhada à Constituição caso fosse direcionada a bens minerais que são sabidamente tóxicos e perigosos, como o chumbo, o mercúrio e o arsênio. A oneração desses produtos específicos, cuja nocividade é inerente às suas propriedades, cumpriria a finalidade

extrafiscal de forma mais precisa e constitucionalmente adequada, a depender da análise técnica de cada caso. A opção pelo minério de ferro, portanto, demonstra que a Lei Complementar, ao regulamentar o tema, distanciou-se do mandamento constitucional que justificou a criação do imposto.

Dessa forma, em que pese a proteção ambiental seja uma finalidade nobre e o IS possua, em tese, mecanismos para promovê-la, a opção do legislador neste setor suscita profundos questionamentos. Ao eleger o minério de ferro como um dos principais alvos da tributação ambiental, um bem que não é intrinsecamente prejudicial à saúde ou ao meio ambiente, mas que representa uma das mais importantes *commodities* para a indústria nacional e para a balança comercial, o desígnio do legislador parece se afastar do propósito regulatório para se aproximar de um objetivo primordialmente arrecadatório.

3. O RISCO DE DESVIO DE FINALIDADE DO IMPOSTO SELETIVO: ANÁLISE CRÍTICA E MECANISMOS DE CONTROLE

A instituição do IS, mediante a exteriorização de seu mandato extrafiscal atinente à proteção da saúde e o meio ambiente, carrega consigo o desafio de garantir que essa finalidade precípua seja efetivamente perseguida e não se perca em meio a outras prioridades estatais, notadamente a arrecadatória. Sob essa perspectiva, o capítulo final desta monografia dedica-se a analisar os principais vetores de risco que podem levar a um desvio de finalidade do IS – como a pressão arrecadatória e a captura regulatória – e a avaliar a força dos mecanismos de controle jurídico-institucional disponíveis para assegurar a integridade (e a integralidade) de seus objetivos.

3.1. O conceito de desvio de finalidade no direito tributário e sua aplicação ao Imposto Seletivo

A análise do risco de desvio de finalidade do Imposto Seletivo exige, primeiramente, a compreensão deste conceito, originário do Direito Administrativo. Em sua essência, o desvio de finalidade ocorre "quando há um descompasso entre a finalidade a que o ato serviu e a finalidade legal que por meio dele deveria ser alcançada" (MACIEL, 2023, p. 43).

Embora classicamente associado ao controle dos atos da Administração Pública, este vício também é invocado pela doutrina para controlar a própria atividade do legislador em matéria tributária. A lição de Tercio Sampaio Ferraz Jr¹⁴. é fundamental para essa aplicação, ao explicar como ocorre a inconstitucionalidade por desvio de finalidade no caso dos impostos:

haverá inconstitucionalidade por desvio de finalidade quando e se a lei instituidora do imposto pretender alcançar objetivo diverso do que lhe é dado pela norma constitucional atribuidora de competência, com o fito de provocar finalidade prevista para outro tipo de tributo, adequada a este em virtude dos correspondentes meios. (...)
(FERRAZ JR, 2007, p. 364)

Aplicando o conceito ao tema, o desvio de finalidade em um tributo de natureza extrafiscal se configura quando este é utilizado para alcançar objetivos diversos daqueles que justificaram sua criação. No caso específico do Imposto Seletivo, cuja finalidade primordial, desde os debates legislativos até o texto constitucional, é a proteção da saúde e do meio ambiente, qualquer outra função que se sobreponha a este propósito, notadamente a arrecadatória, pode caracterizar o referido vício de inconstitucionalidade.

¹⁴ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. Direito Constitucional: liberdade de fumar, privacidade, estado, direitos humanos e outros temas. São Paulo: Manole, 2007, p. 364

É preciso notar, contudo, que o desvio de finalidade não se confunde com a mera existência de arrecadação ou com a ausência de destinação vinculada de receita, embora estes sejam fortes indícios do risco. O vício se configura, na verdade, quando a lógica arrecadatória, a busca pela maximização da receita, se sobrepõe à finalidade regulatória que justificou a criação do tributo. Em outras palavras, o desvio ocorrerá se a calibragem das alíquotas e a escolha dos bens tributados passarem a visar prioritariamente o erário, em detrimento do efetivo desestímulo a comportamentos prejudiciais à saúde e ao meio ambiente.

Nesse sentido, a aplicação do IS sobre as bebidas açucaradas é um exemplo emblemático do risco. Conforme abordado no capítulo anterior, estudos empíricos sobre a matéria questionam a eficácia da medida, apontando a baixa elasticidade-preço do consumo, o duvidoso efeito substituição e, crucialmente, seu caráter regressivo, que onera desproporcionalmente as famílias de baixa renda. Diante de um cenário em que a efetividade para a saúde pública é contestada, emerge a suspeita sobre a real intenção da norma: estaria a tributação, neste caso, genuinamente buscando a proteção da saúde, ou estaria utilizando essa nobre justificativa como um pretexto para instituir mais uma fonte de arrecadação sobre um produto de consumo em massa?

O caso da tributação sobre a atividade mineral reforça essa percepção. Se a finalidade do imposto fosse meramente desestimular o dano ambiental, seria de se esperar uma alíquota próxima ao teto constitucional de 1%, e não a alíquota de baixo impacto de 0,25% fixada em lei. Mais profundamente, ao eleger o minério de ferro como alvo – um bem não intrinsecamente prejudicial, diferentemente de minerais tóxicos como chumbo ou arsênio –, o legislador parece ter se distanciado do mandamento constitucional. A escolha por onerar uma atividade econômica tão lucrativa, sob o manto de uma preocupação ambiental, pode ser interpretada como um desvio de finalidade, no qual se busca primordialmente o resultado fiscal.

O desvirtuamento do Imposto Seletivo, portanto, materializa-se na prática por meio das escolhas do legislador sobre o que e como tributar, de forma a fazer com que o interesse arrecadatório prevaleça sobre o regulatório. É fato que a arrecadação é uma consequência inerente a qualquer imposto, contudo, quando a oneração recai sobre produtos com um conhecido histórico de demanda inelástica, como aqueles associados a dependência, como o cigarro e o álcool, a intenção primordialmente fiscal pode ser evidenciada.

Isso ocorre porque o legislador tem a previsibilidade de que, mesmo com o aumento do preço, o consumo não diminuirá de forma substancial, garantindo um fluxo de receita estável. O desvio de finalidade, nesse cenário, não reside na arrecadação em si, mas nas escolhas

prévias de desenho do tributo, que são calibradas para priorizar o resultado fiscal em detrimento do efetivo desestímulo a comportamentos nocivos.

3.2. Análise crítica dos riscos de desvio de finalidade no Imposto Seletivo

3.2.1. O risco central: a pressão arrecadatória

Em um país com as dimensões e as demandas sociais do Brasil, o Estado exerce uma dupla e, por vezes, conflitua função: a de agente regulador de comportamentos e a de provedor de serviços públicos, esta última altamente dependente de recursos. Essa realidade impõe uma constante e inegável pressão arrecadatória sobre todo o sistema tributário.

Nesse cenário, quando um novo tributo é criado para atender a finalidades extrafiscais de longo prazo, como a proteção à saúde e ao meio ambiente, o risco de que sua função seja subvertida pela necessidade de gerar receita é iminente. É assim que um imposto concebido com um propósito regulatório pode, na prática, ter sua lógica desvirtuada, convertendo-se em um instrumento com fins primordialmente fiscais.

O principal fator de risco para o desvio de finalidade do Imposto Seletivo reside em sua concepção como substituto do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI. Ao herdar o espaço de um tributo de notável peso arrecadatário, o IS já nasce com uma forte pressão para manter um nível de arrecadação significativo, o que pode, por si só, colocar sua vocação regulatória em segundo plano (ANDRADE, 2022).

Essa pressão arrecadatória é agravada pela determinação da Emenda Constitucional de que o produto da arrecadação do Imposto Seletivo seja compartilhado entre a União, os Estados e os Municípios. Ao se tornar uma fonte de receita relevante para todos os entes federativos, cria-se um forte alinhamento de interesses em favor da maximização da arrecadação.

A prioridade dos Estados e Municípios, que dependerão desses repasses, será, naturalmente, o aumento do montante a ser recebido, e não necessariamente a eficácia do desestímulo ao consumo, que, em tese, levaria a uma diminuição da base de cálculo e, conseqüentemente, da receita partilhada.

Nesse contexto, a análise de José Maria Arruda de Andrade (2024) sugere que a escolha dos bens a serem tributados pela Lei Complementar não foi casual, mas sim uma resposta a essa necessidade fiscal. O autor aponta que a lista de produtos do Imposto Seletivo repete, em grande medida, os itens de maior arrecadação do antigo IPI, com o acréscimo de outros bens de grande potencial fiscal, como a extração de minérios e os jogos de aposta, em uma aparente manobra para "fechar a conta" da reforma (ANDRADE, 2024, p. 20).

Corroborando essa visão, Barros (2024) argumenta que o Imposto Seletivo, em sua própria estrutura formal, não possui uma natureza constitucional a priori extrafiscal, mas sim uma finalidade arrecadatória similar à dos demais impostos. O autor destaca que os aspectos formais do tributo, como a necessidade de lei complementar para definir os bens e de lei ordinária para fixar as alíquotas, o aproximam mais de um tributo fiscal comum do que de um tributo regulatório ágil, que muitas vezes pode ter suas alíquotas alteradas por atos do Poder Executivo.

Além disso, a própria Emenda Constitucional, preocupada com a estabilidade fiscal dos entes subnacionais, previu no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) um detalhado mecanismo de compensação financeira.

Cavalcanti (2025) explica que este sistema, que será aplicado a partir de 2027, operará por meio de um cálculo mensal que compara os repasses efetivos aos Fundos de Participação dos Estados – FPE - e dos Municípios - FPM - com um valor de referência. Caso os repasses se mostrem insuficientes, a União fica obrigada a cobrir a diferença, sendo vedada qualquer restrição a essa entrega, de modo a garantir previsibilidade aos entes.

Assim sendo, a existência desse robusto mecanismo de segurança, paradoxalmente, gera o principal fator de risco para o desvio de finalidade do Imposto Seletivo. Andrade (2024, p. 32) ressalta que a substituição do IPI coloca o governo diante de uma espécie de “trilema”. O poder governamental fica diante da incerteza quanto a aceitar uma diminuição da receita total, desnaturar o Imposto Seletivo para que ele arrecade mais, ou, ainda, acionar a compensação utilizando a receita da CBS.

Diante desses cenários, a obrigação de compensar cria um poderoso incentivo para que a União se certifique de que o Imposto Seletivo arrecade o máximo possível. A tentação de calibrar suas alíquotas com um viés primordialmente arrecadatório, a fim de garantir a estabilidade fiscal, torna-se real e representa a mais significativa ameaça ao propósito extrafiscal do novo tributo.

Além disso, a relação entre o Imposto Seletivo e a manutenção do IPI na Zona Franca de Manaus – ZFM - é complexa, e revela outro forte indício do risco de desvio de finalidade. Andrade (2024)¹⁵ assevera que a própria Emenda Constitucional previu a possibilidade de se manter a cobrança do IPI sobre produtos industrializados na ZFM, com o objetivo explícito de preservar o diferencial competitivo que possui a região.

¹⁵ ANDRADE, José Maria Arruda de. O Novo Imposto Seletivo e o IPI da Zona Franca de Manaus. Link: <<https://doi.org/10.46801/2595-6280.56.17.2024.2523>>

De acordo com o autor, este modelo de incentivo baseia-se em um estruturado mecanismo de isenção de IPI na saída do produto, que, de igual maneira, gera um crédito presumido para o seu adquirente em outras partes do país, sendo sua manutenção considerada crucial para a economia local. A consequência direta dessa escolha é a criação de uma complexa coexistência entre o "imposto antigo" e o "imposto novo", sendo vedada a cobrança do Imposto Seletivo sobre os mesmos bens que permanecerem sob a égide do IPI-ZFM (ANDRADE, 2024).

Essa solução, para o autor, representa iminente contradição, frente aos objetivos da reforma, na medida em que aparenta "manter a confusão de tributos que a reforma constitucional promete encerrar" (ANDRADE, 2024, p.1). Assim, se o propósito primordial do IS fosse aplicar universalmente uma tributação extrafiscal sobre bens nocivos, a supracitada lógica dificilmente admitiria uma exceção de tamanha magnitude, motivada por razões puramente de política econômica regional.

A decisão do legislador, neste caso, evidencia o fato de que a gestão de incentivos fiscais preexistentes e a manutenção de equilíbrios econômicos complexos se sobrepuseram à pureza da finalidade extrafiscal do novo imposto. Desse modo, a manutenção do arranjo demonstra que, por trás da fachada de objetivos nobres como a simplificação e a regulação, subsistem poderosas pressões de política fiscal que moldam o verdadeiro caráter do tributo (ANDRADE, 2024).

3.2.2. Desafios na definição de bens e na fixação de alíquotas proporcionais

O risco de desvio de finalidade se manifesta também nas escolhas do legislador, especialmente na definição dos bens a serem tributados e na determinação das suas alíquotas. Rodrigues e Rosenblatt (2024), nesse sentido, discorrem acerca da lista de produtos da Lei Complementar, explicando que ela parece seguir uma seletividade casuística, o que suscita dúvidas a respeito do critério de escolha, especialmente no que concerne ao fato de ter sido a nocividade intrínseca ao bem ou relativa à sua importância econômica e arrecadatória.

Nesse sentido, o caso do minério de ferro é emblemático, por ser um bem não inerentemente prejudicial, mas cuja atividade extrativa é danosa e economicamente relevante. Referida crítica é aprofundada pela distinção, feita por Bozza e Pinheiro (2024), entre a tributação do bem prejudicial e da atividade prejudicial.

Os autores recordam que a Constituição, em seu artigo 153, VIII, autorizou a incidência sobre bens e serviços prejudiciais, de sorte que, ao onerar a extração de um minério

que não é, em si, nocivo, a Lei Complementar parece ter extrapolado sua competência, utilizando a justificativa do dano da atividade para alcançar um alvo fiscalmente atrativo.

Mesmo nos casos em que a atividade é reconhecidamente danosa, a fixação de uma alíquota desproporcional pode revelar a sua verdadeira faceta. Diante disso, Scaff (2024), ao analisar a alíquota máxima de 0,25% para a extração, argumenta que um percentual tão baixo é insuficiente para promover qualquer desestímulo eficaz em um setor de altíssimo valor, fazendo com que o tributo, na prática, se assemelhe mais a uma "CFEM adicional" do que a um imposto com genuína função regulatória.

Além disso, a própria complexidade de se estabelecer uma alíquota perfeitamente proporcional ao dano ambiental ou à saúde abre espaço para o desvio de finalidade. Conforme Fernandes e Batisti (2024), a tensão em quantificar cientificamente o impacto negativo de cada item cria um vácuo. Esse vácuo, conforme apontam os autores, tende a ser preenchido não por critérios objetivos, mas por meras pressões políticas e pela necessidade de arrecadação do governo, de modo que a calibragem final do imposto seja moldada mais por objetivos fiscais do que por sua pretendida função extrafiscal normativamente declarada.

3.2.3. Regressividade e impactos socioeconômicos indesejado

Um dos mais graves riscos associados ao desvio de finalidade do IS é o aprofundamento da regressividade do sistema tributário, o que criaria uma profunda contradição com os próprios objetivos declarados pela Reforma. A regressividade ocorre quando um tributo onera, proporcionalmente, mais as classes de menor renda.

Conforme alertam Rodrigues e Rosenblatt (2024), há um risco real de que o imposto se torne mais regressivo ao incidir sobre produtos cujo consumo é predominante nessas faixas de renda. Isso porque, em vez de cobrar mais de quem tem maior capacidade financeira, o imposto sobre o consumo acaba por retirar uma parcela maior do poder de compra de quem menos tem.

Holland, Tavares, Andrade e Tebaldi (2023) oferecem evidências empíricas contundentes desse risco no caso das bebidas adoçadas. A pesquisa parte da premissa de que a carga tributária no Brasil já é "altamente regressiva", com cerca de 50% de sua arrecadação vindo do consumo, em contraste com a média de 30% nos países da OCDE. A análise dos dados da Pesquisa de Orçamentos Familiares – POF - demonstra que os consumidores de menor renda são mais sensíveis ao preço, indicando que "grande parte da contração de demanda por bebidas deve acontecer entre as famílias mais pobres" (p. 5) após um aumento de imposto (HOLLAND; ANDRADE, 2022).

Dessa forma, a dinâmica sugere que a queda no consumo entre os mais pobres está mais associada à redução de sua renda disponível do que a uma efetiva substituição por produtos mais saudáveis. Para essas famílias, a tributação não funciona como um indutor de saúde, mas como uma perda de poder de compra que as força a sacrificar a aquisição de outros bens (DUE, 1974)¹⁶.

Nesse sentido, o imposto deixa de ser um mero desincentivo geral para se tornar uma barreira de acesso, transformando o consumo do produto em um luxo (ANDRADE, 2024). O desvio de finalidade, aqui, revela sua faceta mais perversa, qual seja, a de penalizar os mais vulneráveis sob a justificativa de uma política social cuja eficácia é, para eles, neutralizada pelo impacto em sua renda.

3.3. Mecanismos de controle do desvio de finalidade

Em que pese os riscos de desvio de finalidade ora analisados, o ordenamento jurídico oferece instrumentos para controlar a aplicação do IS e garantir a sua conformidade com o propósito constitucionalmente erigido. A doutrina tem se debruçado sobre esses mecanismos de controle. Neto (2024), sistematiza cinco metodologias de controle, que visam assegurar que o imposto cumpra sua finalidade de desestimular o consumo de bens e serviços prejudiciais à saúde e ao meio ambiente. São elas:

- (i) controle da compatibilidade dos efeitos concretos com a finalidade constitucional;
- (ii) compatibilidade finalística entre a norma de competência e a legislação instituidora do Imposto Seletivo;
- (iii) verificação em concreto de uma proporcional necessidade de indução;
- (iv) compatibilidade dos efeitos com a unidade do ordenamento jurídico; e
- (v) redução teleológica nas hipóteses de sobreinclusão da regra de incidência (NETO, 2024, p. 291).

Inicialmente, destaca-se o controle da compatibilidade dos efeitos concretos com a finalidade constitucional. O referido método, segundo o autor, foca em uma análise posterior, isto é, pautada nos resultados práticos da tributação. Assim, o controle não se contentaria com a mera intenção do legislador, mas, em verdade, exigiria uma verificação objetiva, possivelmente ancorada em dados empíricos, capaz de demonstrar a conexão entre a cobrança do imposto e a efetiva redução do seu comportamento nocivo. Se o tributo, na prática, não gerasse o efeito desincentivador esperado, sua manutenção poderia ser questionada judicialmente por desvio de finalidade.

¹⁶ DUE, John F. Tributação indireta nas economias em desenvolvimento. São Paulo: Perspectiva, 1974, p.89.

Seguidamente, Neto (2024) propõe o controle da compatibilidade finalística entre a norma de competência e a legislação instituidora. De maneira diversa do primeiro, este é um controle *a priori*, focado na própria base estrutural legal que institui o imposto. A análise aqui verifica se a escolha dos produtos a serem tributados e a definição de suas alíquotas estão de fato alinhadas ao propósito definido constitucionalmente, no sentido de onerar somente aquilo que é comprovadamente prejudicial. Destarte, não poderia a lei, por exemplo, incluir produtos por razões meramente arrecadatórias ou ancorada em justificativas rasas.

A terceira metodologia é a verificação em concreto de uma proporcional necessidade indutiva. Essa linha argumentativa sugere a aplicação do princípio da proporcionalidade como uma ferramenta capaz de equilibrar, assim como, de igual maneira, controlar a intensidade do Imposto Seletivo. A análise judicial, nesse caso, se desdobraria em três testes sucessivos (BOZZA; PINHEIRO, 2024).

Inicialmente, far-se-ia o teste da adequação, que verificaria se a tributação é um meio apto a alcançar o objetivo de desestimular o consumo prejudicial. Após, o teste da necessidade, que analisaria se não existem outras medidas menos gravosas ao contribuinte, como, a título de exemplo, campanhas de conscientização que visem atingir a finalidade citada. Em seguida, o teste da proporcionalidade em sentido estrito, visando ponderar se o ônus imposto pela carga tributária não é excessivo em comparação ao benefício social pretendido (OLIVEIRA, 2008).

Na prática, portanto, o Poder Judiciário estaria apto a declarar inconstitucional tanto uma alíquota simbólica, ante a sua flagrante ineficácia, falhando no teste da adequação, quanto uma alíquota excessivamente alta, por se tornar confiscatória e desarrazoada, bem como contrária aos preceitos norteadores da tributação.

O quarto caminho é o controle da compatibilidade dos efeitos com a unidade do ordenamento jurídico. Este argumento parte da premissa de que o Imposto Seletivo não existe dissociado de outros normativos. Seus efeitos, mesmo que atinjam a objetivo de desincentivo, não devem promover contradições com outros valores fundamentais, cuja justiça social ou a capacidade contributiva exsurtem como expoentes, em respeito à interpretação sistemática sustentada por Eros Grau. O controle, neste interim, consistiria em ponderar os resultados do imposto frente a outras normas de cunho constitucional. Se, por exemplo, sua aplicação sobre um bem gerasse um impacto regressivo desproporcional, sua validade poderia ser contestada, a fim de romper a coerência valorativa do sistema jurídico.

Por fim, o autor propõe a redução teleológica nas hipóteses de sobreinclusão da regra de incidência. Este mecanismo de controle seria acionado nos momentos em que a lei, por ser

redigida de maneira ampla, restasse por abranger situações que não deveriam, logicamente, ser tributadas. Em casos tais, o Judiciário não anularia a lei, mas sim restringiria seu alcance. Um exemplo típico seria uma lei que tribute embarcações de forma genérica; o controle por redução teleológica poderia excluir da tributação barcos a remo, pois, embora sejam embarcações, sua utilização não gera o prejuízo ambiental que a norma visava coibir (NETO, 2024).

Além das propostas elencadas pelo autor como formas de controlar o desvio de finalidade, uma das propostas mais relevantes para o controle finalístico do Imposto Seletivo é a adoção do chamado *earmarking*, ou seja, a vinculação de suas receitas a fins específicos.

Em que pese a EC não tenha previsto essa regra, a doutrina aponta que um imposto extrafiscal bem desenhado deveria destinar seus recursos para mitigar os próprios danos que busca combater. Sugere-se, por exemplo, o estabelecimento de normas que obriguem a destinação dos valores arrecadados para políticas públicas correlatas, como o financiamento de campanhas de conscientização sobre os efeitos nocivos dos produtos tributados ou para projetos de reparação ambiental.

A implementação desse mecanismo mitigaria a frequente crítica de que a tributação sobre bens de consumo em massa confunde as boas intenções de saúde pública com interesses puramente arrecadatários. Ao garantir que os recursos não sejam desviados, a vinculação da receita fortaleceria a legitimidade da função extrafiscal do imposto, assegurando que ele cumpra seu propósito de desestímulo, em vez de se tornar apenas mais um instrumento de fiscalidade.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A tributação, em um Estado Democrático de Direito, transcende sua função custeadora para se consolidar como um dos mais potentes instrumentos de intervenção e conformação da realidade econômico-social brasileira. No campo da extrafiscalidade, o poder de tributar revela sua vocação para induzir comportamentos, em respeito à proteção de princípios relevantes à sociedade.

Nesse sentido, a recente Reforma Tributária, promulgada por meio da Emenda Constitucional n.º 132/2023, representa um marco importante nesse paradigma, ao instituir o Imposto Seletivo, ancorado diretamente a uma finalidade declaradamente regulatória de proteção à saúde e ao meio ambiente.

Desse modo, esse trabalho dedicou-se a investigar a complexa arquitetura deste novo imposto, analisando a tensão premente entre a sua finalidade extrafiscal e os substanciais riscos de um desvio para um objetivo primordialmente arrecadatório.

Assim, o problema central que guiou esta pesquisa partiu da concepção dual do Imposto Seletivo. Por um lado, ele nasce com o mandato constitucional de desestimular o consumo de bens e serviços prejudiciais. Por outro, é inserido no sistema como o substituto formal de um tributo de grande peso fiscal, o IPI, e com suas receitas repartidas entre todos os entes federativos, o que gera uma forte pressão arrecadatória.

Diante dessa dupla face de uma mesma moeda, a pergunta que este trabalho se propôs a responder, no que concerne ao fato de o Imposto Seletivo, conforme disciplinado pela Emenda Constitucional n.º 132/2023 e pela Lei Complementar n.º 214/2025, configurar-se predominantemente como um instrumento extrafiscal eficaz para a proteção da saúde e do meio ambiente, ou como mero instrumento de caráter arrecadatório, é uma questão relevante dos pontos de vista social e acadêmico.

Isso porque, enquanto, do ponto de vista social, o tema é de extrema atualidade, ante as vulnerabilidades evidenciadas pelo cenário pós-pandemia, que transpareceu a fragilidade gerada por comorbidades como a obesidade, bem assim diante da crescente urgência das pautas ambientais, que necessitam ser analisadas de forma interligada com a criação de um tributo com tais finalidades. Do ponto de vista jurídico, a pesquisa se justifica pela natureza inovadora do imposto, que promove uma mudança de paradigma na seletividade tributária brasileira, migrando de um critério de essencialidade para um de lesividade.

Para responder à pergunta central, esta monografia foi guiada pelo objetivo geral de analisar criticamente a concepção normativa e os riscos de aplicação do Imposto Seletivo. Dessa

forma, como objetivos específicos, buscou-se: (i) examinar os fundamentos teóricos e a construção normativa do imposto, desde a Emenda Constitucional até a Lei Complementar; (ii) analisar a efetividade potencial do imposto como instrumento de tutela da saúde e do meio ambiente por meio de estudos de caso setoriais; e (iii) identificar os principais fatores de risco de desvio de finalidade e os mecanismos de controle disponíveis.

Os resultados alcançados ao longo dos capítulos revelam a complexidade da questão. O primeiro capítulo demonstrou que a extrafiscalidade é um instrumento consolidado no Direito brasileiro, com robusta fundamentação teórica, constitucional e histórica. Em outras palavras, delineou o arcabouço jurídico necessário para a análise da construção normativa do Imposto Seletivo.

O segundo capítulo, ao analisar a efetividade potencial do imposto, concluiu que sua capacidade de atingir os fins propostos é altamente controversa. No estudo de caso das bebidas açucaradas, restou evidente que a tributação, quando isolada, enfrenta críticas severas quanto à sua eficácia na mudança de comportamento e gera um grave efeito colateral social, aprofundando a regressividade do sistema.

No caso da atividade mineral, a análise demonstrou que a baixa alíquota definida em lei complementar e a escolha de um bem não intrinsecamente nocivo, como o minério de ferro, levantam sérias dúvidas se o objetivo é de fato o desestímulo ambiental. Além disso, a ausência de uma destinação vinculada da receita para fundos de saúde ou meio ambiente foi identificada como uma fragilidade fundamental no desenho da política pública.

O terceiro capítulo, por sua vez, aprofundou a análise dos riscos de desvio de finalidade. O resultado desta seção apontou a pressão arrecadatória como o principal vetor de risco, alimentada pela função do IS como substituto do IPI, pela repartição de suas receitas com todos os entes federativos e pelos complexos mecanismos de compensação e manutenção de incentivos, como o da Zona Franca de Manaus.

Concluiu-se também que as escolhas técnicas sobre quais bens tributar e com qual intensidade são um campo fértil para que a lógica arrecadatória se sobreponha à regulatória. Apesar dos riscos, o capítulo demonstrou que o ordenamento possui mecanismos efetivos de controle, como o controle judicial via princípio da proporcionalidade e ou por meio de compatibilização dos efeitos concretos com a finalidade constitucional

O resultado não pretende esgotar as vias de análise, mas, pelo contrário, possibilitar o conhecimento do problema levantado. O Imposto Seletivo, embora concebido sobre uma nobre e legítima finalidade extrafiscal, nasce em um contexto e com um desenho normativo que

apresentam riscos substanciais e predominantes de desvio de finalidade. Portanto, ele pode sim ser usado para os fins que nasceu, desde que suas finalidades não sejam desvirtuadas.

De conta disso, ao final da pesquisa, depreende-se que os objetivos finais de tributação, como erigidos pela constituinte e ratificados normativamente, precisam ser analisados com cautela. É certo que, no campo das ideias, o Estado cumpre uma função de vital valor, notadamente ao buscar proteger hipossuficientes e regular de maneira saudável os membros sociais. Contudo, o olhar crítico para as questões internas, que perpassam aspectos políticos e interesses subjetivos, subsiste abaixo da ponta de um iceberg constitucionalmente instituído e cuja academia e juristas precisarão lidar de maneira transparente.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ADAMY, Pedro. **Extrafiscalidade na Reforma Tributária: Essencialidade Rígida e o Fim da Função Promocional do Direito Tributário**. Revista Direito Tributário Atual, v. 58, p. 410-431, 3º quadrimestre 2024. DOI: <https://doi.org/10.46801/2595-6280.58.18.2024.2660>.
- ADAMY, Pedro. **Origens teóricas da extrafiscalidade**. Revista Direito Tributário Atual v. 39. São Paulo: IBDT, 2021, p. 352
- ANDRADE, José Maria Arruda de. **Imposto seletivo e pecado: juízos críticos sobre a tributação saudável**. São Paulo: IBDT, 2024.
- 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 (org.). Imposto seletivo na reforma tributária. São Paulo: MP Editora, 2024. p. 19-35.
- ANDRADE, José Maria Arruda de. **O novo imposto seletivo e o IPI da Zona Franca de Manaus**. Revista de Direito Tributário Atual, n. 19, p. 250-255, 2024. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1716>.
- ATALIBA, Geraldo. **IPTU: progressividade**. Revista de Direito Público, São Paulo, v. 23, n. 93, p. 233-238, jan./mar. 1990.
- BARRETO, Aires Fernandino. **Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais**. São Paulo: Ed. Rev. Dos Tribs., 1987, p.38.
- BARROS, Maurício. **Competência e finalidade constitucionais do "imposto seletivo"**. In: ANDRADE, José Maria Arruda de; PEIXOTO, Marcelo Magalhães; BRANCO, Leonardo Ogassawara de Araújo (org.). Imposto seletivo na reforma tributária. São Paulo: MP Editora, 2024. p. 95–127.
- 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 (org.). Imposto seletivo na reforma tributária. São Paulo: MP Editora, 2024. p. 39-50.
- BRANDÃO JUNIOR, Salvador Cândido. **O crédito presumido de IPI na aquisição de insumos produzidos na ZFM, as bebidas açucaradas e o imposto seletivo**. In: ANDRADE, José Maria Arruda de; PEIXOTO, Marcelo Magalhães; BRANCO, Leonardo Ogassawara de Araújo (org.). Imposto seletivo na reforma tributária. São Paulo: MP Editora, 2024. p. 305–318.
- BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 1 jul. 2025.
- BRASIL. **Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023**. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc132.htm. Acesso em: 1 jul. 2025.
- BRASIL. **Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025**. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp214.htm. Acesso em: 1 jul. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental 144**. Argüente: Associação dos Magistrados Brasileiros (AMB). Relator: Min. Celso de Mello. Brasília, 06 de agosto de 2008. *Diário da Justiça Eletrônico*, n. 35, 26 fev. 2010. p. 1-178.

CAVALCANTI, Eduardo Muniz Machado. **Tributação sobre o consumo: CBS, IBS e imposto seletivo**. 1. ed. São Paulo: Forense, 2025.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 13. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2023.

DENTONI, D.; HOSPES, O; ROSS R.B. **Managing Wicked Problems in Agribusiness: The Role of Multi-Stakeholder Engagements in Value Creation**. *International Food and Agribusiness Management Review*, Washington, v. 15. Edição especial B, p. 1-12, 2012.

DUE, John F. **Tributação indireta nas economias em desenvolvimento**. São Paulo: Perspectiva, 1974. p. 85.

FERNANDES, Fabiana Carsoni; BATISTI, Gabriel Miranda. **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 (org.). *Imposto seletivo na reforma tributária*. São Paulo: MP Editora, 2024. p. 157–183.

FERRAZ JR., Tercio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito**. 13. Ed. São Paulo: Atlas, 2019, p. 256.

FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Direito Constitucional: liberdade de fumar, privacidade, estado, direitos humanos e outros temas**. São Paulo: Manole, 2007, p. 364.

HOLLAND, Márcio et al. **Estudo sobre os impactos do aumento de tributação sobre bebidas adoçadas no Brasil**. Texto para Discussão 564, Escola de Economia de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas, maio 2023.

HOLLAND, Márcio; ANDRADE, José Maria Arruda de. **Mitos da tributação das bebidas adoçadas no Brasil**. JOTA, 3 abr. 2022. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/mitos-da-tributacao-das-bebidas-adocadas-no-brasil-03042022>.

JUNGSMANN, Raul. **A força da mineração na economia brasileira**. O tempo, 2023. Disponível em: <https://www.otempo.com.br/opiniao/artigos/a-forca-da-mineracao-na-economia-brasileira-1.3294733>.

LEÃO, Martha Toribio. **Contributo para o estudo da extrafiscalidade: a importância da finalidade na identificação das normas tributárias extrafiscais**. *Revista Direito Tributário Atual*, n.24, p.413-438, 2010. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/155>.

LOBATO, Valter de Souza (coord.); DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo; LEITE, Matheus Soares (org.). **Extrafiscalidade: conceito, interpretação, limites e alcance**. Belo Horizonte: Fórum, 2017.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 1997, pág. 129.

MACIEL, Igor Moura. **Manual de Direito Administrativo**. 1. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2023.

MANKIW, N. Gregory. **Princípios de microeconomia**. 8. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2019.

MENDONÇA, Maria Lírida Calou de Araújo E.; MURTA, Antônio Carlos Diniz; GASSEN, Valcir (Coord.). **Direito tributário e financeiro II**. Florianópolis: CONPEDI, 2015.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 38. ed. São Paulo: Atlas, 2022.

NETO, Carlos Augusto Daniel. **Imposto seletivo: cinco caminhos para o seu controle finalístico**. In: ANDRADE, José Maria Arruda de; PEIXOTO, Marcelo Magalhães; BRANCO, Leonardo Ogassawara de Araújo (org.). *Imposto seletivo na reforma tributária*. São Paulo: MP Editora, 2024. p. 279–291.

OKUMA, Alessandra. **O imposto seletivo na reforma tributária**. In: ANDRADE, José Maria Arruda de; PEIXOTO, Marcelo Magalhães; BRANCO, Leonardo Ogassawara de Araújo (org.). *Imposto seletivo na reforma tributária*. São Paulo: MP Editora, 2024. p. 37–92.

OLIVEIRA, José Roberto Pimenta. **Os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade no direito administrativo brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 2008.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães; DINIZ, Marcelo de Lima Castro; SATO, João Henrique. **A base de cálculo do imposto seletivo**. In: ANDRADE, José Maria Arruda de; PEIXOTO, Marcelo Magalhães; BRANCO, Leonardo Ogassawara de Araújo (org.). *Imposto seletivo na reforma tributária*. São Paulo: MP Editora, 2024. p. 141–156.

ROCHA, Thabitta de Souza. **Materialidade da regra de competência do imposto seletivo**. In: ANDRADE, José Maria Arruda de; PEIXOTO, Marcelo Magalhães; BRANCO, Leonardo Ogassawara de Araújo (org.). *Imposto seletivo na reforma tributária*. São Paulo: MP Editora, 2024. p. 187–195.

RODRIGUES, Gabriel Mendes; ROSENBLATT, Paulo. **Primeiras impressões da natureza jurídica do novo imposto seletivo sobre produtos nocivos à saúde: 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 (org.). *Imposto seletivo na reforma tributária*. São Paulo: MP Editora, 2024. p. 53–65.

SAN MARTÍN FERNÁNDEZ, German Alejandro. **O efeito da tributação seletiva sobre bebidas açucaradas: 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 (org.). *Imposto seletivo na reforma tributária*. São Paulo: MP Editora, 2024. p. 213–229.

SCAFF, Fernando Facury. **O imposto seletivo sobre os bens minerais e sua exportação**. In: ANDRADE, José Maria Arruda de; PEIXOTO, Marcelo Magalhães; BRANCO, Leonardo Ogassawara de Araújo (org.). *Imposto seletivo na reforma tributária*. São Paulo: MP Editora, 2024. p. 321–333.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 18. ed., rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.

ZILVETI, Fernando Aurélio. **Imposto do pecado ou imposto seletivo - como se justifica a extrafiscalidade?** In: ANDRADE, José Maria Arruda de; PEIXOTO, Marcelo Magalhães;

BRANCO, Leonardo Ogassawara de Araújo (org.). Imposto seletivo na reforma tributária. São Paulo: MP Editora, 2024. p. 199–211.