

UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA
FACULDADE DE DIREITO

GABRIEL PEREIRA SILVA

**ENTRE A EXTRAFISCALIDADE ANUNCIADA
E A FISCALIDADE POSTA:
o Imposto Seletivo da Emenda Constitucional 132/2023
à luz da Matriz Tributária Brasileira**

Brasília-DF
2025



GABRIEL PEREIRA SILVA

**ENTRE A EXTRAFISCALIDADE ANUNCIADA
E A FISCALIDADE POSTA:
o Imposto Seletivo da Emenda Constitucional 132/2023
à luz da Matriz Tributária Brasileira**

Monografia apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de Brasília, como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Luiz Alberto Gurgel de Faria

Brasília-DF
2025

Ficha Catalográfica

CIP - Catalogação na Publicação

Pereira Silva, Gabriel.
ENTRE A EXTRAFISCALIDADE ANUNCIADA E A FISCALIDADE
POSTA: o Imposto Seletivo da Emenda Constitucional 132/2023
à luz da Matriz Tributária Brasileira / Gabriel Pereira
Silva;

Orientador: Luiz Alberto Gurgel de Faria. Brasilia, 2025.
59 f.

Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação - Direito)
Universidade de Brasilia, 2025.

1. Direito Tributário. 2. Imposto Seletivo. 3.
Extrafiscalidade. 4. EC 132/2023. I. Gurgel de Faria, Luiz
Alberto , orient. II. Titulo.

FOLHA DE APROVAÇÃO

Nome do autor: SILVA, Gabriel Pereira

Título: ENTRE A EXTRAFISCALIDADE ANUNCIADA E A FISCALIDADE POSTA: o Imposto Seletivo da Emenda Constitucional 132/2023 à luz da Matriz Tributária Brasileira.

Monografia apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de Brasília, como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Direito.

Apresentada em: 24 de novembro de 2025

Banca Examinadora:

Prof. Dr. Luiz Alberto Gurgel de Faria

Instituição: Universidade de Brasília (UnB)

Prof. Dr. Pedro Júlio Sales D'Araújo

Instituição: Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa (IDP)

Profa. Me. Onízia de Mirando Aguiar
Pignataro

Instituição: Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa (IDP)

Resultado: APROVADO

AGRADECIMENTOS

A elaboração desse trabalho, representante simbólico do fim da minha trajetória na graduação, somente foi possível graças à presença de certas pessoas em minha vida.

Mirian Pereira, minha vó materna, minha mãe, meu tudo. Você tornou tudo isso possível. De uma vida difícil em Barreiras, Bahia, você veio à Brasília construir uma existência mais digna. Sozinha, criou três filhos e, depois, sete netos, sendo eu o terceiro, todos com muita dedicação e amor. Obrigado por ter me ensinado desde cedo que o estudo transforma, mesmo sem você ter tido as mesmas oportunidades que tive. Obrigado por ser essa figura de força, sapiência, resiliência e amor.

Maria do Carmo, ou Dona Carminha, minha vó paterna. Vinda de Belo Horizonte, Minas Gerais, também criou três filhos sozinha. Você é a personificação da compaixão, do caráter, da bondade e de outras tantas características que me fazem tanto te admirar. Junto com a minha Vó Mirian, você tornou tudo isso possível, desde o fornecimento de condições materiais até as orações diárias. Obrigado por tudo.

Carlos Eduardo, meu tio. Você foi o primeiro da nossa família a entrar em uma universidade pública, contrariando todas as estatísticas. A sua existência, por si só, já bastava, pois me inspirava a ser parecido com você. Mas você foi além. Quando eu entrei no ensino médio, foi você quem me apontou o caminho a ser seguido. Contribuiu não apenas com seus sinceros conselhos, mas também forneceu as condições materiais para que tudo isso fosse possível. Sempre serei grato ao que você fez e faz por mim, desde os cursinhos no ensino médio e da OAB, passando pelo mandado de segurança impetrado contra o Cebraspe (uma longa história) e pelos ternos que eu precisava para o meu primeiro estágio. Obrigado por tudo.

Arthur Pereira e Luíza Trevizolo, meus irmãos. Arthur, meu irmão mais velho, que durante grande parte da minha vida foi a minha figura referencial de homem. Apesar das nossas brigas quando mais novos, você sempre cuidou de mim. Traçamos caminhos completamente opostos, mas, o amor, admiração, respeito e orgulho hoje são mais fortes como nunca. Obrigado por ter colocado a Maria Júlia no mundo, minha afilhada linda. Luiza, minha irmã mais nova. O seu nascimento representou um giro na minha vida – a partir dele, eu fui muito mais feliz. Se eu faço o que faço, com certeza é sempre pensando em você. A vida sem vocês não teria o mesmo brilho.

Ronald Sérgio e Larissa Pereira, meus pais. Pai, mesmo com todas as dificuldades, você é símbolo de superação e força. Antes de Ariano Suassuna e Raul Seixas, ensinou-me que a vida envereda para rumos que nem sempre desejamos, exigindo de nós apenas coragem. Mãe,

nos seus gestos mais sutis, você me ensinou a levar a vida com docilidade e leveza, mesmo com tantas dificuldades. Obrigado por tudo.

Marcos Vítor e Samira Sousa, meus grandes amigos. Marcos, quando te conheci, a identificação foi quase imediata. Dois homens negros, vindos de escola pública e da mesma cidade, que enxergam a universidade pública como mecanismo emancipador. Como você sempre fez melhor uso da palavra, compartilho as que você usou nos seus agradecimentos: você para mim é um irmão e te admiro de forma incondicional. Samira, você esteve presente em praticamente todos os momentos da minha vida desde que entrei na faculdade. Nas aulas, festas, viagens e, sobretudo, no trabalho, nós compartilhamos alegrias, tristezas, desejos, angústias, sempre com uma cumplicidade incomparável. Admiro-te muito. Vocês dois, obrigado por tudo.

Maria Clara, minha namorada. Você apareceu na minha vida de repente e a preencheu com um amor que eu sequer sabia ser possível. Esse amor incondicional me deu forças nos momentos mais difíceis dessa reta final. Com uma sensibilidade rara, você desperta o que há de melhor em mim. Compartilhar a vida com você tem sido um sonho, do qual eu não quero acordar nunca mais. Como diria Zeca Pagodinho, nós fomos feitos um para o outro, como a chave e a fenda. Obrigado por tudo.

Pedro Júlio Sales D'Araújo, meu orientador. Você foi quem primeiro me apresentou o Direito Tributário como instrumento de transformação social, o qual não pode ser enxergado descolado da realidade. Esse modo de enxergar o fenômeno tributário me marcou profundamente. Obrigado pela valiosa orientação desse trabalho, pelos conselhos de vida e por ser essa figura inspiradora.

Thomas Ampessan, Márcio Maron e Júlio César, grandes chefes que a Advocacia Dias de Souza me permitiu ter. Com vocês, mais do que Direito Tributário, tenho aprendido a ser um grande advogado. Obrigado pela paciência e ensinamentos de sempre.

Ludmila Gonçalves, Jorge Alexandre e Daniel Luis, meus tios que tanto amo. Obrigado por tudo. Caick Luan, Cairo Lucas, Izabela Pereira, Bernardo Gonçalves, Laura Gonçalves, Pietro Lima e João Lucas, meus primos que tanto amo. Obrigado por tudo.

Por fim, agradeço a todas outras pessoa que, em maior ou menor medida, marcaram essa trajetória. Cito algumas nominalmente: Ageu Rocha, Ruan Sousa, Vitor Hugo Monteiro, João Pedro Monteiro, Júlia Fidanza, Guilherme Vilela, Gustavo Catanhêde, Cairo Lucas, Henrique da Hora, Luiza Innecco, Tennessee Braga, Thiago Lima, Pablo Matheus, João Pedro Vasconcelos, Fábio Ulisses, André Diniz, Daniela Rocha, Caio Ruggiero, Márcio Andrade, Kaio Caldas, Helena Brandão e Eduarda Berrogain.

A todos vocês, expresso a minha sincera gratidão.

Tudo vale a pena se a alma não é pequena
Fernando Pessoa

RESUMO

A Emenda Constitucional n. 132/2023 instituiu o Imposto Seletivo (IS) no âmbito da Reforma Tributária sobre o Consumo, apresentado pelo legislador como instrumento extrafiscal destinado a desestimular o consumo de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente. Este trabalho, contudo, demonstra que a configuração constitucional e infraconstitucional do IS revela finalidade predominantemente fiscal, em contraste com o discurso regulatório que buscou legitimá-lo. A partir da abordagem teórica da matriz tributária brasileira e dos conceitos de extrafiscalidade, ilusão fiscal e regressividade cognitiva, argumenta-se que a escolha dos bens tributados, o desenho normativo do imposto, a manutenção da arrecadação antes obtida com o IPI e a existência de metas de repasse a estados e municípios evidenciam um uso preponderantemente fiscalista do imposto. Conclui-se que o Imposto Seletivo constitui exemplo de fiscalidade travestida de extrafiscalidade, cuja adoção reforça mecanismos de opacidade tributária, prejudica a transparência fiscal e tende a agravar a regressividade da matriz tributária brasileira.

Palavras-chave: Emenda Constitucional 132/2023; Imposto Seletivo; Extrafiscalidade; Matriz Tributária; Reforma Tributária; Ilusão Fiscal; Regressividade Cognitiva.

ABSTRACT

Constitutional Amendment No. 132/2023 established the Selective Tax (Imposto Seletivo – IS) within the scope of the Consumption Tax Reform, presented by the legislator as an extrafiscal instrument intended to discourage the consumption of goods and services harmful to health or the environment. This work, however, demonstrates that the constitutional and infraconstitutional configuration of the IS reveals a predominantly fiscal purpose, in contrast with the regulatory discourse used to legitimize it. Based on the theoretical approach of the Brazilian tax matrix and the concepts of extrafiscality, fiscal illusion, and cognitive regressivity, it is argued that the selection of taxed goods, the normative design of the tax, the maintenance of the revenue previously obtained with the IPI, and the existence of revenue-sharing targets for states and municipalities demonstrate a predominantly fiscalist use of the tax. It is concluded that the Selective Tax constitutes an example of fiscality disguised as extrafiscality, whose adoption reinforces mechanisms of tax opacity, undermines fiscal transparency, and tends to exacerbate the regressivity of the Brazilian tax matrix.

Keywords: Constitutional Amendment 132/2023; Selective Tax; Extrafiscality; Tax Matrix; Tax Reform; Fiscal Illusion; Cognitive Regressivity.

SUMÁRIO

| | |
|---|-----------|
| INTRODUÇÃO | 9 |
| 1 CONSTITUIÇÃO, ESTADO FISCAL E MATRIZ TRIBUTÁRIA BRASILEIRA | 11 |
| 1.1 A CONSTITUIÇÃO DE 1988 ENQUANTO PROJETO ECONÔMICO-POLÍTICO EMANCIPADOR..... | 11 |
| 1.2 ESTADO FISCAL E FUNDAMENTOS DA TRIBUTAÇÃO | 13 |
| 1.3 PRESSUPOSTOS DA MATRIZ TRIBUTÁRIA BRASILEIRA..... | 16 |
| 2 O IMPOSTO SELETIVO DA REFORMA TRIBUTÁRIA DO CONSUMO (EC 132/2023 E LC 214/2025) | 19 |
| 2.1 ASPECTOS GERAIS DA REFORMA TRIBUTÁRIA DO CONSUMO..... | 19 |
| 2.2 IMPOSTO DO PECADO, IMPOSTO PIGOUVIANO OU SIMPLESMENTE IMPOSTO SELETIVO?..... | 20 |
| 2.3 O IMPOSTO SELETIVO NA EMENDA CONSTITUCIONAL 132/2023..... | 21 |
| 2.4 O IMPOSTO SELETIVO NA LEI COMPLEMENTAR 214/2025 | 24 |
| 3 IMPOSTO SELETIVO E EXTRAFISCALIDADE..... | 29 |
| 3.1 ASPECTOS GERAIS DO CONCEITO DE EXTRAFISCALIDADE..... | 29 |
| 3.2 COMO A PRETENSA EXTRAFISCALIDADE DO IMPOSTO SELETIVO TEM SIDO DEFENDIDA..... | 32 |
| 3.3 IMPOSTO SELETIVO: FISCALIDADE TRAVESTIDA DE EXTRAFISCALIDADE | 36 |
| 3.3.1 Escolha de bens e serviços estratégicos para a arrecadação | 37 |
| 3.3.2 Descaracterização do desenho extrafiscal | 42 |
| 3.3.3 Extrafiscalidade com meta de arrecadação? Contradição em termos..... | 44 |
| 3.3.4 Não preenchimento das características de um “bom” Imposto Seletivo | 46 |
| 3.4 DISCURSO EXTRAFISCAL COMO EXPRESSÃO DOS FENÔMENOS DA ILUSÃO FISCAL E REGRESSIVIDADE COGNITIVA..... | 47 |
| CONSIDERAÇÕES FINAIS..... | 52 |
| REFERÊNCIAS | 54 |

INTRODUÇÃO

A recente Reforma Tributária levada a cabo pela Emenda Constitucional 132/2023 introduziu uma série de alterações na matriz tributária brasileira, sobretudo na base econômica do consumo, tendo sido objeto de elogios, críticas e outras ponderações não-valorativas. Independentemente do juízo acerca das escolhas tomadas, fato é que havia um consenso quanto à necessidade de simplificação e racionalização da tributação sobre o consumo, por muitos considerada um “manicômio tributário”.

A criação de um Imposto sobre Valor Agregado (IVA) parece um acerto incontestável da Reforma, muito bem recepcionado pelos seus estudiosos, havendo críticas menos sobre o IVA em si do que sobre a sua divisão na Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e no Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), tornando-o um “IVA-Dual”¹. A sua sistemática de cálculo “por fora”, creditamento amplo, base ampla, cobrança no destino, alíquotas uniformes, entre outros, são mecanismos fundamentais para racionalizar o atual cenário da tributação sobre o consumo.

Se por um lado o acerto do IVA para ser quase unânime, o mesmo não se pode afirmar do Imposto Seletivo (IS), previsto no art. 153, VIII, da Constituição Federal, de competência da União Federal, cujo aspecto material é a importação, fabricação, comercialização e extração de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente. Ele tem sido justificado pelo Estado como mecanismo regulatório de desestímulo do consumo dos mencionados bens e serviços, em linha com as agendas de proteção à saúde e ao meio ambiente, discurso esse incorporado por parte da mídia, doutrina e sociedade de modo geral.

A partir dessa justificativa, o Imposto Seletivo seria classificado, então, como tipicamente extrafiscal, isto é, sua finalidade primeira não é arrecadar recursos para o Estado, mas, sim, desestimular o consumo de bens e serviços danosos à saúde e meio ambiente. Sob um primeiro olhar, ele se eleva como ferramenta de legitimação do próprio Estado, pois denota uma preocupação em promover um meio ambiente ecologicamente equilibrado e tutelar a saúde de seus cidadãos, em linha com os preceitos constitucionais nesse sentido (arts. 196 e 225 da CF/88).

Contudo, como se demonstrará no presente trabalho, esse discurso parece não resistir a um escrutínio mais rigoroso. Embora o legislador tenha justificado o Imposto Seletivo como mecanismo extrafiscal, uma série de fatores, explícitos e ocultos, levantam dúvidas acerca dessa

¹ Há também críticas acerca do impacto no federalismo fiscal, por autores que consideram terem os estados, municípios e Distrito Federal sido prejudicados. Nesse sentido, ver textos de Daniel Corrêa Szelbracikowski e Hamilton Dias de Souza (2025).

classificação, colocando em xeque a sua legitimidade. Isso, porque, em sentido oposto, tais fatores levam a crer ter o Imposto Seletivo, antes de tudo, finalidade eminentemente fiscal, prestando-se a substituir, em alguma medida, a atual arrecadação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), extinto pela Reforma (mantido como diferencial competitivo para a Zona Franca de Manaus).

A princípio, o exercício da finalidade fiscal, por si só, não torna o Imposto Seletivo ilegítimo, uma vez que todos os tributos desempenham as funções fiscal e extrafiscal, com variação apenas de intensidade. O problema reside, por certo, no fato de ele ser anunciado como mecanismo extrafiscal de proteção à saúde e ao meio ambiente, discurso que suaviza a sua aceitação pela sociedade, quando, na contramão, as escolhas tomadas sugerem uma função precipuamente fiscal. Possivelmente, trata-se de manifestação dos fenômenos da ilusão fiscal e regressividade cognitiva, cujos efeitos subvertem o Estado Democrático de Direito assumido pela Constituição e prejudicam a busca pela consecução dos seus objetivos fundamentais.

Assim, o objeto de pesquisa do presente trabalho é a análise crítica da real finalidade do Imposto Seletivo, consistente em investigar se ele servirá primeiramente para a obtenção de receitas (finalidade fiscal) ou, como anunciado, para o desestímulo do consumo de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente (finalidade extrafiscal), analisando-se as consequências daí decorrentes. Para tanto, foram adotados como marcos referenciais teóricos o conceito de matriz tributária inaugurado por Valcir Gassen, o qual situa o fenômeno tributário dentro de uma perspectiva interdisciplinar, e a análise crítica do Imposto Seletivo feita por José Maria Arruda de Andrade.

A metodologia adotada no presente trabalho é qualitativa, de natureza jurídico-dogmática, consistente na revisitação da bibliografia pertinente ao tema, no exame do processo de criação do Imposto Seletivo na Emenda Constitucional 132/2023 e na Lei Complementar 214/2025, bem como na situação dos atuais debates sobre o imposto. O primeiro capítulo examina a importância do fenômeno tributário para a concretização dos objetivos lançados na Constituição Federal de 1988, a partir do conceito de matriz tributária. O segundo capítulo examina o processo de criação do Imposto Seletivo na Emenda Constitucional 132/2023 e na Lei Complementar 214/2025, com especial enfoque nas justificativas e desenho constitucional e legal escolhidos. O terceiro capítulo desenvolve o objeto de pesquisa: a partir do conceito de extrafiscalidade fixado, problematiza-se a real finalidade do Imposto Seletivo, se fiscal ou extrafiscal, e as consequências daí decorrentes.

1 CONSTITUIÇÃO, ESTADO FISCAL E MATRIZ TRIBUTÁRIA BRASILEIRA

1.1 A CONSTITUIÇÃO DE 1988 ENQUANTO PROJETO ECONÔMICO-POLÍTICO EMANCIPADOR

Nos termos do artigo primeiro da Constituição Federal de 1988², a República Federativa do Brasil constitui-se em Estado Democrático de Direito. Esse *paradigma*³ resulta da superação histórica da dicotomia público-privado subjacente aos paradigmas Liberal e Social que o antecederam, e se caracteriza, entre outros aspectos, pelo pluralismo participativo dos cidadãos nos processos de decisões políticas, econômicas e sociais sobre as suas próprias vidas (Carvalho Netto, 2003, p. 37)⁴. Nas palavras de José Afonso da Silva (1988, p. 22):

A democracia que o Estado democrático de Direito realiza há de ser um processo de convivência social numa sociedade livre, justa e solidária (art. 3º, II), em que o poder emana do povo, deve ser exercido em proveito do povo, diretamente ou por seus representantes eleitos (art. 1º, parágrafo único); **participativa, porque envolve a participação crescente do povo no processo decisório e na formação dos atos de governo; pluralista, porque respeita a pluralidade de idéias, culturas e etnias e pressupõe assim o diálogo entre opiniões e pensamentos divergentes e a possibilidade de convivência de formas de organização e interesses diferentes na sociedade;** há de ser um processo de liberação da pessoa humana das formas de opressão que não depende apenas do reconhecimento formal de certos direitos individuais, políticos e sociais, mas especialmente da vigência de condições econômicas suscetíveis de favorecer o seu pleno exercício. (grifos do autor)

Fruto de contextos de hipercomplexidade e diferenciação cada vez mais intensos, as constituições modernas assumem o papel de acoplamento estrutural entre direito e a política, o que permite o diálogo institucionalizado entre esses dois sistemas (Luhmann, [s.d.])⁵. Nesse sentido, é em razão da ampla participação dos mais difusos setores da sociedade civil no processo constituinte que a Constituição Brasileira de 1988 incorpora em seu texto uma série

² “Art. 1º 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:” (Brasil, 1988)

³ Entendido no sentido de Thomas Kuhn: “Considero ‘paradigmas’ as realizações científicas universalmente reconhecidas que, durante algum tempo, forneceram problemas e soluções modelares para uma comunidade de praticantes de uma ciência” (2010, p. 13).

⁴ Conforme ensina Jürgen Habermas, nesse paradigma, a política é “constitutiva do processo de coletivização social como um todo. Concebe-se a política como forma de reflexão sobre um contexto de vida ético” (2002, p. 270).

⁵ Nesse sentido, afirma Menelick de Carvalho Netto: “Em outros termos, é por intermédio da constituição que o sistema da política ganha legitimidade operacional e é também por meio dela que a observância ao Direito pode ser imposta de forma coercitiva” (2004, p. 25).

de direitos individuais e sociais (sobretudo nos arts. 5º e 6º), orientados à consecução dos objetivos fundamentais eleitos no artigo 3º⁶, quais sejam:

Art. 3º 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 (Brasil, 1988).

Esses objetivos devem orientar toda a pauta política, econômica e social, que se destina a concretizá-los, e constituem um dos motivos pelos quais é comum classificar a Constituição Brasileira como programática (ou dirigente), isto é, uma carta que aponta o caminho a ser seguido⁷. A previsão constitucional, não obstante já lhes confira status de maior importância, não é, por si só, suficiente para que sejam observados, uma vez que a Constituição não se reveste de autoexecutoriedade, conforme ensina Gilberto Bercovici (2003)⁸.

Não se olvida da dificuldade de dar concretude a esses objetivos em um país profundamente marcado por desigualdades. Todavia, tal fato não lhes retira o caráter vinculante⁹ nem a obrigação de persegui-los, sob pena de esvaziamento do seu conteúdo. É o que leciona José Maria Arruda de Andrade:

Todos esses dispositivos compõem uma unidade cuja concretização não é simples, sobretudo levando em conta que ela incorpora conflitos em potencial (trabalho X capital; liberdade econômica X intervencionismo etc.). As tentativas de negar possibilidade de efetividade e aplicação desses dispositivos ou de minimizar o papel do Estado (notadamente o Legislativo e o Executivo) na formulação das políticas econômicas e governamentais específicas para esse projeto devem ser afastadas. Sem vontade política e sem uma consideração teórica que leve a sério os aspectos textuais, sistemáticos e teleológicos da Constituição, só nos restará torcer para que a ponderação de princípios como o da pretensa subsidiariedade do Estado e o da dignidade humana da iniciativa privada tragam algo além da negação do próprio Estado e da desvalorização do trabalho humano. (2012, p. 264) (grifos do autor)

⁶ Esses objetivos estão presentes em diversos outros dispositivos da Constituição, como, por exemplo, no artigo 170, que inaugura o título da Ordem Econômica.

⁷ “A Constituição de 1988 define um modelo econômico de bem-estar, desenhado desde os seus princípios fundamentais (arts. 1º e 3º), que não pode ser ignorado pelo Governo, em face do caráter conformador e impositivo dos preceitos.

Ela é uma constituição dirigente, pois nela foram fixadas tarefas para o Estado de fins sócio-econômicos, de diretrizes materiais, isto é, de um bloco programático dirigente” (Faria, 2010, p. 79) (grifos do autor).

⁸ “Além disto, talvez a principal falha, ao nosso ver, da Teoria da Constituição Dirigente: ela é uma Teoria da Constituição autocentrada em si mesma. Ou seja, criou-se se uma Teoria da Constituição tão poderosa, que a Constituição resolve todos os problemas, favorecendo o instrumentalismo: acredita-se que é possível mudar nossa sociedade apenas com os dispositivos constitucionais. Deste modo, ignora-se o Estado e a política.” (p. 179).

⁹ Segundo Canotilho, as normas programáticas não são “simples programas, exortações morais, programas futuros, juridicamente desprovidos de qualquer vinculatividade. Às normas programáticas é reconhecido hoje um valor jurídico constitucionalmente idêntico ao dos restantes preceitos da constituição”. (2023).

Contudo, mesmo passadas quase quatro décadas de vigência da Constituição de 1988, não é descabido afirmar que a sociedade brasileira sequer está perto de atingir os seus objetivos fundamentais. A comprovar tal afirmação, Marc Morgan demonstra que o Brasil é marcado por índices alarmantes de desigualdade de renda (Morgan, 2017)¹⁰: no período de 2001 a 2015, os 10% mais ricos concentram mais da metade de toda a renda do país; os 40% intermediários recebem cerca de um terço de toda a renda; e os 50% mais pobres participam de cerca de 10% da renda.

Diante da ainda não realização do ideal de uma nação livre, justa e igualitária, a Constituição mantém-se como um projeto emancipatório de construção nacional, cujos mandamentos devem pautar todas as decisões políticas, econômicas e sociais. É o que nos ensina Bercovici:

A Constituição dirigente brasileira de 1988 faz sentido enquanto projeto emancipatório, que inclui expressamente no texto constitucional as tarefas que o povo brasileiro entende como absolutamente necessárias para a superação do subdesenvolvimento e para conclusão da construção da Nação, e que não foram concluídas. **Enquanto projeto nacional e como denúncia desta não realização dos anseios da soberania popular no Brasil, ainda faz muito sentido falar em Constituição dirigente.** (Bercovici, 2010, p. 217)

É nesse contexto de um projeto emancipador ainda não realizado que o fenômeno tributário ocupa lugar fundamental, constituindo-se ferramenta indispensável à busca por uma nação mais igual, justa e solidária (D'Araújo, 2021)¹¹.

1.2 ESTADO FISCAL E FUNDAMENTOS DA TRIBUTAÇÃO

A tributação exerce, de forma inequívoca, papel central na busca pela concretização dos objetivos da República, pois é dela que o Estado obtém a maior parte da sua receita¹², essencial ao custeio da promoção e proteção do extenso catálogo de direitos previstos na Constituição¹³. Os países cuja principal fonte de receita é oriunda da tributação são conhecidos como Estados

¹⁰ Desigualdade de renda é tão prejudicial quanto a pobreza material, pois gera uma distorção cultural, distâncias sociais e a estratificação social (Wilkison; Pickett, 2015).

¹¹ “No caso brasileiro, tal projeto vem delimitado em diversas disposições, que direcionam a política econômica a ser adotada pelo Estado para o cumprimento de certos objetivos, envolvendo o reconhecimento tanto da realidade desigual que nos marca, como também de uma sociedade a ser concretizada, mais livre, justa e solidária. Tal perspectiva acaba por demandar do setor público uma posturaativa, em que a matriz tributária - e as funções a ela inerentes - passam a ser instrumentos imprescindíveis da intervenção direcionada a tais fins.” (p. 13).

¹² Inserir algum dado.

¹³ “Para que se cumpram, ou ao menos se busque cumprir, tais objetivos é essencial que o Estado possua recursos materiais que viabilizem essa perquisição. Para tanto, os órgãos de administração tributária devem atentar às dimensões e finalidades da tributação e o papel que isso terá na busca pela eficácia dos direitos declarados na Constituição.” (Gassen).

Fiscais, como é o caso do Brasil¹⁴. Neles, o tributo deve ser enxergado como o preço da liberdade, pois é o seu recolhimento que o Estado consegue satisfazer as suas necessidades financeiras, para promover e proteger os direitos previstos na Constituição (Rocha, 2024).

Para além da função arrecadatória, a tributação também deve ser utilizada como mecanismo de atenuação das desigualdades sociais¹⁵, de gênero¹⁶, raciais¹⁷ e regionais¹⁸, tendo como corolário o princípio da capacidade contributiva (D'Araújo, 2021).

Diferentemente do que entende o *senso comum*¹⁹, não são apenas os direitos sociais que possuem custos, mas também os direitos individuais. O exemplo mais claro é o direito de propriedade: sem tributo, não há receita; sem receita não há Estado; sem Estado, não há direito de propriedade a ser tutelado²⁰. Segundo Andrea Lumgbrer Viol, “*o poder de tributar justifica-se dentro do conceito de que o bem da coletividade tem preferência a interesses individuais, especialmente porque, na falta do Estado, não haveria garantia nem mesmo à propriedade privada e à preservação da vida*” (2005, p. 1)

Essa compreensão, contudo, não significa atribuir aos direitos uma lógica mercadológica (teoria do benefício). Isto é, não se pode cometer o equívoco de considerar que somente quem é contribuinte é sujeito de direitos. Conforme anotam Liam Murphy e Thomas Nagel (2021, p. 28), “*Não se pode, entretanto, procurar salvar da incoerência o princípio do benefício inserindo-o numa teoria mercadológica dos direitos de propriedade. Ele é incoerente com todas as principais teorias da justiça social e econômica*”.

Superar o equívoco da compreensão de que apenas os direitos positivos possuem custos (já que para o exercício dos direitos negativos bastaria uma não-atuação do Estado²¹) é

¹⁴ É aquele financiado “essencialmente com base na figura dos tributos unilaterais ou impostos, e não com bases em outros tributos ou outros tipos de receitas, os quais, acabam assim por ter um caráter relativamente marginal”. (Nabais, 2023, p. 39-55). Também segundo Schoueri, “a existência do Estado Fiscal está atrelada à existência de tributos. Na medida do agigantamento das tarefas estatais, cabe ao ordenamento prever os meios para o Estado financiar seus gastos” (2025, p. 137).

¹⁵ Um bom exemplo é a recente aprovação do Projeto de Lei n. 1.087/2025, que amplia a faixa de isenção do Imposto de Renda de Pessoas Físicas que ganham até R\$ 5.000,00 mensais.

¹⁶ Ver Tathiane Piscitelli (2020)

¹⁷ Ver Gabriela Gonçalves Barbosa (2025).

¹⁸ Ver Luiz Alberto Gurgel de Faria (2010).

¹⁹ Entendido aqui como “montagem de noções – representações – imagens – saberes, presentes nas diversas práticas jurídicas, lembrando que tal conjunto funciona como um arsenal de ideologias práticas. Em outras palavras, essa montagem corresponde a normas que disciplinam ideologicamente o trabalho profissional dos juristas” (Warat, 1979, p. 19)

²⁰ Sérgio André Rocha afirma que direitos, seja de que geração forem, representam custos para o Estado (2024).

²¹ “A ideia de que os direitos são essencialmente direitos ‘contra’ o Estado, e não direitos que exigem a ação do Estado, é claramente errônea quando aplicada ao direito privado. Nas obrigações contratuais e nas situações que envolvem responsabilidade civil, os direitos não são somente garantidos coercitivamente, mas também criados, interpretados e revisados por órgãos públicos” (Holmes; Sustein, 2019, p. 37).

fundamental para que não haja dúvidas quanto à importância do fenômeno. Como ensinam Cass R. Sustein e Stephen Holmes (2019, p. 30):

quase todos os direitos implicam deveres correlativos, e os deveres só são levados a sério quando seu descumprimento é punido pelo poder público mediante recursos à fazenda pública. **Na ausência de deveres legalmente imponíveis não há direitos legalmente exigíveis**, e é por isso que um sistema jurídico só pode ser permissivo, ou seja, só pode permitir liberdades aos indivíduos, na medida em que é simultaneamente coercitivo.

Levada em conta essa premissa, Casalta Nabais (1998, p. 22) afirma que há um dever fundamental de pagar tributo²²: “*o imposto não pode ser encarado, nem com um mero poder para o estado, nem simplesmente como simples sacrifícios para os cidadãos, mas antes como o contributo indispensável a uma vida em comum e próspera de todos os membros da comunidade organizada em estado*”. Ser contribuinte, pois, é ser cidadão (Costa, 2014).

A cidadania, assim, emerge como elemento fulcral nas finalidades originária e política da tributação²³. Na dimensão originária, permite estabelecer um vínculo claro de cidadania e responsabilidade social; já na política, a tributação estabelece um elo entre governante e governado, revestindo-se de “*legitimidade ao conceder ao contribuinte voz enquanto cidadão para referendar o contrato social, e ao cidadão a responsabilidade enquanto contribuinte de assegurar e verificar os objetivos da coletividade*” (Viol, 2005, p.8).

A tributação também cumpre as finalidades econômica e social (Musgrave, 1980). A função econômica subdivide-se em alocativa e estabilizadora: a primeira transfere recursos do setor privado ao público, permitindo a existência e atuação estatal; a segunda atua de forma macroeconômica a longo prazo, pois auxilia no controle do nível de demanda agregada (uma carga tributária maior, por causar sobrepreço, pode desestimular o consumo e reduzir a inflação; de outro lado, uma carga tributária menor pode estimular o crescimento econômico).

Por fim, conforme antecipado acima, a finalidade social é incorporada na função redistributiva da tributação. Na matriz tributária brasileira, conceito que será trabalhado a seguir, essa função ganha especial relevância na busca pela atenuação dos seus efeitos regressivos, consistentes na imposição, inversamente proporcional, de maior ônus tributário sobre quem possui menor capacidade contributiva (D’Araújo, 2023)²⁴.

²² Em interpretação diversa, Martha Leão (2017).

²³ Trata-se da teoria das três funções do setor público de Richard Musgrave: alocativa, distributiva e estabilizadora (1980).

²⁴ Definição completa: “A definição de uma carga tributária como regressiva decorre da compreensão do impacto crescente de determinado tributo — ou o conjunto deles — em razão inversa à capacidade dos indivíduos em suportá-la. A ideia de regressividade tributária está intimamente conectada à própria ideia de capacidade contributiva, medida como disposição econômica dos indivíduos de colaborarem com a coletividade. Ou seja, costuma-se ter, na análise quanto à regressividade, uma preocupação da medida de impacto que certo ônus fiscal

Em síntese, a tributação constitui elemento indispensável à realização do projeto emancipatório assumido pela Constituição de 1988. É nesse cenário que o conceito de matriz tributária se revela mais adequado à compreensão do fenômeno tributário.

1.3 PRESSUPOSTOS DA MATRIZ TRIBUTÁRIA BRASILEIRA

Apesar da importância do fenômeno tributário, o estudo tradicional do Direito Tributário se mostra limitado. Em regra, restringe-se à análise da relação jurídica entre o contribuinte (sujeito passivo) e o ente tributante (sujeito ativo), na qual a obrigação tributária nasce com a subsunção do fato à hipótese de incidência legalmente prevista e se extingue com o pagamento – relação jurídica inserida no que se convencionou chamada de “sistema tributário” (Gassen, 2012). Sob essa ótica, o estudo do Direito Tributário se esgotaria no recolhimento da guia de pagamento do tributo²⁵.

Não se desconhece nem se nega a importância dessa abordagem, pois o Direito Tributário possui uma série de regramentos constitucionais e infraconstitucionais que conferem a necessária legitimidade e segurança jurídica à relação entre quem tributa e quem é tributado. Sem tais normas, sequer poderia haver tributação, razão pela qual o princípio da legalidade e outros são tão caros a esse campo²⁶.

Contudo, o estudo restrito à perspectiva dogmática distancia o fenômeno tributário da realidade brasileira, profundamente marcada por desigualdades sociais, raciais e de gênero. Segundo Valcir Gassen (2012, p. 4), a semântica por trás do termo “sistema tributário” “não oferece uma resposta suficiente para pensar o fenômeno tributário em um Estado democrático de direito”²⁷. É dizer, “A tributação não deve ser analisada descolada da realidade política, econômica e social no qual se desenvolve, de tal modo que a forma como encaramos tal fenômeno, se insuficiente, deve ser modificada.” (D’Araújo, 2023, p. 131).

vai ter no orçamento das famílias, na riqueza disponível para que aquele grupo, ou indivíduo, possa fazer frente às suas necessidades básicas.” (Andrade; D’Araújo, p. 139).

²⁵ Essa perspectiva limita o exame do Direito Tributário como o “conjunto composto por normas jurídicas que regulam a atividade tributária no campo das relações jurídicas entre o contribuinte e o ente tributante” (Gassen, 2012, p. 2).

²⁶ “Em matéria tributária, o Princípio da Legalidade é anterior mesmo ao Estado de Direito. É o direito de concordar com a tributação e controlar o modo como os recursos arrecadados são empregados. Mesmo em regimes ditatoriais, a matéria tributária foi excepcionada, preservando-se o princípio de que a cobrança de um tributo é condicionada à concordância prévia dos contribuintes, diretamente ou por meio de seus representantes.” (Schoueri, p. 311).

²⁷ A “utilização desse termo afasta do debate questões essenciais como a destinação orçamentária das receitas tributárias, a correlação existente entre sistema tributário e sistema previdenciário, a discriminação da carga tributária e a capacidade contributiva do contribuinte, e a própria relação da tributação com a compreensão e formação do Estado brasileiro.” (D’Araújo, p. 131).

Reconhecida a insuficiência do modelo tradicional, por não ser apto a captar o fenômeno tributário na sua inteireza e complexidade, Gassen (2012, p. 4) propõe um novo acordo semântico a partir do conceito de “*matriz tributária*”, entendida como “*o resultado das escolhas feitas em um determinado momento histórico no campo da ação social no que diz respeito ao fenômeno tributário.*”. Trata-se de um conceito capaz de aproximar o estudo do fenômeno tributário da realidade política, econômica e social:

Incorpora, portanto, a noção de matriz tributária não só um conjunto de normas jurídicas regulando as relações entre o ente tributante e o contribuinte; não só a escolha feita das bases de incidência (renda, patrimônio e consumo) e sua consequente participação no total da arrecadação; não só as questões dogmáticas pertinentes à obrigação tributária; não só as opções que se faz no plano político de atendimento de determinados direitos fundamentais; não só às espécies tributárias existentes em determinado sistema tributário; não só a estrutura do Estado a partir das suas condições materiais de existência, no caso, das condições de funcionamento do Estado ofertadas pela arrecadação de tributos (Idem, pp. 4-5)

O conceito de *matriz tributária* tem como pano de fundo três pressupostos teóricos: (i) a cisão histórica entre Estado e propriedade; (ii) a propriedade como um direito em um contexto pós-tributação; e (iii) a extrafiscalidade como forma de legitimação do Estado (Idem).

A cisão histórica entre o Estado e propriedade foi marcada pelas revoluções do século XVIII (francesa e industrial), que produziram nos Estados modernos dependência econômica em relação à sociedade, pois o patrimônio passou a ser concentrado e individualizado nesta. A tributação, dessa forma, passou a representar o meio de transferência de recursos do patrimônio particular ao público, permitindo o financiamento do Estado (Idem).

A propriedade em um contexto pós-tributação, por seu turno, significa que ela é um direito que só existe dentro de um Estado que a reconhece e a protege, em linha com o exposto acima. Não se trata de um direito natural ou pré-posto, mas sim um direito positivado, cuja manutenção depende da tributação. Afinal, o direito de propriedade, como quaisquer outros, possui custos suportados pela tributação (Idem).

Por fim, para a discussão que ora se propõe, a extrafiscalidade como forma de legitimação do Estado constitui aspecto fundamental. A extrafiscalidade diz respeito à função dos tributos como instrumento de legitimação de uma estrutura de poder e dominação, a partir da intervenção no domínio socioeconômico (Idem). Como se demonstrará mais adiante, a atuação extrafiscal visa obter resultados econômicos, sociais e políticos, como controlar a inflação, fomentar a economia, redistribuir riquezas e reduzir a marginalidade e os desequilíbrios regionais (Abraham, 2023). Tal atuação reforça a legitimação do Estado, que busca cumprir no plano político, social e econômico as vontades de seu povo (D’Araújo, 2023).

Em conclusão, o conceito de *matriz tributária* retira o estudo do fenômeno tributário do campo restrito da relação jurídica entre contribuinte e Estado e o situa na realidade política, econômica e social do Estado (Idem). Esse referencial teórico confere ao jurista maior capacidade de compreender o fenômeno tributário, diagnosticar os seus problemas e propor soluções. É a partir dele que adiante se examinará o Imposto Seletivo, recém-criado pela Emenda Constitucional 132/2023 e regulamentado pela Lei Complementar 214/2025.

2 O IMPOSTO SELETIVO DA REFORMA TRIBUTÁRIA DO CONSUMO (EC 132/2023 E LC 214/2025)

2.1 ASPECTOS GERAIS DA REFORMA TRIBUTÁRIA DO CONSUMO

Em 21 de dezembro de 2023, foi publicada a Emenda Constitucional 132/2023, denominada Reforma Tributária sobre o Consumo, fruto da tramitação conjunta das PECs n. 45/2019, oriunda da Câmara dos Deputados, e n. 110/2019, oriunda do Senado Federal.

A tributação no Brasil recai majoritariamente sobre a base do consumo de bens e serviços, representando aproximadamente 70% da arrecadação total com tributos (D'Araújo; Gassen; Paulino, 2013). A escolha dessa base econômica como principal fonte de arrecadação não é resultado de um processo natural: decorre de uma opção política por eficiência tributária, já que, diante de um cenário de elevada desigualdade social, o consumo alcança todos os cidadãos, independentemente de marcadores de renda e patrimônio²⁸.

A multiplicidade de tributos incidentes sobre o consumo (IPI, IPI-importação, ICMS, ICMS-Combustíveis, ICMS-Energia Elétrica, PIS cumulativa, PIS não-cumulativa, COFINS cumulativa, COFINS não-cumulativa, ISS etc.), cada qual com suas próprias regras e competências distintas, justifica o consenso de que o sistema tributário brasileiro é um verdadeiro “manicômio tributário”.

Por essa razão, o principal objetivo da Reforma Tributária, ao menos anunciado, foi simplificar e racionalizar a tributação sobre o consumo, de modo a modernizar o sistema tributário em linha com a experiência internacional, possibilitando um ambiente de negócios mais favorável e eficiente para a economia brasileira (Brasil, 2023).

Em síntese, foram extintos o ICMS, ISS, PIS, COFINS e IPI (este último mantido como instrumento de preservação da competitividade da Zona Franca de Manaus), que deram lugar ao Imposto sobre Valor Agregado (IVA), dividido em duas espécies: a Contribuição sobre o Consumo (CBS) e o Imposto sobre o Consumo (IBS). Além, é claro, do Imposto Seletivo, que será tratado pormenorizadamente adiante.

O IBS substitui o ICMS e o ISS e é de competência compartilhada dos estados e municípios. Já a CBS substitui o PIS e COFINS²⁹ e é de competência da União Federal.

²⁸ Isso se verifica “em uma perspectiva histórica que a tributação incidente sobre o patrimônio e o consumo são as mais antigas, enquanto a tributação incidente sobre a renda é relativamente nova, pouco mais de um século” (Faria; Gassen; Gassen, 2024, p. 570).

²⁹ Conforme será tratado adiante, há autores que sustentam que também substituiu a faceta fiscal do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), entendimento do qual o presente trabalho discorda.

Inicialmente, a proposta era de um IVA único (BRASIL, 2019), à semelhança do modelo adotado internacionalmente. Contudo, em razão das peculiaridades do federalismo fiscal brasileiro (D'Araújo, 2018), foi necessário dividi-lo em dois, que, não obstante, possuem as mesmas características: fato gerador, base de cálculo, hipóteses de incidência, sujeitos passivos, imunidades, regimes específicos, diferenciados ou favorecidos, regras de não cumulatividade e creditamento. (paralelismo previsto no art. 149-B da CF).

O modelo do IVA atende ao principal objetivo da reforma – a simplificação –, pois possui incidência ampla (sobre todos os bens e serviços), creditamento pleno, cálculo por fora, cobrança no destino, legislação uniforme e não poderá ser objeto de incentivos e benefícios fiscais (exceto os regimes diferenciados expressamente previstos).

Um dos grandes trunfos da Reforma, sem dúvidas, foi a constitucionalização dos princípios da simplicidade, transparência, justiça tributária, cooperação e defesa do meio ambiente (art. 145, §3º da CF), bem como a orientação de que a legislação tributária buscará atenuar os efeitos regressivos (art. 145, §4º da CF), tão prejudiciais à parcela mais pobre da população.

No que interessa ao presente trabalho, foi criado o Imposto Seletivo (IS), de competência da União, que, de acordo com José Maria Arruda de Andrade (2024), possui duas características marcantes no desenho constitucional: (i) vinculação ao IPI, por se prestar como um imposto substituto a ele; e (ii) extrafiscalidade, firmada na regra constitucional de imposição sobre produtos de que se pretende desestimular o consumo em virtude de danos ao meio ambiente e à saúde.

Passa-se à sua análise como presente na EC 132/2023 e na sua regulamentação por meio da LC 214/2025. Antes, contudo, impõem-se alguns esclarecimentos conceituais.

2.2 IMPOSTO DO PECADO, IMPOSTO PIGOUVIANO OU SIMPLESMENTE IMPOSTO SELETIVO?

Em evidente confusão conceitual, muito tem se chamado o Imposto Seletivo de “Imposto Pigouviano” ou de “Imposto sobre o pecado”, denominações que não refletem a sua real natureza. “Imposto Pigouviano” surge com o economista britânico Arthur Pigou, na sua obra *“The Economics of welfare”*. Esse imposto é utilizado como técnica de internalização das externalidades negativas geradas a terceiros não diretamente envolvidos na situação de troca econômica (Lima, 2015, p. 75). O exemplo clássico é o da fábrica causadora de poluição

ambiental prejudicial a terceiros não envolvidos na relação comercial privada entre ela e o adquirente de seus produtos.

O Imposto do Pecado (*Sin Tax*), por sua vez, tem forte conotação religiosa, pois é diretamente ligado a itens de consumo que se consideram pecaminosos. Segundo Michael Tom (2021, p. 2), “*Tributar o pecado trata de um tipo particular de redenção secular – pagar um imposto – para um tipo particular de pecado secular – a escolha de comprar algo que o governo diz que você deveria evitar.*”³⁰ É como se o perdão do pecado estivesse apenas a um imposto de distância³¹ (IDEM).

O Imposto Seletivo introduzido pela EC 132/2023 não é nem um Imposto Pigouviano e nem um Imposto do Pecado. Primeiro, porque os itens de consumo eleitos para a sua incidência não são necessariamente geradores de externalidades negativas, como é o caso dos concursos de prognóstico e *fantasy sports*³². Segundo, porque há itens eleitos que não guardam conotação moral, como é o caso da extração de bens minerais, razão pela qual não cabe limitar o imposto à tributação do pecado – além de que, em um estado secular, também não parece conveniente. Assim, é mais correto simplesmente considerá-lo um imposto com seletividade em função da prejudicialidade à saúde e ao meio ambiente.

2.3 O IMPOSTO SELETIVO NA EMENDA CONSTITUCIONAL 132/2023

A Emenda Constitucional n. 132/2023 introduziu o Imposto Seletivo na matriz tributária brasileira, inserindo-o no rol de impostos de competência da União. O imposto tem como base material de incidência a produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, nos termos do art. 153, VIII da CF³³.

O parágrafo 6º³⁴ do mesmo artigo estabelece, entre outros pontos, que o tributo: (i) não incidirá sobre exportações, energia elétrica e telecomunicações; (ii) incidirá uma única vez; (iii)

³⁰ Original: “*Taxing Sin is about a particular kind of secular redemption – paying a tax – for a particular kind of secular sin – the choice to buy something the government says you should avoid*”.

³¹ Original: “*Forgiveness is just a tax away*”.

³² Nesse sentido, afirma José Maria Arruda de Andrade “Mas, em rigor, o teste de externalidade negativa não parece ter sido adotado de forma tão precisa e exigente na regra de competência de instituição do Imposto Seletivo, se o assunto for a apreciação de sua validade material (aspecto material da obrigação tributária posta legalmente). A exigência de demonstração, contudo, de que o Imposto Seletivo somente possa ser criado e incidir sobre bens e serviços cujo consumo seja francamente prejudicial à saúde e ao meio ambiente está positivada e vinculante, condicionando o legislador complementar e o Judiciário” (2024, p. 78).

³³ “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

VIII - produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, nos termos de lei complementar.” (BRASIL, 1988).

³⁴ “§ 6º O imposto previsto no inciso VIII do caput deste artigo:

não integrará a própria base de cálculo, mas integrará a base do IBS, da CBS, do ICMS e do ISS; (iv) poderá ter o mesmo fato gerador de outros tributos; e (v) terá suas alíquotas fixadas em lei ordinária, podendo ser específicas (*ad rem*) ou *ad valorem*. Na hipótese de incidência sobre a extração, o imposto será cobrado independentemente da destinação, com alíquota máxima de 1% do valor de mercado.

Na proposição original da PEC n. 45/2019, o Imposto Seletivo figurava no rol dos impostos de competência residual da União (art. 154, III) e possuía, de forma expressa, a finalidade extrafiscal³⁵, com o fim de “*onerar o consumo de bens e serviços geradores de externalidades negativas ou cujo consumo se deseja desestimular, como cigarros e bebidas alcoólicas*” (BRASIL, 2019, p. 50). Já na proposição original da PEC n. 110/2019, o imposto estava previsto no art. 153, VIII e não previa a finalidade extrafiscal, sem justificativas das razões para a sua instituição.

Na Câmara dos Deputados, foram juntadas ambas as propostas. Em 07/07/2023, foi aprovado o substitutivo apresentado pela comissão especial, fruto do trabalho do grupo de reforma tributária, coordenado pelo Dep. Reginaldo Lopes. O texto previa apenas a incidência sobre a produção, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, sem incluir a extração. Além disso, era prevista a possibilidade de alteração das alíquotas por meio de ato Poder Executivo³⁶.

O parecer que acompanhou o substitutivo estabeleceu três características dos produtos normalmente incluídos no rol de impostos dessa natureza: (i) elevado potencial arrecadatório; (ii) a concentração de produção em poucos agentes econômicos; e (iii) a política de desincentivo ao seu consumo. Foi dado destaque ao último ponto, o que ressaltou a previsão de finalidade extrafiscal do tributo (Brasil, 2023, p. 92):

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.”

³⁵ Conforme o texto: “Art. 154, III – impostos seletivos, com finalidade extrafiscal, destinados a desestimular o consumo de determinados bens, serviços ou direitos” (BRASIL, 2019).

³⁶ “VIII – produção, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, nos termos da lei. § 1º É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV, V e VIII.” (Brasil, 2023).

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

(...)

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

Na sequência, o texto seguiu no Senado Federal, onde ocorreram as alterações mais substanciais, algumas mantidas na redação final. O substitutivo apresentado em 14/11/2023 inseriu a expressa previsão do caráter extrafiscal do tributo, a possibilidade de incidência sobre armas e munições e atribuiu competência à lei ordinária para a fixação das alíquotas³⁷. O parecer da Comissão de Constituição e Justiça do Senado justificou a inclusão do caráter extrafiscal para garantir que o imposto não fosse utilizado com função primária arrecadatória. Além disso, ressaltou que a alíquota, por ser de competência de lei ordinária, poderá ser alterada por meio de medida provisória, em atenção à dinamicidade própria dos tributos extrafiscais (Brasil, 2023, p. 23):

Aprofundando o tema, concordamos com as Emendas nºs 38 e 259, do Senador Mecias de Jesus e da Senadora Tereza Cristina, respectivamente, que são necessários aperfeiçoamentos no texto aprovado pela Câmara dos Deputados para deixar explícito que o tributo terá natureza extrafiscal. Com isso, o imposto não será utilizado com a função primária arrecadatória, mas terá suas alíquotas determinadas pelo Congresso Nacional para reduzir o consumo de determinados bens e o exercício de atividades prejudiciais ao meio ambiente (um dos princípios norteadores da reforma).

(...)

Entretanto, conheededor da necessidade de os tributos extrafiscais terem algum espaço para mudanças pontuais e necessárias para os objetivos pretendidos, ressalvamos a possibilidade de as alíquotas serem alteradas por meio de lei ordinária, o que consequentemente permitirá a edição de medida provisória neste ponto, mas vedamos a alteração de alíquotas por decreto (na forma em que foi aprovado pela Câmara). (grifos do autor)

³⁷ “Art. 153.

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

§ 6º O imposto previsto no inciso VIII terá finalidade extrafiscal e:

I – não incidirá sobre as exportações nem sobre as operações com energia elétrica e com telecomunicações;

II – incidirá sobre armas e munições, exceto quando destinadas à administração pública;

III – incidirá uma única vez sobre o bem ou serviço;

IV – não integrará sua própria base de cálculo;

V – integrará a base de cálculo dos tributos previstos nos arts. 155, II, 156, III, 156-A e 195, V;

VI – poderá ter o mesmo fato gerador e base de cálculo de outros tributos;

VII – terá suas alíquotas fixadas em lei ordinária, podendo ser específicas, por unidade de medida adotada, ou ad valorem;

VIII – na extração, o imposto será cobrado independentemente da destinação, caso em que a alíquota máxima corresponderá a 1% (um por cento) do valor de mercado do produto.” (Brasil, 2023).

Embora a previsão extrafiscal não tenha sido mantida na redação final da EC 132/2023, sem qualquer justificativa, não há dúvidas que o Imposto Seletivo foi tratado como se essa fosse a sua principal finalidade, destinada a desestimular o consumo dos bens e serviços que se consideram prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente. Esse ponto merece especial atenção no presente trabalho, como se verá adiante.

2.4 O IMPOSTO SELETIVO NA LEI COMPLEMENTAR 214/2025

Em 16 de janeiro de 2025, foi publicada a Lei Complementar n. 214/2025, de iniciativa do Poder Executivo (PLP n. 68/2024), primeira lei regulamentadora da Reforma Tributária do Consumo³⁸. Em síntese, a lei regulamentou o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), o Comitê Gestor do IBS (CG-IBS) e, no que interessa a este trabalho, o Imposto Seletivo (IS).

O IS encontra-se regulamentado no Livro II (“Do Imposto Seletivo”), com início a partir do artigo 409 e fim no artigo 438. A regulamentação aborda quase todos os aspectos da regra matriz do imposto: fato gerador, não incidência, base de cálculo, alíquotas, sujeição passiva, apuração e pagamento. Além disso, trata de questões específicas relativas a empresas comerciais exportadoras, pena de perdimento e ao imposto sobre as importações.

Foram eleitos os bens e serviços considerados prejudiciais à saúde e ao meio ambiente que serão objeto da tributação (art. 409, §1º, incisos e anexo XVII), valendo-se da remissão aos códigos da Nomenclatura Comum do MERCOSUL/Sistema Harmonizado (NCM/SH). São eles: (i) veículos, embarcações e aeronaves; (ii) fumígenos; (iii) bebidas alcoólicas; (iv) bebidas açucaradas; (v) bens minerais; e (vi) concursos de prognósticos e *fantasy sport*³⁹.

Na exposição de motivos do projeto de lei, assim foram justificadas a escolha de cada um dos itens (Brasil, 2024):

³⁸ A segunda ainda está em curso. No momento de elaboração desse trabalho, o PLP 108/2024 aguarda aprovação.

³⁹ Nos termos do art. 49, parágrafo único, incisos, da Lei 14.790/2023, considera-se *fantasy sports* “o esporte eletrônico em que ocorrem disputas em ambiente virtual, a partir do desempenho de pessoas reais, nas quais: I – as equipes virtuais sejam formadas de, no mínimo, 2 (duas) pessoas reais, e o desempenho dessas equipes dependa eminentemente de conhecimento, análise estatística, estratégia e habilidades dos jogadores do *fantasy sport*; II – as regras sejam preestabelecidas;

III – o valor garantido da premiação independa da quantidade de participantes ou do volume arrecadado com a cobrança das taxas de inscrição; e IV – os resultados não decorram do resultado ou da atividade isolada de uma única pessoa em competição real.” (BRASIL, 2023).

| PRODUTO/SERVIÇO | JUSTIFICATIVA |
|--|--|
| VEÍCULOS, EMBARCAÇÕES E AERONAVES | <p><i>“A incidência do IS sobre a aquisição de veículos, aeronaves e embarcações justifica-se por serem emissores de poluentes que causam danos ao meio ambiente e ao homem. Em relação aos veículos, a proposta é que as alíquotas do Imposto Seletivo incidam sobre veículos automotores classificados como automóveis e veículos comerciais leves e variem a partir de uma alíquota base, de acordo com os atributos de cada veículo.”</i></p> |
| FUMÍGENOS | <p><i>“Em relação aos produtos fumígenos, estes são universalmente apontados como prejudiciais à saúde em uma vasta gama de estudos acadêmicos. Os produtos fumígenos de consumo mais difundido são os cigarros. A tributação incidente sobre esses produtos é um instrumento estatal notoriamente efetivo para desestimular o tabagismo, conforme indicam inúmeros estudos relacionados ao tema. Segundo a Organização Pan Americana de Saúde –OPAS, a cobrança de tributos sobre o tabaco mostra-se como um instrumento efetivo para reduzir o seu consumo. Portanto, a tributação sobre cigarros é uma política de saúde pública.”</i></p> |
| BEBIDAS ALCOÓLICAS | <p><i>“O consumo de bebidas alcoólicas representa grave problema de saúde pública no Brasil e no mundo. Estudos da Organização Mundial da Saúde indicam que este consumo está associado a ampla gama de Doenças Crônicas Não Transmissíveis – DCNT, como doenças cardiovasculares, neoplasias e doenças hepáticas. Além disso, o uso excessivo de álcool está relacionado a problemas de saúde mental, bem como a ocorrência de violência e acidentes de trânsito. 259. Pesquisa apresentada pelo Instituto Nacional de Câncer – INCA indica que, em 2018, os gastos totais com tratamento de cânceres associados ao consumo de álcool representaram um gasto de R\$ 1,7 bilhão aos cofres públicos, considerando apenas os procedimentos ambulatoriais e hospitalares custeados pelo governo federal. Estima-se que até 2040 serão gastos mais de R\$ 4 bilhões, correspondendo a um aumento de 139% quando comparado ao ano de 2018. 260. Como o efeito negativo de álcool está relacionado à quantidade de álcool consumida, propõe-se um modelo semelhante ao utilizado para os produtos do fumo, pelo qual a tributação se dará através de uma alíquota específica (por quantidade de álcool) e uma alíquota ad valorem.”</i></p> |
| BEBIDAS AÇUCARADAS | <p><i>“Há consistentes evidências de que o consumo de bebidas açucaradas prejudica a saúde e aumenta as chances de obesidade e diabetes em diversos estudos realizados pela Organização Mundial da Saúde – OMS. E a tributação foi considerada pela OMS como um dos principais instrumentos para conter a demanda deste tipo de produto. Neste sentido, segundo a OMS, oitenta e três países membros da organização já tributam bebidas açucaradas, principalmente refrigerantes.”</i></p> |
| MINERAIS | <p><i>“O Projeto propõe a incidência do IS sobre a extração de minério de ferro, de petróleo e de gás natural. A proposta prevê a incidência do IS na primeira comercialização pela empresa extrativista, ainda que o minério tenha como</i></p> |

| | |
|--|---|
| | <i>finalidade a exportação. Há também hipótese de incidência na transferência não onerosa de bem mineral extraído ou produzido.”</i> |
| CONCURSO DE PROGNÓSTICOS E FANTASY SPORTS | <p>Não constou no projeto inicial. Somente veio a ser incluído pelo substitutivo apresentado na Câmara dos Deputados em 10/07/2024:</p> <p><i>“Realizamos, também aprimoramentos na regulamentação do Imposto Seletivo que merecem destaque. A primeira é a inclusão dos concursos de prognósticos e dos fantasy games como hipóteses de incidência, considerando como base de cálculo a receita própria da entidade que promove a atividade, e como contribuinte o fornecedor do serviço, ainda que residente ou domiciliado no exterior (arts. 404, VII, 410, V, 419, V).”</i> (Brasil, 2024, p. 135)</p> |

Fonte: elaboração do próprio autor.

Com exceção dos bens minerais, do concurso de prognósticos e *fantasy sports*, as justificativas, em atenção à materialidade constitucional, apontaram a prejudicialidade à saúde ou ao meio ambiente do bem/serviço eleito, com a indicação do objetivo de desestimular o seu consumo. Esse objetivo foi reafirmado no relatório apresentado pela Comissão de Justiça e Cidadania do Senado, em 10/12/2024, no qual foi indicada a finalidade predominantemente extrafiscal do imposto⁴⁰.

Como se vê, não há qualquer justificativa moral para a escolha dos itens tributados, o que denota a impertinência da classificação do IS como um “Imposto do Pecado” (*Sin Tax*). Por outro lado, há, de certa forma, uma indicação de externalidades negativas, conforme é possível verificar na justificativa do IS sobre bebidas alcóolicas, em que se apontam os custos com saúde para o tratamento de doenças ligadas ao seu consumo. Contudo, tal não é posto como justificativa principal na maioria dos itens, de modo que também é possível afastar a sua caracterização como um “Imposto Pigouviano” (*Pigouvian Tax*). É simplesmente mais adequado, como já dito, caracterizá-lo como um imposto com seletividade em função da prejudicialidade à saúde ou ao meio ambiente.

Além das operações com energia elétrica e com telecomunicações, foi retirada da hipótese de incidência os bens e serviços que terão a alíquota reduzida em 60%, nos termos do art. 9, §1º da EC 132/2023. Também não incidirá sobre as exportações, em observância à regra

⁴⁰ “o Imposto Seletivo é um tributo de caráter predominantemente extrafiscal que incide sobre operações de produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente” (Brasil, 2024, p. 11).

constitucional de imunidade, com exceção dos bens minerais. A alíquota poderá ser *ad valorem* e/ou *ad rem*, a depender do bem ou serviço e a apuração do imposto será mensal, sendo o seu pagamento centralizado em um único estabelecimento. Foi prevista, ainda, a aplicação de pena de perdimento nas hipóteses de transporte, depósito ou exposição à venda dos produtos fumígenos que estejam desacompanhados da documentação fiscal comprobatória de sua procedência.

Como forma de causar sobrepreço, a fim de desestimular o consumo, o imposto terá incidência monofásica e é vedado o aproveitamento de qualquer crédito do imposto com operações anteriores ou geração para operações posteriores⁴¹, exceção à regra geral do IBS e CBS. De modo a potencializar o sobrepreço, na comercialização de bem sujeito à alíquota *ad valorem*, a base de cálculo é o valor integral cobrado na operação, incluindo juros, multas, acréscimos e encargos, valor do transporte e outros tributos (com exceção do IBS, CBS, ICMS, ISS e do próprio IS). Muito embora os referidos tributos não componham a sua base de cálculo, eles, por sua vez, terão o IS nas suas respectivas bases (art. 153, §6º, IV, da CF), como forma de manter a neutralidade e evitar distorções no consumo⁴².

O fato gerador (art. 412) ocorre no momento do: (i) primeiro fornecimento a qualquer título do bem; (ii) da arrematação em leilão público; (iii) da transferência não onerosa de bem produzido; (iv) da incorporação do bem ao ativo imobilizado pelo fabricante; (v) da extração de bem mineral; (vi) do consumo do bem pelo fabricante; (v) do fornecimento ou do pagamento do serviço, o que ocorrer primeiro; ou (viii) da importação de bens e serviços (Brasil, 2025).

Por sua vez, o sujeito passivo (art. 424) é: (i) o fabricante, na primeira comercialização, na incorporação do bem ao ativo imobilizado, na tradição do bem em transação não onerosa ou no consumo do bem; (ii) o importador na entrada do bem de procedência estrangeira no território nacional; (iii) o arrematante na arrematação; (iv) o produtor-extrativista que realiza a

⁴¹ O gás natural utilizado como insumo no processo industrial e como combustível para fins de transporte terá alíquota zero (art. 423 da LC 214/2025).

⁴² “A regra da repercussão sobre outras bases tributárias, embora se afaste do regime eleito para a apuração da CBS e do IBS, em boa hora inaugurado no Brasil, existe para evitar eventuais distorções de escolha de consumo na comparação entre aquisição direta na indústria ou na distribuidora.

O IS tem a função de ser tributo para repercutir sobre preço, internalizando custos que, em tese, se encontrariam difusos. Assim, como não faria muito sentido ter sido adotada a sistemática de não cumulatividade, apesar de possível e de existirem exemplos internacionais, igualmente a sua repercussão sobre a base dos demais tributos impede que haja distorção artificial entre o preço de uma distribuidora ou de uma indústria.

Se o IS não repercutisse sobre a base do IBS e da CBS, haveria um estímulo artificial, já que apenas tributário, em favor de sua aquisição diretamente junto à indústria. Ao adotar a regra da repercussão sobre as demais bases, as três opções de comercialização são plenamente oneradas desde o início (no sentido de ter IBS e a CBS sobre o IS). A adoção da regra de repercussão impede essa distorção na primeira etapa da comercialização, algo muito sutil, mas que esteve presente nas discussões governamentais.” (Andrade, 2024, p. 105).

extração; ou (v) o fornecedor do serviço, ainda que residente ou domiciliado no exterior. Foram eleitos, também, os responsáveis solidários no artigo 425 (Idem).

Esclarecido o desenho constitucional e legal do Imposto Seletivo, cumpre adentrar no objeto de pesquisa do presente trabalho: a sua pretensa finalidade extrafiscal.

3 IMPOSTO SELETIVO E EXTRAFISCALIDADE

3.1 ASPECTOS GERAIS DO CONCEITO DE EXTRAFISCALIDADE

Como visto, tributos possuem, por sua natureza, finalidade inequívoca de arrecadar receitas para o financiamento do Estado, sobretudo após a cisão histórica entre este e a propriedade. Contudo, para além da arrecadação, a tributação também exerce importante função extrafiscal⁴³, compreendida aqui no seu sentido mais amplo, como o uso da tributação para todo e qualquer objetivo que não a mera arrecadação (Carvalho, 2019).

Nesse sentido, este trabalho se filia à precisa definição de Celso de Barros Correia Neto (2016, p. 78), para o qual a extrafiscalidade representa uma forma atípica de exercício da competência tributária, pois incorpora elementos que transcendem o interesse arrecadatório:

A expressão ‘extrafiscalidade’ designaria configuração atípica de exercício da competência tributária: a existência de elementos a mais que justificam o tratamento particularizado de certas situações ou normas tributárias. O termo sugere situação que foge ao padrão ordinário da tributação, a chamada ‘fiscalidade’, e, dessa forma, alarga a fronteira da disciplina jurídica da tributação para acrescer elementos prima facie estranhos, por estarem além do interesse arrecadatório.

Por seu turno, Luís Eduardo Schoueri (2005) utiliza a expressão “normas tributárias de intervenção por indução” para se referir ao fenômeno da extrafiscalidade. Essas normas caracterizam-se por influenciar o comportamento de agentes econômico por meio de incentivos e desincentivos tributários:

Caracteriza-as o fato de serem normas positivas. O agente econômico não se vê sem alternativas; ao contrário, recebe ele estímulos e desestímulos que, atuando no campo de sua formação de vontade, levam-no a se decidir pelo caminho proposto pelo legislador. Este, por sua vez, sempre deve contar com a possibilidade de seus incentivos/desincentivos não serem suficientes para a tomada de decisão pelo agente econômico, a quem, assim, é assegurada a possibilidade de adotar comportamento diverso, sem que por isso recaia no ilícito. O Estado abre mão de seu poder de dar ordens, substituindo-o por seu poder econômico, com efeito equivalente. Do ponto de vista sintático, dir-se-á que a norma vinculada à hipótese das consequências ligadas pela conjunção alternativa (p. 43-44).

Assim, muito mais do que servir somente de fonte de custeio do Estado, os tributos podem ser utilizados para as mais variadas finalidades: regular o comércio exterior (notadamente por meio dos Impostos de Importação⁴⁴ e Exportação); política monetária,

⁴³ “há séculos, os tributos são utilizados na sua finalidade extrafiscal. Exemplo do imposto criado pelo Czar Pedro, o Grande, na Rússia do século XVIII, que taxava quem usasse barba” (Adamy, 2024, p. 413).

⁴⁴ Afirma Hamilton Dias de Souza: “O imposto de importação tem, na atualidade, característica essencialmente extrafiscal, sendo instrumento regulatório do comércio internacional” (1980, p. 3).

cambial e de seguros (por meio do Imposto sobre Operações Financeiras); controlar a inflação (por meio da função estabilizadora); fomentar setores específicos da economia nacional (por meio de incentivos fiscais). A extrafiscalidade também pode (e deve) desempenhar importante papel na redistribuição de riquezas, como ocorre com a progressividade do imposto de renda, e na redução dos desequilíbrios regionais, sendo o tratamento tributário conferido à Zona Franca de Manaus o exemplo mais claro dessa atuação.

Importa esclarecer que inexiste um binarismo entre as funções fiscal e extrafiscal⁴⁵. Uma função não exclui a outra, pois todos os tributos desempenham ambas simultaneamente (com variação de intensidade). Afinal, um tributo que não arrecada é uma contradição em termos (aspecto fiscal), pois é necessariamente uma prestação pecuniária compulsória e, por representar custo econômico, invariavelmente influencia o comportamento dos contribuintes (aspecto extrafiscal)⁴⁶.

Apesar de exercer ambas as funções em graus distintos de intensidade, é não só possível, mas fundamental caracterizar um tributo como fiscal ou extrafiscal, pois, a depender da classificação adotada, o tratamento e consequências são distintos. Nesse sentido, é a lição de Correia Neto (2016, p. 82-82):

Na prática, não é de todo simples separar as duas noções. Quanto à forma ou estrutura, não há diferença perceptível: ‘em nada se distinguem formalmente os tributos fiscais dos extrafiscais’, exceto no que se refere, obviamente, às derrogações e peculiaridades que são próprias fenômeno extrafiscal, expressamente previstas no direito positivo. Ademais, quanto à finalidade, também parece conviver em cada norma tributária um tanto de ambas as preocupações – arrecadação e intervenção -, seja no nível da finalidade visada, seja no da eficácia produzida. De certo modo, há também nos tributos voltados à arrecadação um quê de extrafiscal: outros fins, outros efeitos ou outros interesses.

O convívio entre as duas situações não lhes retira a importância conceitual e prática, antes permite constatar que ‘no munda da fiscalidade, existem mais coisas e coisas mais graves do que aquelas que estamos habituados a imaginar’, como afirma Sérgio Vasques, na frase que serve de epígrafe deste capítulo (grifos do autor).

Diz-se extrafiscal o tributo cuja intenção é ser extrafiscal, o que justifica a sua própria razão de ser (Leão, 2017)⁴⁷. Efeitos extrafiscais meramente reflexos não são suficientes para

⁴⁵ “Não existe, porém, entidade tributária que se possa dizer pura, no sentido de realizar tão só a fiscalidade, ou, unicamente, a extrafiscalidade. Os dois objetivos convivem, harmônicos, na mesma figura impositiva, sendo apenas lícito verificar que, por vezes, um predomina sobre o outro” (Carvalho, 2019, p. 301). No mesmo sentido: “em nada se distinguem formalmente os tributos fiscais dos extrafiscais” (Ataliba, 1969, p. 148).

⁴⁶ “Todo imposto que não é semelhante ao imposto fixo individual, ou seja, que é simplesmente cobrado de todos independentemente do que façam, acaba por ter efeitos específicos de motivação sobre as decisões das pessoas – um ou outro ‘efeito de distorção’” (Murphy; Nagel, 2021, p. 235).

⁴⁷ “As normas tributárias extrafiscais, assim, são aquelas cujo efeito extrafiscal não é acidental, mas proposital, vinculado à finalidade que justifica a essência do próprio tributo (...) Nesse caso, o estímulo ao contribuinte não é

classificá-lo desse modo, sob pena de tornar inócuas a distinção. Precisamente por essa razão que a clareza por parte do Estado acerca da finalidade do tributo é essencial, conforme se verá mais detalhadamente adiante.

Não é incomum que tributos com desenho extrafiscal sejam ilegitimamente utilizados para fins precipuamente arrecadatórios⁴⁸, razão pela qual é imprescindível o controle permanente da extrafiscalidade no plano da eficácia, a fim de que o tributo não se transmute em coisa alheia à sua natureza:

Por isso, a eficácia da finalidade extrafiscal é fundamental para que se justifique a sua própria existência, sob pena de que esse tipo de justificativa sirva como autorização irrestrita para a adoção de medidas tributárias que se afastem da capacidade contributiva sem, contudo, cumprirem seus objetivos de alterar o quadro social ou econômico vigente, o que pode transformá-las em medidas meramente arrecadatórias. (Idem, p. 183).

Por fim, conforme visto nos pressupostos da matriz tributária brasileira, a extrafiscalidade é uma forma de legitimação⁴⁹ do próprio Estado, que lança mão dela para cumprir um “conjunto de tarefas essenciais à vida em sociedade e necessárias para a legitimação de sua intervenção na economia e na propriedade privada, como forma, inclusive, de legitimação do próprio Estado” (D’Araújo, p. 134). Para que tal legitimidade se concretize, a extrafiscalidade deve estar alinhada aos objetivos constitucionais da República (artigo 3º). Assim ensina Héleno Taveira Torres⁵⁰ (2017, p. 133-134):

O resultado fático de ‘extrafiscalidade’ é decorrência da interconstitucionalidade com a constituição econômica, cujo intervencionismo dirige-se ao cumprimento das competências constitucionais, com o objetivo de efetivar direitos fundamentais, promover o desenvolvimento ou proteger o mercado interno.

(...)

A Constituição, ao atribuir a função intervencionista ao Estado, exige dos seus agentes o múnus de cumprir a tarefa de concretização da justiça distributiva, segundo os critérios e meios disponíveis, mas sempre em conformidade com aqueles fins designados no texto constitucional, **inclusive na forma de extrafiscalidade** (grifos do autor).

Em síntese, a extrafiscalidade consubstancia o emprego constitucionalmente orientado do poder de tributar como instrumento de intervenção legítima na ordem econômica e social,

ocasional, mas premeditado, ou seja, existe a intenção consciente de provocar uma ação ou omissão do indivíduo, ambas consideradas de interesse coletivo, por motivos sociais, econômicos ou até políticos” (p. 172-173)

⁴⁸ Foi o que ocorreu com o Decreto nº 12.499/2025, que majorou as alíquotas do Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários (IOF).

⁴⁹ “O direito não alcança o seu sentido normativo pleno per se, através de sua forma, tampouco mediante um conteúdo moral dado a priori, mas sim através de um procedimento de produção jurídica que gere legitimidade” (Habermas, 2002, p. 118).

⁵⁰ No mesmo sentido, Regina Helena Costa: “O conteúdo potencial da extrafiscalidade é extremamente amplo, porquanto a Constituição da República contempla um número muito grande de valores e objetivos que subordina o Estado brasileiro (ex.: arts. 1º, 3º, 170, 193, 194, 196, 201, 205, 215 etc.)” (2014, p. 80).

vocacionado a induzir comportamentos, corrigir falhas de mercado, promover justiça distributiva e reduzir desigualdades. A sua validade material exige, de um lado, aderência aos objetivos fundamentais da República e, de outro, coerência entre meios e fins, com controle permanente de eficácia para evitar que a roupagem indutiva sirva de álibi à arrecadação disfarçada.

Fixado o alcance do conceito de extrafiscalidade, cumpre verificar se o Imposto Seletivo pode ser assim caracterizado. A definição de sua finalidade não é mero deleite teórico, mas, sim, questão central de legitimidade e controle⁵¹. Como se demonstrará a seguir, o presente trabalho defende que o IS desempenhará função eminentemente fiscal, em sentido oposto ao aparente consenso acerca da sua natureza extrafiscal. É com essa constatação que serão tecidas críticas a seu respeito.

3.2 COMO A PRETENSA EXTRAFISCALIDADE DO IMPOSTO SELETIVO TEM SIDO DEFENDIDA

A maior parte dos estudos recentes sobre o novel Imposto Seletivo o classificam como um tributo de natureza extrafiscal, sob a justificativa de que a sua finalidade principal será supostamente desestimular o consumo dos bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, eleitos pelo legislador infraconstitucional⁵². Nessa perspectiva, está posta a instrumentalidade do imposto, que servirá ao Estado como ferramenta de proteção ao meio ambiente e à saúde pública, tutelados pela Constituição (arts. 196 e 225 da CF⁵³).

⁵¹ Nesse sentido: “Esse é um aspecto que, conquanto teórico, não é desprovido de relevância concreta: a depender da fundamentação invocada para a norma jurídica, decorrem relevantes consequências ao IS, especialmente em relação aos seus limites do seu emprego como instrumento de políticas públicas e à maneira como deve se dar o controle de sua constitucionalidade. A análise de qual função ou finalidade pode fundamentar a instituição do tributo equivale, portanto, à definição em si do próprio IS” (Santi; Câmara, 2025, p. 661-662).

⁵² Ilustrativamente, Luís Eduardo Schoueri (2025, p. 414): “A Emenda Constitucional n. 132/2023 instituiu a figura do imposto seletivo, cobrado sobre a ‘produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente’ (art. 153, VIII, da CR/88). Comumente chamado de ‘imposto sobre o pecado’ (*sin tax*), o imposto seletivo tem como fito desestimular determinados comportamentos, como o consumo de açúcares e gorduras. Para tanto, requer-se, para além do efeito estimulante, uma verdadeira vocação à indução. Logo, a incidência do imposto seletivo deve relacionar-se com o efeito regulador do tributo, de modo que ao fator arrecadatório é conferida importância secundária.”

⁵³ “Art. 196. A saúde é direito de todos e dever do Estado, garantido mediante políticas sociais e econômicas que visem à redução do risco de doença e de outros agravos e ao acesso universal e igualitário às ações e serviços para sua promoção, proteção e recuperação.

(...)

Art. 225. Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações.” (Brasil, 1988).

As justificativas que dão azo a essa classificação são as mais variadas. Discurso comum, sustenta-se que o IS é inspirado em modelos internacionais de tributação regulatória, voltadas ao desestímulo de práticas consideradas danosas ao meio ambiente e à saúde. Tais modelos são conhecidos por diferentes denominações, a depender do objeto: *green taxes* (impostos ambientais), *soda taxes* (sobre bebidas açucaradas), *fat taxes* (sobre alimentos de alto teor calórico) e *carbon taxes* (sobre emissão de carbono). Assim, o Brasil teria internalizado essa pauta internacional, incorporando-a à sua estrutura tributária por meio do Imposto Seletivo.

Esse *sensu comum* é explicado, em alguma medida, pelo processo político-legislativo de criação do IS, no qual a extrafiscalidade foi reiteradamente enfatizada como finalidade principal do tributo, com vistas a inibir o consumo de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente.

A exposição de motivos da PEC n. 45/2019 apresentou o IS como mecanismo para “*onerar o consumo de bens e serviços geradores de externalidades negativas ou cujo consumo se deseja desestimular, como cigarros e bebidas alcoólicas*” (Brasil, 2019). Após a junção das PECs 45 e 110, o substitutivo aprovado na Câmara dos Deputados reafirmou essa pretensão, destacando-se que uma das características dos produtos incluídos no regime do IS seria “*a política de desincentivo ao seu consumo, em decorrência do potencial lesivo à saúde do consumidor ou ao meio ambiente*” (Brasil, 2023).

Na tramitação das PECs no Senado Federal, foram acolhidas as Emendas n. 38 e 259 para reincluir na redação do texto constitucional a expressa previsão do caráter extrafiscal do IS⁵⁴, que havia sido retirada do projeto inicial quando apresentado o substitutivo da Câmara. O Parecer n. 88 apresentado pela Comissão de Justiça e Cidadania do Senado (CCJ), que justificou as alterações do texto da Câmara, reafirmou o IS como mecanismo de política pública, de modo que a inclusão do caráter extrafiscal no texto marcaria essa finalidade e evitaria o seu mau uso com função primária arrecadatória (Brasil, 2023, p. 26):

(...) o Imposto Seletivo terá o importante papel de diferenciar o consumo de produtos prejudiciais à saúde e ao meio ambiente. Acreditamos que será um instrumento de grande utilidade para a relevante política de mitigação das mudanças climáticas.

Aprofundando o tema, concordamos com as Emendas nºs 38 e 259, do Senador Mecias de Jesus e da Senadora Tereza Cristina, respectivamente, que são necessários aperfeiçoamentos no texto aprovado pela Câmara dos Deputados para deixar explícito que o tributo terá natureza extrafiscal. Com isso, o imposto não será utilizado com a função primária arrecadatória, mas terá suas alíquotas determinadas pelo Congresso Nacional para reduzir o consumo de determinados bens e o exercício de atividades prejudiciais ao meio ambiente (um dos princípios norteadores da reforma). (grifos do autor).

⁵⁴ “§ 6º O imposto previsto no inciso VIII terá **finalidade extrafiscal** e:” (Brasil, 2023).

Quando a proposta retornou à Câmara dos Deputados, já não havia mais a menção expressa à extrafiscalidade no texto constitucional. Não houve justificativas explícitas para essa supressão⁵⁵, fato que sugere uma preocupação do legislador em inviabilizar o uso do tributo com finalidade fiscal ao vinculá-lo à extrafiscalidade, ponto que será abordado detalhadamente a seguir.

A regulação infraconstitucional do IS não foi diferente. Na exposição de motivos do PLP 68/2024, que originou a LC 214/2024, justificou-se a eleição de cada bem e serviço sujeito ao imposto com argumentos de feição regulatória. Por exemplo, no caso dos fumígenos, afirmou-se que “*A tributação incidente sobre esses produtos é um instrumento estatal notoriamente efetivo para desestimular o tabagismo, conforme indicam inúmeros estudos relacionados ao tema*” (Brasil, 2024). Em igual sentido, foi justificada a tributação sobre bebidas açucaradas⁵⁶. Na tramitação do PLP no Senado Federal, o relatório da CCJ foi categórico: “*o Imposto Seletivo é um tributo de caráter predominantemente extrafiscal que incide sobre operações de produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente*” (Brasil, 2024, p. 11) (grifos do autor).

Como se vê, embora não tenha sido transplantada para o texto positivado, a intenção explícita do legislador foi de criar um imposto cuja finalidade primeira é desestimular o consumo de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente⁵⁷. Por essa razão, é, de certa forma, compreensível o *senso comum* em considerá-lo extrafiscal, sem preocupação em explicar, detidamente, quais são os elementos que permitem alcançar essa conclusão.

Para além desse senso comum, há parte da doutrina que tem defendido a natureza predominante extrafiscal do IS mais sofisticadamente. Hugo Brito de Machado Segundo⁵⁸,

⁵⁵ Foram examinadas todas as emendas ao projeto.

⁵⁶ “Há consistentes evidências de que o consumo de bebidas açucaradas prejudica a saúde e aumenta as chances de obesidade e diabetes em diversos estudos realizados pela Organização Mundial da Saúde – OMS. E a tributação foi considerada pela OMS como um dos principais instrumentos para conter a demanda deste tipo de produto. Neste sentido, segundo a OMS, oitenta e três países membros da organização já tributam bebidas açucaradas, principalmente refrigerantes.” (Brasil, 2024, p. 351).

⁵⁷ Nesse sentido, André Folloni (2024, p. 633) afirma: “O Imposto Seletivo, desde o início, foi pensado, debatido e aprovado, pelo Congresso Nacional, no contexto da reforma tributária, como um imposto extrafiscal de incidência seletiva sobre bens e serviços prejudiciais”.

⁵⁸ “Relembre-se de que CBS e IS sucedem o IPI, em sua feição dúplice. O lado “fiscal” do IPI é representado pelo IVA-Dual, cuja peça federal é a CBS. Mas o lado “extrafiscal proibitivo” do IPI, um excise tax, é sucedido pelo IS. Nessa ordem de ideias, as regras atinentes à fixação da base de cálculo do IPI aplicam-se, mutatis mutandis, tanto à CBS como ao IS, no que tange à sua incidência sobre bens materiais.” (Machado Segundo, 2025, p. 415-416)

Ricardo Alexandre⁵⁹ e André Folloni⁶⁰, por exemplo, sustentam, cada qual à sua maneira, que a faceta fiscal do IPI ficou a cargo da CBS, enquanto a extrafiscal será desempenhada pelo IS.

Folloni (2024) defende, ainda, que a extrafiscalidade do IS é revelada na medida em que o imposto terá a sua seletividade em função da prejudicialidade à saúde e ao meio ambiente dos bens e serviços eleitos, e não da capacidade contributiva, característica típica de impostos com essa finalidade⁶¹. Em igual sentido, Ricardo Lodi (2025) sustenta a impossibilidade de o Estado se valer do IS para fins arrecadatórios, sob pena de violação à igualdade e à capacidade contributiva⁶².

Em linha similar, Aristóteles Câmara e Eurico Santi (2025) também entendem ser o critério de distribuição dos encargos de um tributo o fator decisivo para definir se é fiscal ou extrafiscal. Em síntese, caso o tributo seja informado por signos de capacidade contributiva, será precipuamente fiscal. De outro lado, caso seja informado por critérios outros, trata-se de um tributo extrafiscal⁶³. No caso do IS, como a regra constitucional não estabeleceu o referido critério, uma vez que se limitou a apontar a materialidade (produção, extração, comercialização e importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente), o papel da regulamentação foi fundamental para essa definição.

Segundo esses autores, a LC 214/25 elegeu dois critérios distintos para a cobrança do IS: (i) capacidade contributiva e elementos que expressam manifestação de riqueza; e (ii)

⁵⁹ “Para desempenhar essa função tipicamente extrafiscal, antes realizada pelo IPI, a Reforma Tributária previu um Imposto Seletivo (IS), de competência federal, mas com arrecadação partilhada entre todos os entes federados, seguindo as mesmas regras aplicáveis ao próprio IPI.” (Alexandre; Arruda, 2025, p. 44)

⁶⁰ “Assim, por um lado, cabe dizer que o Imposto Seletivo substituirá a função extrafiscal do IPI, e não sua função arrecadatória. Por outro lado, contudo, essa substituição não é por um igual, mas por um diferente: sai um tributo cuja extrafiscalidade é exercida pela incidência sobre produtos industrializados, entra um imposto cuja extrafiscalidade é exercida pela incidência sobre bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente – e, como se sustentará a seguir, somente os bens e serviços especialmente prejudiciais.” (2024, p. 637)

⁶¹ Segundo o autor: “O único modo de interpretar a competência trazida pelo art. 153, VIII, da Constituição, com respeito à igualdade, à capacidade contributiva e às cláusulas pétreas, é compreender o tributo ali previsto como um Imposto Seletivo, com função extrafiscal. Se ele for interpretado como um tributo arrecadatório, que discrimina entre contribuintes por critério diferente da capacidade contributiva, ele, necessariamente, precisará ser admitido como um tributo violador da igualdade e da capacidade contributiva e, por isso, inconstitucional. Em síntese, de duas, uma: ou o Imposto Seletivo é extrafiscal e seletivo, como, aliás, tem sido tratado pelo Congresso Nacional, e, nessa condição, está em harmonia com a Constituição; ou a sua inserção no texto constitucional fere a igualdade e a capacidade contributiva e avança sobre cláusula pétreia. O respeito à Constituição exclui a possibilidade de se considerar esse tributo como um imposto arrecadatório” (p. 631).

⁶² Nas palavras do autor: “Assim, não sendo sucedâneo da parcela fiscal do IPI, o imposto seletivo não pode ter objetivos arrecadatórios, devendo limitar-se à sua função extrafiscal, sob pena de transformar-se em uma tributação atentatória à igualdade e à capacidade contributiva, como será examinado em tópico específico.” (p. 58).

⁶³ “O elemento relevante para a distinção entre as funções fiscal e extrafiscal não é propriamente a identificação, no texto constitucional, de um possível objetivo constitucional a ser promovido através da norma tributária, mas sim o critério de distribuição de encargos que pode ser identificado a partir da norma de competência” (p. 669)

elementos outros⁶⁴. Tal fato revelaria, diferente do que sustentam os demais autores, que o IS desempenhará, de forma predominante, as funções fiscal e extrafiscal, a depender do critério adotado⁶⁵. Firmada essa premissa, examinou-se as características da tributação de cada um dos bens e serviços objeto do IS, a fim de verificar o critério escolhido, tendo concluído serem uns de natureza fiscal e outros extrafiscal, ressalvados aqueles cuja aferição depende da lei ordinária ainda não editada, ponto que será retomado mais adiante.

Em síntese, pode-se afirmar que grande parte dos juristas considera o IS um tributo eminentemente extrafiscal, cujo propósito é atenuar o consumo de bens e serviços que representem prejudicialidade à saúde e ao meio ambiente. As justificativas, nem sempre expostas, variam, mas podem ser assim resumidas: o processo político-legislativo de sua criação evidencia o caráter extrafiscal, necessário em um contexto de alíquotas uniformes da CBS e IBS, em linha com um movimento de tributação internacional em igual sentido. E o fato de ele ser informado por signos outros diversos da capacidade contributiva é prova da extrafiscalidade, por se tratar de característica comum a tributos dessa natureza.

Muito embora esses aspectos possam sugerir indícios de que se trata de um imposto extrafiscal, há outros elementos que podem levar à conclusão diametralmente oposta, de que o IS não passa de um tributo com finalidade inequivocamente fiscal. O fato de o legislador tê-lo justificado como um imposto regulatório e ter elegido critérios diversos da capacidade contributiva para a sua cobrança não é suficiente para concluir ou convalidar o seu caráter extrafiscal. A postura do legislador nesse sentido, longe de confirmar a extrafiscalidade, evidencia tratar-se de tributo impregnado de ilusão fiscal, a fim de ocultar o seu real objetivo e suavizar a sua aceitação pela sociedade.

3.3 IMPOSTO SELETIVO: FISCALIDADE TRAVESTITIDA DE EXTRAFISCALIDADE

Inicialmente, importa esclarecer que não se pretende sustentar a impossibilidade de o Imposto Seletivo (IS) exercer função arrecadatória. Como exposto anteriormente, todo tributo exerce simultaneamente as funções fiscal e extrafiscal, em maior ou menor medida. Com o IS não é diferente. A problemática aquiposta reside no fato de o IS ser anunciado e legitimado como um tributo de finalidade eminentemente extrafiscal, voltado à mitigação dos danos à

⁶⁴ Por exemplo, no caso dos automóveis, foram eleitos critérios como potência do veículo, eficiência energética, pegada de carbono, densidade tecnológica etc. (art. 419, incisos, LC 214/25).

⁶⁵ “Não é possível apontar uma única finalidade, seja fiscal ou extrafiscal, para a norma tributária instituidora do IS, como se fosse essa uma consequência unívoca decorrente da norma constitucional de competência” (p. 671)

saúde e ao meio ambiente, quando, em verdade, trata-se de um imposto que se prestará precipuamente à arrecadação aos cofres públicos.

Há, nos planos constitucional e infraconstitucional, elementos no desenho do Imposto Seletivo que revelam a sua feição essencialmente fiscal. Por esse motivo, o presente trabalho alinha-se à doutrina que reconhece tratar-se de um tributo fiscal, tendo como autores de destaque José Maria Arruda de Andrade⁶⁶ e Sérgio André Rocha⁶⁷.

3.3.1 Escolha de bens e serviços estratégicos para a arrecadação

O processo político-legislativo de criação do Imposto Seletivo evidencia que foram tomadas decisões com o fim de torná-lo fiscal, apesar de ter sido constantemente anunciado como um mecanismo regulatório. Na tramitação das PECs n. 45 e 110 na Câmara dos Deputados, o substitutivo apresentado pela comissão especial, coordenada pelo Dep. Reginaldo Lopes (PT/MG), justificou a instituição do IS pelo seu elevado potencial arrecadatório, em virtude da baixa elasticidade da demanda dos itens a serem eleitos e da concentração da produção em poucos agentes econômicos:

De um modo geral, as características dos produtos incluídos no regime de impostos seletivos (*excise taxes*) são (i) o elevado potencial tributário, decorrente da difusão do consumo e de uma baixa elasticidade da demanda em relação ao preço; (ii) a concentração da produção em poucos agentes econômicos, o que facilita a arrecadação e controle; e (iii) a política de desincentivo ao seu consumo, em decorrência do potencial lesivo à saúde do consumidor ou ao meio ambiente. (Brasil, 2023, p. 92) (grifos nossos).

Esse foi o primeiro indício de algo que se concretizou posteriormente na regulamentação: o IS, mais do que uma política de proteção à saúde e ao meio ambiente, servirá como importante mecanismo de arrecadação, pois incidirá sobre produtos de demanda inelástica, cuja arrecadação é mais previsível e de fácil controle.

A inelasticidade da demanda (ou baixa elasticidade) de bens e serviços significa, em termos econômicos, que o aumento do preço tem pouca influência no seu consumo (Lima,

⁶⁶ “O próprio Imposto Seletivo, como visto, teve a sua natureza extrafiscal assinalada em todo o processo de aprovação da reforma tributária para que, no último instante, se reconhecesse nele, constitucionalmente, um caráter arrecadatório” (2024, p. 206).

⁶⁷ “Após maior reflexão sobre o imposto previsto no inciso VIII do artigo 153, parece-nos que ele não pode ser caracterizado como um tributo predominantemente extrafiscal, sendo prioritariamente arrecadatório tanto quanto o Imposto de Renda ou o próprio Imposto sobre Bens e Serviços (IBS).
(...)

O “Imposto Seletivo”, em sua feição final, parece-nos, portanto, ser um imposto de finalidade prioritariamente fiscal — arrecadatório — cuja instituição e incidência estão limitadas à produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, devendo, segundo o princípio da justiça tributária, sempre que possível, ser pessoal e considerar a capacidade econômica dos contribuintes.” (2024)

2015). Normalmente, essa característica é típica de itens de consumo essencial ou vicioso, como é o caso de praticamente todos os itens que foram eleitos pela regulamentação do IS: fumígenos, bebidas alcoólicas, bebidas açucaradas e jogos de apostas. Precisamente por essa razão, aumentar o preço de tais itens por meio de uma tributação elevada se mostra uma técnica de arrecadação eficiente⁶⁸, uma vez que o percentual de consumo tende a se manter estável.

O exemplo mais claro é o cigarro, item comprovadamente danoso à saúde e com alto potencial de vício. Atualmente, ele figura como um dos itens mais tributados pelo IPI, com incidência simultânea de alíquotas *ad valorem* e *ad rem*, sendo a primeira no percentual de 66,70% e a segunda de R\$ 2,50 por maço/box (Decreto n. 12.127/2024). Porém, não há qualquer estudo que comprove a diminuição do consumo em razão da alta carga tributária.

No caso das bebidas açucaradas, o cenário não é diferente. Primeiramente, há críticas acerca da escolha desses itens como tributáveis pelo IS. Ricardo Lodi (2025), por exemplo, sustenta que a escolha de refrigerantes e demais bebidas açucaradas não passa de oportunismo fiscal travestido de política de saúde, pois não há qualquer comprovação científica de que eles, por si só, sejam a causa de problemas de saúde no Brasil⁶⁹. A postura do legislador seria, assim, contraditória, pois, se de um lado tais bebidas serão objeto do IS, de outro, alimentos que comprovadamente são prejudiciais à saúde estarão submetidos à alíquota zero da CBS e IBS⁷⁰.

Nessa linha, José Maria Arruda (2024, p. 36) critica o fato de o legislador ter deliberadamente escolhido tributar refrigerantes, mas ter deixado de fora a tributação de outros alimentos com forte presença de açúcar adicionado, como néctares, extratos concentrados de suco e refrescos em pó. Essa opção também revela muito mais um oportunismo fiscal do que uma preocupação em desestimular o consumo de alimentos prejudiciais à saúde.

Além disso, não é indene de críticas a efetividade de se aumentar a carga tributária desses itens como forma de desestimular o seu consumo, haja vista também terem baixa elasticidade da demanda. Nesse sentido, Schoueri (2025) defende que a experiência

⁶⁸ De acordo com Stiglitz e Rosengard (2016), a eficiência é um dos elementos que denotam um “bom tributo”.

⁶⁹ “No entanto, atribuir ao consumo de refrigerantes a principal causa do aumento da obesidade e do diabetes é procurar uma justificativa moral para viabilizar a indevida transformação de um imposto extrafiscal em um instrumento de arrecadação de recursos para a União. Na verdade, os argumentos utilizados para onerar os refrigerantes, de que seriam responsáveis por trazer danos à saúde humana, dentre os quais a obesidade e o diabetes, em razão do consumo excessivo de bebidas açucaradas, não resistem aos estudos mais aprofundados que, ao contrário, revelam que as causas de doenças como obesidade e diabetes não são exclusivas, mas multifatoriais.” (p. 59).

⁷⁰ “Além disso, alimentos altamente calóricos foram incluídos na lista daqueles que estarão submetidos à alíquota zero de IBS e CBS, como massas, trigo, óleo, o próprio açúcar e outros tipos de carboidratos, o que esvazia qualquer ideia de política extrafiscal consistente dirigida à redução de calorias para o combate da obesidade e do diabetes.” (p. 60).

internacional demonstra que maior eficácia na adoção de outras práticas não tributárias, como campanhas de prevenção e tratamento⁷¹:

No cenário internacional, atribui-se o estímulo à proteção da saúde pública à figura do “*sugar tax*”. Pela lógica de sua instituição, a carga tributária elevada sobre consumo de bebidas açucaradas impactaria positivamente o combate à obesidade e às doenças correlacionadas a essa patologia. Apesar da pretensa coerência da medida imposta, a relação entre a imposição de impostos seletivos e a mitigação de externalidades negativas relacionadas à saúde e ao meio ambiente carece de evidências. Por outro lado, outras medidas alçadas pelo Poder Público no combate a doenças relacionadas à ingestão de açúcares, gorduras e ao consumo de cigarros, como campanhas de prevenção e tratamento, provaram-se verdadeiramente eficazes na diminuição de externalidades negativas (p. 455).

José Maria Arruda (2024) explica que os fumígenos e as bebidas alcoólicas são os itens de consumo tributados a mais tempo, justamente por terem o consumo elevado, baixa elasticidade da demanda e serem mais fáceis de se justificar moralmente a cobrança. Conclui, assim, que a eleição de poucos itens para fins de incidência de IS é uma forma de oportunismo fiscal:

Desse modo, percebe-se uma das **facetas de oportunismo fiscal** nesse debate quando se trata de criar um imposto excepcional com vistas à saúde pública: a eleição de poucos e notórios produtos contra os quais seria mais fácil responsabilizar o aumento de peso no país e a identificação desses produtos com grandes empresas que concentram a maior parte da oferta em um país, permitindo um apelo político de odiosidade contra grandes companhias, como ocorre com as Big Soda (p. 153) (grifos do autor).

Aristóteles Correa e Eurico Santi (2025) concluem que a tributação das bebidas açucaradas será fiscal, pois o critério de distribuição de encargos eleito pelo legislador foi o da capacidade contributiva, vez que não possuem regramento específico, sendo aplicadas as regras gerais do art. 414, I, da LC, que estabelece como base o valor da venda da comercialização dos bens sujeitos à incidência do IS⁷².

É igualmente difícil sustentar que a tributação sobre a extração de bens minerais realmente possua a finalidade de desestimular essa atividade. Afinal, a mineração é setor estratégico para a economia do Brasil, um dos maiores produtores, por exemplo, de ferro do mundo. Nesse sentido, Facury Scaff (2024) afirma que o ferro sequer é prejudicial à saúde ou

⁷¹ No mesmo sentido, Michael Tom: “the soda taxes do not reduce consumption by Much, if at all, and may in fact lead to higher sugar intake. That leaves little reason for governments to pursue soda taxes” (2020, p. 15).

⁷² “Em tal hipótese, a norma distributiva de encargos se revestirá da função fiscal ao tributar as bebidas açucaradas de acordo com conteúdo econômico aferível a partir de sua hipótese de incidência, sendo vedada, por ausência de previsão na legislação complementar, a adoção de critérios dissociados da capacidade contributiva, a exemplo da concentração de açúcar” (2025, p. 676).

ao meio ambiente, de modo que não estaria sujeito ao IS⁷³. Ademais, a própria EC 132/2023 impôs uma trava de 1% na alíquota do IS (art. 153, §6º, VII da CF), posteriormente reduzida para 0,25% na LC 214/25 (art. 422, §2º). É difícil acreditar que haverá algum tipo de desestímulo quando se tem uma alíquota tão reduzida.

José Maria Arruda também tece críticas à escolha dos bens minerais objetos do IS (2025). Segundo ele, tributar a extração de petróleo, ferro, gás natural e carvão mineral “*segue, perceptivelmente, a lógica do volume de operação e não a de estudos ambientais*”, por se tratar dos minérios mais expressivos da economia brasileira, fato que evidencia uma escolha fiscal. Tal opção é influenciada pelo compromisso assumido pela União em manter os atuais níveis de repasse aos estados, municípios e Distrito Federal com a arrecadação do IPI, ponto que será abordado de forma mais detalhada adiante.

Além disso, conforme acima exposto, não houve no PLP 68/24 qualquer justificativa de cunho ambiental para a escolha dos minerais selecionados, tampouco para a não escolha de outros minerais potencialmente mais prejudiciais do que os eleitos. A escolha de tributar a extração e não o consumo também torna inócuas qualquer política de influência no comportamento dos consumidores. Por fim, esses minérios são *commodities*, cujos preços são estabelecidos internacionalmente, concluindo o autor que não servirá para reduzir o consumo, mas tão somente elevar os custos da estrutura, “*demonstrando se tratar de tributação arrecadatória contrária à eficiência produtiva de empresas concessionárias ou de estatais que desenvolvem tal atividade.*” (Idem).

Além disso, Aristóteles Correa e Eurico Santi (2025) concluem que, a exemplo das bebidas açucaradas, a LC 214/25 veiculou critérios de capacidade contributiva para a incidência do IS sobre a extração, não podendo serem utilizados outros parâmetros para a sua cobrança, como potencial de prejudicialidade ao meio ambiente, escolha que denota um caráter fiscal do imposto.

Quanto aos concursos de prognóstico e *fantasy sports*, os referidos autores também concluem que se trata de tributação essencialmente fiscal pois o critério de distribuição do ônus é a própria receita da entidade promotora da atividade (art. 414, V, da LC 214/25)⁷⁴. Além disso,

⁷³ Para Scuff, o texto constitucional da norma do IS é claro ao prever a incidência sobre o bem, e não sobre a atividade. Nesse sentido, o objetivo da norma constitucional seriam bens minerais que fazer mal à saúde, como o amianto.

⁷⁴ Em igual sentido, sustenta Tathiane Piscitelli (2025, p. 56): “É justamente a escolha da receita da casa de apostas como base de cálculo do tributo que denuncia a incongruência da incidência do IS sobre a atividade: o ônus tributário não recairá sobre o usuário, o qual, no máximo, poderá ter a redução do prêmio ofertado, mas sem que haja correlação direta com a tributação. Sendo assim, dificilmente a tributação terá por efeito influir no

trata-se, por certo, de serviços de demanda pouco elástica, pois normalmente estão ligados a comportamentos viciosos⁷⁵. Diante do atual contexto de expansão dos jogos de aposta no Brasil⁷⁶, é pouco plausível supor que se busca desestimular o seu consumo por meio do IS.

Ainda que o objetivo fosse de fato desestimular a prática de jogos de aposta, há dúvidas quanto à eficácia da medida. Não é o ato de apostar em si que é considerado prejudicial, mas sim as perdas financeiras com a jogatina. Assim, o aumento da carga tributária sobre essa atividade somente contribuiria para agravar esse quadro, já que o custo do IS seria repassado ao apostador pelas plataformas⁷⁷. Outras medidas se revelam mais eficazes para a diminuição desse consumo, como a restrição à publicidade, assim como já ocorre para bebidas alcoólicas e tabaco.

Especificamente quanto aos *fantasy sports*, Sérgio André (2025), partindo da premissa de que a prejudicialidade à saúde e ao meio ambiente tem que ser efetiva, e não meramente presumida, considera a sua tributação pelo IS de constitucionalidade duvidosa, uma vez que esse setor não tem impactos negativos ao meio ambiente e muito menos representa uma crise de saúde pública no Brasil. Além disso, tributar atividade econômica de baixo impacto à saúde e ao meio ambiente, e não tributar outras que comprovadamente possuem alto impacto, é anti isonômico. Esse fato é reforçado pela ausência de justificativas de caráter ambiental ou de saúde no PLP 68/24 para a sua escolha, diferente de como foi feito para os demais itens.

Ademais, como apontado na justificativa do substitutivo das PECs 45 e 110 da Câmara, a produção, comercialização, importação e extração desses bens e serviços são concentradas em poucos grupos econômicos, fator que facilita o controle e cobrança pela RFB (critério de eficiência), a evidenciar um caráter fiscal. Novamente, no exemplo dos cigarros, relatório recente da Global Center for Good Governance in Tobacco Control (2023) aponta que 95% do mercado de tabaco no Brasil é controlado por duas empresas: Souza Cruz S.A. e Philip Morris Brasil Indústria e Comércio Ltda. No setor das bebidas açucaradas, estudo publicado no Public Health Nutrition (2021) aponta que aproximadamente 80% do mercado é dominado pelas chamadas “*Big Soda*” (Coca-Cola, 61%; Ambev, 19%).

comportamento do apostador compulsivo; trata-se, como se vê, de uso primordialmente fiscal do IS. O objetivo, nesse caso, é arrecadatório, sem qualquer relação com a intervenção no comportamento do usuário”.

⁷⁵ A OMS reconhece, inclusive, tratar-se de transtorno. É previsto na CID-11 (código 6C50), como um distúrbio do controle de impulsos, análogo aos transtornos de uso de substâncias (2018).

⁷⁶ Os jogos de aposta, comumente denominados “*bets*” estão presentes em todos os meios. Recentemente, eles foram regulados por meio da Lei 14.790/2023, fato que denota não serem tratados pelo Estado brasileiro como um mau a ser combatido.

⁷⁷ “neglects the fact that it is largely excessive gambling losses, rather than the act of gambling itself, that produces gambling-related harm. Gambling taxes can have negative effects on gambling-related harm via this channel of increasing the losses of gamblers.” (Newall; Rockloff, 2022)

Em linha com o que aqui se defende, Correia Neto observa que a incidência de tributos extrafiscais sobre álcool e tabaco revela muito mais uma técnica de arrecadação, aliada a uma legitimação moral, do que uma política de desincentivo do seu consumo (2016, p. 106-107):

Diante da Constituição Federal em vigor, talvez não seja possível conceber que, no Brasil, os tributos extrafiscais incidentes sobre álcool e tabaco possam ser considerados verdadeiros impostos do pecado em sentido próprio.

O discurso jurídico utilizado para legitimar tais tributos não é puramente moral; vale-se também de argumentos de eficiência, ao pretender que as imposições fiscais possam desestimular o consumo dessas substâncias e internalizar custos sociais que ensejam. Não obstante, o argumento moral não é de todo descartado no discurso jurídico-fiscal vigente.

A prevalência das razões morais é especialmente clara ao se considerar: (1) o consumo sobre o qual incidem tais exações vincula-se a demanda muito pouco elástica; (2) não existe comprovação de que o uso de tais substâncias possa, de fato, ser reduzido pelo aumento da carga fiscal; e (3) o agravamento das exações sobre esses produtos dá lugar à redução já renda disponível do contribuinte, especialmente dos mais pobres, que não deixam de consumi-las. **Enfim, consideradas essas razões, é possível afirmar que "estes são impostos em que, visando um objetivo financeiro e servindo-se de um discurso económico, o Fisco explora ainda 'as vozes da consciência, consoante aponta Sérgio Vasques.** (grifos do autor)

Em síntese, conforme admitido pelo próprio legislador, a baixa elasticidade dos itens tributados e a sua concentração em grandes contribuintes, facilmente identificáveis pela fiscalização, maximiza o potencial arrecadatório do Imposto Seletivo, indicador claro da sua configuração fiscal. Sob a roupagem de uma política legítima de desestímulo de itens maléficos ao meio-ambiente e à saúde, o legislador, em verdade, elegeu bens e serviços cuja natureza parece revelar tratar-se de escolha arrecadatória do Estado, em verdadeiro oportunismo fiscal.

3.3.2 Descaracterização do desenho extrafiscal

Outro aspecto que evidencia a fiscalidade do Imposto Seletivo é a drástica alteração no seu desenho legal (*"legal design"*), fruto de escolhas propositais tomadas durante a tramitação legislativa, que retirou aspectos típicos de tributos extrafiscais.

Por possuírem finalidades diversas da mera arrecadação, tributos extrafiscais costumam não se sujeitar às regras de legalidade e anterioridade, justamente para permitir maior flexibilidade no seu uso. Exemplos clássicos são o Imposto de Importação (II), Imposto de Exportação (IE) e o Imposto sobre Operações Financeiras (IOF), que, tributos extrafiscais que são, podem ter suas alíquotas alteradas por meio de ato do Poder Executivo (art. 153, §1º da CF) e não precisam observar a anterioridade anual e nonagesimal (art. 150, §1 da CF). Esse desenho permite servirem de ferramenta regulatória do Estado⁷⁸.

⁷⁸ Esses tributos também são exceção à obrigação de apresentar o impacto da renúncia e a respectiva contraprestação, conforme Lei de Responsabilidade Fiscal (art. 14, §3º, I).

No mencionado substitutivo das PECs n. 45 e 110 apresentado na Câmara dos Deputados, inicialmente o IS possuía características típicas de tributos extrafiscais: a sua instituição se daria por meio de lei ordinária e as suas alíquotas poderiam ser alteradas por ato do Poder Executivo, sem se sujeitar à observância do princípio da anterioridade de exercício (art. 150, III, ‘b’, da CF)⁷⁹.

Contudo, essas características foram completamente tolhidas no Substitutivo apresentado pelo Senado. A redação incorporada no texto final da EC 132/23 optou por exigir lei complementar para a regulamentação do IS, lei ordinária para a alteração de alíquota e submetê-lo à observância da anterioridade anual e nonagesimal:

Neste momento de instituição de novos tributos e extinção de antigos, e como premissa que sempre defendemos e procuramos implementar no Substitutivo anexo, de manutenção da carga tributária, é necessário impor limites à instituição do Imposto Seletivo. Nessa linha, estabelecemos, de forma expressa, que o imposto somente poderá ser cobrado a partir de 2027, com a correspondente extinção do IPI nesse mesmo ano. Promovemos também alteração no texto para estabelecer que o tributo deverá ser regulado por meio de lei complementar, o que exige quórum qualificado, promovendo a estabilização da lei e, por consequência, a segurança jurídica.

Entretanto, convededor da necessidade de os tributos extrafiscais terem algum espaço para mudanças pontuais e necessárias aos objetivos pretendidos, **ressalvamos a possibilidade de as alíquotas serem alteradas por meio de lei ordinária**, o que consequentemente permitirá a edição de medida provisória neste ponto, mas vedamos a alteração de alíquotas por decreto, na forma em que foi aprovado pela Câmara. Diferentemente do texto aprovado pela Câmara, entendemos que a medida provisória que altere o IS não pode ser exceção à produção de efeitos no exercício financeiro seguinte, condicionada à conversão em lei até o último dia daquele exercício em que foi editada. Também entendemos que o tributo deverá observar a anterioridade anual. (BRASIL, 2023, p. 27-28) (grifos do autor)

Esse desenho torna um imposto que se diz extrafiscal engessado, na contramão dos demais impostos dessa natureza, cuja maleabilidade é característica distintiva (Schoueri, 2025). Para que novos bens e serviços que se pretende desestimular sejam escolhidos, será necessário passar uma lei complementar no Congresso Nacional, processo com quórum dificultoso de aprovação e normalmente moroso. As alíquotas, por sua vez, precisarão ser aprovadas por lei

⁷⁹ Redação do texto na Câmara:

“Art. 153. VIII – produção, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, nos termos **da lei**.

§ 1º É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV, V e VIII.

(...)

Art. 150

§ 1º A **vedação do inciso III, ‘b’**, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, **153**, I, II, IV, V e VIII (...)" (Brasil, 2023)

ordinária e somente produzirão efeitos no exercício financeiro seguinte, observado o decurso dos noventa dias⁸⁰.

Por fim, merece destaque a retirada do caráter expressamente extrafiscal que constava no substitutivo apresentado e aprovado no Senado, conforme anteriormente apontado. Essa alteração não foi justificada pelos congressistas, mas, considerando o contexto de desnaturação do desenho extrafiscal do IS, infere-se ser mais uma escolha política deliberada e voltada para consolidar o tributo como predominantemente fiscal. Manter a extrafiscalidade expressa no texto constitucional seria contraproducente para a União, pois forneceria fundamento constitucional para o questionamento judicial de qualquer uso fiscal do IS que desvirtuasse da extrafiscalidade. Como a pretensão é justamente essa, a supressão foi a opção mais conveniente (porém, não convincente).

Com base nessas considerações, é possível afirmar que dificilmente o emprego principal do Imposto Seletivo será para fins extrafiscais⁸¹. A avaliação e controle da efetividade do imposto no desestímulo dos itens nocivos à saúde ou ao meio ambiente precisa ser constante⁸², sendo necessária uma flexibilidade ao Estado para fazer ajustes quando necessários, com o fim de maximizar a eficácia do objetivo pretendido. Se o IS será o sucessor da face extrafiscal do IPI, como sustentam alguns autores, por que não incorporou a mitigação da legalidade e anterioridade ínsita ao imposto sucedido? (arts. 150, §1º e 153, §1º, da CF). É justamente com essa mitigação que o Estado consegue, por exemplo, fomentar determinado setor da indústria nacional com a redução das alíquotas do IPI, sem necessidade de passar pelo moroso processo legislativo⁸³. A opção por essa configuração é, sem dúvida, mais um forte indício da natureza eminentemente fiscal do IS.

⁸⁰ Nesse sentido, observa Schoueri: “Interessante notar que, diferentemente da seletividade no IPI, que, por sua natureza conjuntural, justificava exceções à Anterioridade e mesmo mitigação da Legalidade, no caso do Imposto Seletivo se tem maior restrição quanto a sua abrangência (que se define por lei complementar) e sua incidência se dá por lei, observadas as Anterioridades do exercício e nonagesimal. Ou seja: não está o imposto vocacionado a alterações conjunturais.” (2025, p. 455)

⁸¹ Retomando a ideia anterior, não se desconhece que ele terá efeitos extrafiscais, mas tal se dará de forma secundária (finalidade extrafiscal é diferente de efeitos extrafiscais).

⁸² “De outro lado, um controle permanente de eficácia, vinculado aos efeitos concretos produzidos pela norma, para que se verifique se, no plano fático, a norma se mostrou apta para a produção dos efeitos visados e, portanto, se ela se mostra eficaz e proporcional ante a utilização instrumental do tributo para este fim” (Leão, 2017, p. 177-178).

⁸³ Por exemplo, recentemente, por meio do Decreto n. 12.549/2025, o Governo Federal reduziu a alíquota do IPI para veículos leves, a fim de incentivar a eficiência energética, segurança veicular e reciclagem.

3.3.3 Extrafiscalidade com meta de arrecadação? Contradição em termos

Ainda que se admitisse a existência de alguma finalidade extrafiscal do IS, há um elemento que parece desnatura-la, relacionado à receita. A EC 132/23, no art. 7º, estabeleceu meta de arrecadação para o IS, consistente na obrigação da União de compensar mensalmente os estados, municípios e o Distrito Federal de eventual redução no montante dos valores a eles entregues na forma do art. 159, I e II da CF, em razão da substituição do IPI pelo IS.

Assim como o Imposto de Renda, parte da receita arrecadada pelo IPI é transferida aos estados, municípios e Distrito Federal por meio dos Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal (FPE) e Fundo de Participação dos Municípios (FPM). Nos termos do art. 159, I, da CF, 50% da receita arrecadada pelo IPI é direcionada a esses entes subnacionais.

Além disso, há a transferência de 10% do IPI-Exportação, prevista no inciso II do mencionado artigo, proporcional aos valores das respectivas exportações de produtos industrializados realizadas no respectivo ente federado, com um limite de 20% (nos termos do §2º do mesmo dispositivo).

Essa regra de repasse foi integralmente mantida para o IS no art. 159, I e II, da CF e regulamentada nos arts. 477 a 479 da LC 214/25, com o comprometimento da União em compensar os valores eventualmente reduzidos em razão da permuta entre os dois impostos. Ao se fazer isso, é estabelecido uma meta de arrecadação para o IS, cujo uso tenderá a ter finalidade fiscal para honrar o compromisso da União de compensar a possível diminuição dos repasses até então ocorridos com o IPI⁸⁴.

Vincular o IS a uma necessidade de arrecadação parece obliterar qualquer função extrafiscal que ele poderá exercer. Se a sua vocação é desestimular o consumo de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, como tem apontado a doutrina, fixar uma meta de arrecadação não sugere ser a melhor opção. Em um cenário ideal, no qual o IS seja tão eficiente a ponto de diminuir drasticamente o consumo de tais itens, a arrecadação ficaria prejudicada, tendo a União que desembolsar valores para compensar os estados e municípios.

Nesse sentido, afirma José Maria Arruda de Andrade (2024, p. 115):

(...) tributo com função extrafiscal, mas com o compartilhamento do produto arrecadado, **tem potencial de eficácia finalística mitigado**, pois o uso dos recursos orçamentários por parte de estados e municípios não é atrelado, juridicamente, à política original e porque, em geral, o ator central da política é a própria União

⁸⁴ “Tenho insistido que a estrutura fiscal assumida pelo novo tributo o desvirtuou. De interventivo que pretendia ser, passou a representar mera forma de compensar estados, Distrito Federal e municípios pela perda dos repasses dos valores arrecadados com o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), com o agravante, inescusável, da União ter assumido compromisso, na própria Constituição Federal (art. 7º da Emenda Constitucional 132/2023), de garantir que o valor atual do repasse aos entes nacionais não será reduzido, o que a obrigará a arrecadar por volta de R\$ 65 bilhões anualmente.” (Andrade, 2025)

Federal, que pode não ter interesse na criação do tributo (incidência específica sobre um produto) ou porque pode se valer desse imposto para realizar incentivo tributário. (grifos do autor)

Na mesma linha, se debruçando sobre a predominância fiscal do IS, Sérgio André (2025) sustenta que será difícil superar a sua extrafiscalidade “*ma non troppo*” (mas não muito), razão pela qual “*teremos uma política pública imperfeita, anódina, amesquinizada pelos anelos fiscais da União, que precisa recompor as receitas oriundas do IPI, e dos estados, aos quais pertencem 10% do produto arrecadado com o IS (artigo 159, II, CF/88).*”

Em entrevista concedida ao jornal Valor Econômico (2024), Bernardo Appy, secretário do governo federal da reforma tributária, afirmou que o IS “*está sendo pensado para ter a mesma arrecadação do atual Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)*”. Alegou, ainda, que “*não tem nenhum interesse arrecadar com o Imposto Seletivo mais do que se arrecada com o IPI. O seletivo não tem objetivo arrecadatório. Ele é regulatória e vai ser usado para fins regulatórios*”.

Ocorre que, na tentativa de sustentar um caráter extrafiscal do IS, o Secretário parece ter confirmado exatamente o contrário: o imposto será utilizado, antes de tudo, para suprir a atual receita do IPI. Desestimular o consumo desses bens tornaria inviável o alcance da meta de arrecadação. É difícil admitir, desse modo, que esse imposto possui qualquer pretensão nesse sentido.

Em sentido oposto, André Folloni (2025) sustenta que o compromisso de compensação assumido pela União não desvirtua a natureza fiscal do imposto, pois o lado fiscal ficará a cargo da CBS. No entanto, há um ponto central não levado em consideração: a receita arrecadada pela CBS será destinada ao financiamento da seguridade social (art. 195, V, da CF), o que impede o seu uso para a compensação dos estados, municípios e Distrito Federal, nos moldes do IPI (reproduzido para o IS).

Em síntese, não parece que a União esteja disposta a utilizar o IS de forma a desestimular o consumo dos itens prejudiciais à saúde e ao meio ambiente, sob pena de comprometer a arrecadação e o repasse aos entes subnacionais. Como diminuir o consumo com meta de arrecadação imposta? Trata-se de verdadeira contradição.

3.3.4 Não preenchimento das características de um “bom” Imposto Seletivo

Conforme José Maria (2025), um bom Imposto Seletivo, comprometido com política ambiental e de saúde, ou seja, que serve como mecanismo extrafiscal, deve reunir as seguintes características:

do ponto de vista da arrecadação: (i) surge como fonte nova de recursos; (ii) com destinação do produto da arrecadação ao atingimento dos objetivos que o justificam; (iii) sem atrelar a sua arrecadação a montantes fixos, pois se pressupõe a sua queda, a partir da redução do consumo dos bens e serviços selecionados.

Do ponto de vista de seu *design* tributário, um bom imposto seletivo deve: (iv) incidir sobre bens e serviços que, justificadamente, sejam prejudiciais à saúde e ao meio-ambiente; (v) estar diretamente relacionado ao consumo e não à produção; (vi) estar apto a interferir na estrutura de custos e, posteriormente, de preços dos bens e serviços selecionados; (vii) estar situado em um sistema tributário sobre o consumo de carga não elevada e predominantemente uniforme; (viii) determinar uma carga que esteja relacionada aos custos públicos indesejáveis, decorrentes do consumo dos bens e serviços eleitos pelo legislador e (ix) não criar distorções intrassetoriais entre os contribuintes selecionados ou entre aqueles escolhidos e os não escolhidos para sofrerem a tributação, quando há produtos substituíveis e equivalentes. (grifos do autor)

O IS brasileiro, contudo, descumpre todos esses requisitos, pois, conforme abordado nos tópicos anteriores,: (i) não surge como fonte de receita nova, já que ocupará o espaço fiscal do IPI; (ii) não custeará políticas ambientais e de saúde, pois a sua receita é desvinculada; (iii) possui meta de arrecadação; (iv) incide sobre bens e serviços de forma discricionária; (v, vi) incide na produção; (vii) a tributação do consumo já tem essencialidade implícita; (viii) não há vinculação de estudo sobre os dispêndios de recursos públicos com problemas de saúde e meio-ambiente; e (ix) causa desigualdade tributária.

Mesmo que se supere todos os pontos abordados nos tópicos anteriores, a não incorporação das mencionadas características torna difícil a tarefa de utilizar o IS precipuamente como instrumento de combate ao consumo de bens e serviços maléficos ao meio ambiente e à saúde. Em um cenário ideal, a extrafiscalidade será atingida tão somente de forma secundária, como ocorre com qualquer tributo, já que o seu ônus influencia no preço. Porém, tal não é suficiente para considerá-lo de fato extrafiscal, razão pela qual, também por esse motivo, parece que o IS serve, antes de tudo, como meio de arrecadação do Estado.

3.4 DISCURSO EXTRAFISCAL COMO EXPRESSÃO DOS FENÔMENOS DA ILUSÃO FISCAL E REGRESSIVIDADE COGNITIVA

A conjunção de todos esses elementos induz à compreensão de que a intenção por trás do Imposto Seletivo está muito mais voltada a objetivos arrecadatórios do que regulatórios. A princípio, utilizá-lo dessa forma não o tornaria ilegítimo por si só, como, por exemplo, defende Sérgio André (2025)⁸⁵. Caso a receita obtida ao menos se destinasse ao custeio das políticas

⁸⁵ “Como não vemos neste imposto uma finalidade indutora, mas sim uma finalidade arrecadatória, caso a incidência concreta ocorra sobre bens e serviços que efetivamente causem prejuízos à saúde e ao meio ambiente, será constitucional a incidência do IS, independentemente de qualquer relação causal entre a tributação e uma redução de comportamentos individuais considerados nocivos.”

públicas voltadas ao desestímulo do consumo de itens prejudiciais ao ambiente e saúde, seria possível defender a legitimidade do imposto na forma em que está posto. Porém, isso não ocorre, haja vista a desvinculação da receita de impostos, razão pela qual alguns autores sugerem que a criação de uma CIDE no lugar do IS seria mais adequada⁸⁶ (sugestão que o presente trabalho discorda, haja vista o histórico brasileiro de tredestinação das receitas das contribuições especiais (D'Araújo, 2021)).

A problemática central reside no fato de ele ser anunciado pelo legislador como uma ferramenta de combate ao consumo de bens e serviços prejudiciais à saúde e ao meio-ambiente, discurso que tem sido incorporado por parte da doutrina e a sociedade de modo geral, quando, em verdade, ao que tudo indica, será utilizado principalmente para fins fiscais.

O presente trabalho entende que essa opção proposital levada a cabo pelo legislador configura-se como uma manifestação clara do fenômeno da *ilusão fiscal*. Esse conceito foi sistematizado por Amilcare Puviani e deve, em síntese, ser compreendido como “*um conjunto de ilusões políticas que auxiliariam na má percepção das ‘massas’ a respeito dos fins e atividades desempenhadas pelo Estado*” (D'Araújo, 2021, p. 122). A *ilusão fiscal* se manifesta quando o Estado lança mão de subterfúgios como estratégia de mascarar e suavizar o ônus fiscal que recai sobre a população (enquanto coletivo) (Idem)⁸⁷.

Tais subterfúgios ilusórios minimizam a resistência dos contribuintes quanto ao pagamento de tributos para financiar a máquina pública, agindo como verdadeiro anestésico e atuando para reduzir o custo subjetivo e a percepção da carga tributária (Idem, p. 122-123). Um exemplo claro desse fenômeno é a tributação indireta sobre o consumo, na qual o ônus é incluído no preço final suportado pelo consumidor, o qual não se enxerga como o contribuinte de fato (Idem, p. 127-129)⁸⁸.

A matriz tributária brasileira possui uma série de práticas ilusórias que contribuem para a má percepção do fenômeno tributário, especialmente diante da regressividade que lhe inflige (Idem, p. 148). As principais manifestações desse fenômeno ocorrem com: (i) complexidade da

⁸⁶ Por exemplo, Denis Vieria Gomes (2025).

⁸⁷ “A ilusão fiscal, assim, é responsável pela dissociação entre a percepção social da atividade financeira do Estado e a respectiva realidade em que se dá tal atuação. Classificada pela literatura como instrumento de governo, as estratégias ilusórias geralmente são direcionadas em favor do governante, ou da classe detentora do poder de influenciá-lo, que tendem a se valer de tais subterfúgios para reduzir a resistência dos demais contribuintes ao pagamento dos tributos, seja minimizando a percepção dos custos, seja maximizando a percepção dos “resultados” da atividade financeira.” (Idem, pp. 117-118)

⁸⁸ “Para o autor, a tributação indireta assumiria uma faceta imperceptível na carga subjetiva dos indivíduos, justamente por implicar em uma vagueza quanto a sua incidência, tanto por criar a sensação de que existiriam impostos em situações não oneradas, bem como dificultar a mensuração exata do quanto se paga nestes casos” (Idem, p. 137)

matriz tributária, composta por inúmeras figuras tributárias; (ii) incidência de diversos tributos na base de cálculo de outros tributos (incidência em cascata); (iii) desvirtuação da destinação da receita de tributos que possuem finalidade legalmente prevista, como as contribuições especiais e taxas; (iv) transferências intergovernamentais; e (v) falta de transparência e controle na concessão de benefícios fiscais.

O fenômeno da *ilusão fiscal* se apresenta na matriz tributária brasileira de forma assimétrica, pois atinge as parcelas mais pobres da população. Para além da opção política, isso ocorre por dois fatores ligados à própria racionalidade dos indivíduos: restrição de informações relacionadas à tributação e a limitação da capacidade cognitiva⁸⁹ (Idem, p. 205). Por essa razão, a *ilusão fiscal* agrava o quadro da regressividade, sendo possível afirmar a ocorrência da regressividade cognitiva, pois, como o ônus fiscal incide de maneira diferente sobre diversos grupos sociais, “*a ilusão fiscal pode criar a falsa sensação de que certos grupos de indivíduos não contribuem para a sociedade, não se encaixando na ideia de contribuinte*” (Idem, p. 216).

A *ilusão fiscal* e a regressividade cognitiva são prejudiciais à própria consecução dos objetivos fundamentais que orientam a república brasileira, pois interferem “*diretamente na autoafirmação dos contribuintes de fato enquanto sujeitos de direitos passíveis de demandar na esfera pública*”, o que acarreta equívocos na política fiscal e tende a “*desarticular o sistema econômico e ameaçar o projeto de redução das desigualdades sociais e erradicação da pobreza, apontados, inclusive, como objetivos inerentes a nossa Constitucional Federal em seu artigo 3º*” (Idem, p. 225).

Diante da constatação da prejudicialidade que tais fenômenos implicam para a construção do projeto emancipatório assumido pela Constituição, Pedro Júlio Sales D’Araújo afirma a importância de se lançar um novo olhar para a matriz tributária, com o fim de concretizar o princípio da transparência⁹⁰ e construir uma consciência fiscal típica de um Estado Democrático de Direito (Idem, p. 376). Assim, sugere a busca pela simplicidade, com a implementação de “cálculo por fora”, fornecimento por parte do Estado de informações

⁸⁹ “E, por potencializar os efeitos da escassez, a pobreza tende a "taxar" a largura de banda dos indivíduos de uma maneira diferente, mais profunda que outras formas de privação, reduzindo a capacidade cognitiva e o controle executivo dos indivíduos que, assim, ficam mais suscetíveis a escolhas enviesadas. A esse efeito, costuma-se denominar de tributação cognitiva causada pela pobreza, a qual embora não possa ser confundida com a tributação em si, busca representar exatamente os custos cognitivos envolvidos no quadro de escassez.” (IDEM, p. 214)

⁹⁰ “Não por outra razão, a transparência aqui pretendida deve necessariamente levar em consideração o contexto sobre o qual se dão as relações sociais no campo da tributação. Ou seja, a educação fiscal deve se atentar para como se distribuem os ônus e resultados da atividade financeira do Estado, para que se coloque em perspectiva se esta está condizente com a capacidade contributiva e receptiva de cada um de nós.” (IDEM, p. 378)

relativas à sua atividade financeira (paradigma educativo), entre outras medidas, tudo com o fim de enfrentar a *ilusão fiscal* e a regressividade (Idem).

Como visto, a criação do Imposto Seletivo se justificou como um mecanismo regulatório à disposição do Estado para a redução do consumo de bens e serviços prejudiciais à saúde e ao meio-ambiente, discurso que tem sido incorporado pelos meios de comunicação, doutrina e sociedade civil de modo geral. As agendas de saúde e meio ambiente estão no centro do debate público, razão pela qual, sob um primeiro olhar, o IS se revela legítimo, especialmente se considerando o movimento internacional de incentivo a esse tipo de tributo.

Contudo, a partir de um exame mais acurado, são revelados diversos fatores que confirmam o caráter predominantemente fiscal do IS, sendo a sua pretensa extrafiscalidade apenas lateral. Optou-se por tributar itens que possuem baixa elasticidade da demanda e que atualmente representam a maior parte da arrecadação do IPI. O Estado brasileiro, por exemplo, não parece querer diminuir a exploração de bens minerais impondo uma trava de 0,25% na alíquota do IS para esse tipo de operação.

A opção por eleger como critério de distribuição de ônus econômico a receita da entidade promotora das atividades de concurso de prognóstico e *fantasy sports*, em vez de critérios de prejudicialidade à saúde, também revela uma opção fiscalista. A paulatina mitigação das características típicas de um tributo extrafiscal igualmente revela essa opção. Como se não bastasse, assumir um compromisso de resarcimento dos estados, municípios e Distrito Federal denota que, antes de tudo, há uma meta fiscal a ser atingida pelo IS, tornando difícil qualquer agenda extrafiscal que se pretenda com ele.

Em síntese, os fatores expostos neste trabalho levam à conclusão de tratar-se de tributo com motivação fiscal. Assim, resta clara a manobra ilusionista levada a cabo pelo Estado, que maquiou o Imposto Seletivo como um instrumento regulatório voltado às agendas de saúde e meio ambiente, com o fim de suavizar a sua aceitação pela sociedade, configurando verdadeira expressão do sobredito efeito anestesiante, quando, em verdade, servirá primeiramente como meio arrecadatório.

Instituir um imposto dessa forma representa uma afronta ao Estado de Democrático de Direito, na medida em que distorce a percepção dos contribuintes do verdadeiro ônus que por eles serão suportados, contrariando o princípio da transparência positivado pela própria Reforma Tributária (art. 145, §3º, da CF), bem como a cidadania fiscal. Considerando, ainda, tratar-se de um imposto sobre o consumo, muito provavelmente agravará o quadro deletério da regressividade, não só fiscal, mas também cognitiva. Afinal, além de a carga tributária sobre o

consumo representar maior peso na renda das famílias mais pobres, que sequer saberão que estão arcando com esse ônus (Andrade, 2024, p. 245)⁹¹.

Portanto, fica-se com o alerta de José Maria Arruda de Andrade (2024), segundo o qual o pretendido discurso extrafiscal subjacente ao Imposto Seletivo não se sustenta quando se desnuda o seu caráter arrecadatório, revelando tratar-se muito mais de discurso de convencimento político e acadêmico, de mero expediente:

“Daí porque se alerta que uma rede de medidas públicas nos três níveis federativos com vistas a uma política bem articulada de fomento da saúde e do meio ambiente não soa realístico quando se trata do Imposto Seletivo tal como positivado, de forma que o seu caráter arrecadatório (assim como o do IPI) prevalece, sendo as narrativas semânticas do caráter progressivo da expansão de gastos em favor dessas políticas mero expediente – ao que parece, muito eficaz – de convencimento acadêmico e político.” (p. 117)

⁹¹ “Ademais, repousa sobre o tema uma séria desconfiança de que haveria um baixo impacto sobre a percepção do consumidor, por conta da chamada ilusão fiscal, que não permite que o adquirente reconheça a carga tributária remota que compõe o preço final do produto que se adquire. Mecanismos de distorção de preço concentrados na indústria ou no importador demandam um percurso de comercialização, por vezes, não desprezível até se chegar ao consumidor final” (Andrade, 2024, p. 245).

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Pode-se dizer que é precipitada qualquer afirmação categórica a respeito do Imposto Seletivo, pois nem sequer entrou em vigor e suas alíquotas ainda não foram fixadas por lei ordinária. A sua aplicação na prática constituirá elemento fundamental para o debate acerca da sua real natureza, se predominantemente fiscal ou extrafiscal.

Contudo, o seu desenho constitucional e legal, desde já, induzem à compreensão de que o seu uso será, antes de tudo, para fins arrecadatórios, ficando a extrafiscalidade em segundo plano. Isso, porque, como explicitado ao longo do presente trabalho, as decisões tomadas no âmbito do legislativo são reveladoras dessa intenção: optou-se por tributar itens com baixa elasticidade da demanda, concentração em poucos contribuintes, sem justificativas explícitas ligadas à prejudicialidade à saúde e ao meio ambiente; foram retiradas as características típicas de impostos regulatórios; e foi estabelecida meta de arrecadação para compensar eventuais perdas de receitas a título de IPI repassadas aos estados, municípios e Distrito Federal.

Conforme aqui se sustentou, à primeira vista, utilizar o Imposto Seletivo com finalidade eminentemente fiscal não parece representar, sozinho, um problema. Os direitos ao meio ambiente ecologicamente equilibrado e à saúde são inegavelmente fundamentais, razão pela qual, não por menos, possuem assento especial em nossa ordem constitucional. Para além do âmbito doméstico, esses temas possuem relevância mundial, tendo como exemplo recente a realização da 30^a edição da Conferência das Nações Unidas sobre Mudança do Clima (COP) em Belém do Pará, na qual se discute, entre outros temas, a redução da emissão de carbono.

Contudo, as escolhas que foram tomadas induzem à compreensão de que o imposto não será utilizado para essa finalidade, conforme exposto. É precisamente nesse ponto que a ilegitimidade do Imposto Seletivo emerge: o Estado se vale de pautas amplamente aceitas pela sociedade para justificá-lo e suavizar a sua aceitação, quando, em verdade, tudo indica que ele servirá em primeiro lugar para a arrecadação. Se ao menos o produto da arrecadação fosse destinado a essa agenda, poder-se-ia sustentar a legitimidade do imposto, mas nem isso ocorre.

Ao se fazer isso, pode-se afirmar a manifestação dos fenômenos da ilusão fiscal e regressividade cognitiva. Mascarar a arrecadação com discursos de cunho ambiental e de saúde apenas contribui para a piora da transparência fiscal, princípio constitucionalizado pela EC 132/23. Tal postura contribui para a diminuição da confiança da sociedade no Estado e distancia o uso extrafiscal da tributação como forma de sua legitimação. Quanto à regressividade cognitiva, o quadro é agravado na medida em que o Imposto Seletivo incide sobre a base econômica do consumo, contribuindo de forma negativa para a redução das desigualdades

sociais e formação da cidadania fiscal, em verdadeira violação ao Estado Democrático de Direito.

Em resumo, pode-se afirmar que se a intenção do legislador era, de fato, criar um imposto regulatório de combate ao consumo de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, não parece ter feito as melhores escolhas. Prefere-se crer ter ocorrido má técnica legislativa, em vez de uma ocultação da real intenção de utilizá-lo como imposto arrecadatório. Independentemente disso, fato é que está posto um imposto anunciado como extrafiscal, quando, em sentido contrário, aparenta não passar de um *retrofit* do IPI.

REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. *Curso de direito financeiro brasileiro*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2023.

ADAMY, Pedro. Extrafiscalidade na Reforma Tributária: Essencialidade rígida e o fim da função promocional do Direito Tributário. *Revista Direito Tributário Atual*, v. 58, ano 42, p. 410-431, 3º quadrimestre 2024.

ALEXANDRE, Ricardo; ARRUDA, Tatiane Costa. *Reforma Tributária: EC 132/2023 e LC 214/2025 – A nova tributação do consumo no Brasil*. Salvador: JusPodivm, 2025.

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

ANDRADE, José Maria Arruda de. Imposto Seletivo na extração de minérios. *Jota*, 10 jun. 2025. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/imposto-seletivo-na-extracao-de-minerios>. Acesso em: 23 set. 2025.

ANDRADE, José Maria Arruda de. Hermenêutica da Ordem Econômica e Constitucional e o aspecto constitutivo da concretização constitucional. *Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico*, v. 1, n. 1, 2012.

ANDRADE, José Maria Arruda de; D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales. A regressividade da matriz tributária brasileira: o que é e por que estudá-la nos dias de hoje? In: BUCCI, Maria de Paula Dallari; SOUZA, Rodrigo Pagani de (Org.). *O ensino jurídico no bicentenário da independência*. Belo Horizonte: D'Plácido, 2023.

ATALIBA, Geraldo. *Apontamentos de Ciência das Finanças, Direito Financeiro e Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1969.

BARBOSA, Gabriela Gonçalves. *Tributação no quarto de despejo: regressividade e raça na matriz tributária brasileira*. 2025. 279 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade de Brasília, Brasília, 2025.

BERCOVICI, Gilberto. *Constituição econômica e desenvolvimento*. São Paulo: Almedina, 2022.

BERCOVICI, Gilberto. Políticas públicas e dirigismo constitucional. *Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional*, Curitiba, v. 3, n. 3, 2003.

BERCOVICI, Gilberto. Política econômica e direito econômico. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo*, 2010.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 13 out. 2025.

BRASIL. Lei 14.790, de 29 de dezembro de 2023. Disponível em:
https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2023-2026/2023/lei/l14790.htm. Acesso em: 18 set. 2025.

BRASIL. Lei Complementar nº 214, de 2025. Disponível em:
https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp214.htm. Acesso em: 18 nov. 2025.

BRASIL. Parecer nº 108/2024 da CCJ sobre o PLP nº 68/2024. Senado Federal. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/164914>. Acesso em: 18 set. 2025.

BRASIL. Parecer de plenário nº 1 ao PLP nº 68/2024. Câmara dos Deputados. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2430143>. Acesso em: 18 set. 2025.

BRASIL. Parecer da CCJ sobre a PEC nº 45/2019. Senado Federal, 7 nov. 2023. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/158930>. Acesso em: 18 set. 2025.

BRASIL. PEC nº 45/2019. Câmara dos Deputados, 13 ago. 2019. Disponível em:
https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarIntegra?codteor=1728369. Acesso em: 20 ago. 2025.

BRASIL. PEC nº 45-A/2019 – Parecer da Comissão Especial. Câmara dos Deputados, 5 jul. 2023. Disponível em:
<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>. Acesso em: 18 set. 2025.

BRASIL. PEC nº 110/2019. Senado Federal, 9 jul. 2019. Disponível em:
<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137699>. Acesso em: 18 set. 2025.

BRASIL. Projeto de Lei Complementar nº 68/2024. Câmara dos Deputados. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2430143>. Acesso em: 18 set. 2025.

CAMARA, Aristóteles de Queiroz; SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Imposto Seletivo. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). *Análise e comentários sobre a reforma tributária do Brasil – EC 132/2023 e LC 214/2025*. Salvador: JusPodivm, 2025.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

CARVALHO NETTO, Menelick de. A hermenêutica constitucional sob o paradigma do Estado Democrático de Direito. In: CATTONI, Marcelo (coord.). *Jurisdição e Hermenêutica Constitucional*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2004.

COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

CORREIA NETO, Celso de Barros. *O Avesso do Tributo*. 2. ed. São Paulo: Almedina, 2016.

D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales. *Entre a transparência e a ilusão: a regressividade cognitiva da matriz tributária brasileira*. São Paulo: USP – Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, 2021. Mimeo.

D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales. A matriz tributária: como pensar o fenômeno tributário na contemporaneidade. In: CAMPEDELLI, Laura Romano; NASCIMENTO, Nathan Gomes Pereira do; D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales (coord.). *Cidadania fiscal no século XXI*. São Paulo: Max Limonad, 2023.

D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales; GASSEN, Valcir; PAULINO, Sandra Regina da F. Tributação sobre consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos. *Sequência*, n. 66, Florianópolis, jul. 2013.

D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales. *Autonomia política e tributação: uma crítica ao IBS à luz do pacto federativo brasileiro*. 2018. Trabalho monográfico – USP.

FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. *A extrafiscalidade e a concretização do princípio da redução das desigualdades regionais*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

FARIA, Luiz Alberto Gurgel de; GASSEN, Francisco; GASSEN, Valcir. Reforma tributária e a tributação sobre o consumo no Brasil: é preciso que tudo mude, para que tudo permaneça como está? In: SCAFF, Fernando Facury et al. (coord.). *Reforma tributária do consumo no Brasil: entre críticos e apoiadores*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2024.

FOLLONI, André. Competência tributária do imposto seletivo: o texto e seus contextos. *Revista Direito Tributário Atual*, v. 57, ano 42, p. 617-642, 2º quadrimestre 2024.

GASSEN, Valcir. Matriz tributária brasileira: uma perspectiva para pensar o Estado, a Constituição e a tributação no Brasil. In: GASSEN, Valcir (org.). *Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira*. Brasília: Consulex, 2012.

GOMES, Denis Vieira. Imposto seletivo tem vocação arrecadatória. *Consultor Jurídico*, 6 set. 2025. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2025-set-06/imposto-seletivo-tem-vocacao-arrecadatoria/>. Acesso em: 13 set. 2025.

HABERMAS, Jürgen. Três modelos normativos de democracia. In: HABERMAS, Jürgen. *A inclusão do outro*. São Paulo: Edições Loyola, 2002.

HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. *O custo dos direitos: por que a liberdade depende dos impostos*. Trad. Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2019.

LEÃO, Martha Toribio. *O direito fundamental de economizar tributos: entre legalidade, liberdade e solidariedade*. 318 p. Tese (Doutorado) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2017.

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

LIMA, Edilberto Carlos Pontes. *Curso de finanças públicas: uma abordagem contemporânea*. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

LODI, Ricardo. O imposto seletivo e a *soda tax* brasileira. *Revista Fórum de Direito Tributário*, ano 23, n. 133, p. 55-74, jan./fev. 2025.

LUHMANN, Niklas. *A constituição como aquisição evolutiva* (1996). Trad. Menelick de Carvalho Netto; Paulo Sávio Peixoto Maia. [S.l.: s.n.], [s.d.]. Tradução acadêmica não publicada.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *LC 214/2025 comentada: reforma tributária – IBS, CBS e imposto seletivo*. São Paulo: Atlas, 2025.

MARIATH, Aline Brandão; MARTINS, Ana Paula Bortoletto. Sugary drinks taxation: industry's lobbying strategies, practices and arguments in the Brazilian Legislature. *Public Health Nutrition*, 2021.

MORGAN, Marc. Desigualdade de renda e crescimento e tributação da elite no Brasil: novas evidências reunindo dados de pesquisas domiciliares e fiscais. In: AFONSO, José Roberto et al. (org.). *Tributação e Desigualdade*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2017.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade: os impostos e a justiça*. Trad. Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2021.

MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. *Finanças públicas: teoria e prática*. Trad. Carlos Alberto Primo Braga. São Paulo: EDUSP, 1980. (Trechos selecionados).

NABAIS, José Casalta. Da Sustentabilidade do Estado Fiscal. In: NABAIS, José Casalta; SILVA, Suzana Tavares da (Coords.). *Sustentabilidade Fiscal em Tempos de Crise*. Coimbra: Almedina, 2011. p. 12.

NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 1998.

NEWALL, Philip W. S.; ROCKLOFF, Matthew J. Risks of using taxation as a public health measure to reduce gambling-related harms. *The Lancet Public Health*, v. 7, n. 8, e654, ago. 2022. Disponível em: [https://www.thelancet.com/journals/lanpub/article/PIIS2468-2667\(22\)00144-X/fulltext](https://www.thelancet.com/journals/lanpub/article/PIIS2468-2667(22)00144-X/fulltext). Acesso em: 12 set. 2025.

OMS. WORLD HEALTH ORGANIZATION. *International Classification of Diseases – 11th Revision (ICD-11)*. Genebra: WHO, 2018. Disponível em: <https://icd.who.int/>. Acesso em: 2 nov. 2025.

OTTA, Lu Aiko; SANT'ANA, Jéssica. Exclusivo: Imposto Seletivo arrecadará até R\$ 50 bilhões por ano, diz Appy. *Valor Econômico*, 2 maio 2024. Disponível em: <https://valor.globo.com/brasil/noticia/2024/05/02/exclusivo-imposto-seletivo-arrecadara-ate-r-50-bilhoes-por-ano-diz-appy.ghtml>. Acesso em: 5 nov. 2025.

PISCITELLI, Tathiane. A incongruência do imposto seletivo sobre apostas. In: *Pílulas da Reforma Tributária*. Boletim AASP, São Paulo, 16 abr. 2025.

PISCITELLI, Tathiane et al. *Reforma tributária e desigualdade de gênero*. São Paulo: FGV, 2020.

PINHO, Mariana et al. *Índice da Interferência da Indústria do Tabaco – Brasil 2023*. Rio de Janeiro: ACT Promoção da Saúde; Fiocruz; Global Center for Good Governance in Tobacco Control, 2023.

ROCHA, Sérgio André. *Fundamentos do Direito Tributário Brasileiro*. Belo Horizonte: Editora Letramento, Casa do Direito, 2024.

ROCHA, Sérgio André. Reforma tributária e o chamado imposto seletivo. *Consultor Jurídico*, 28 ago. 2023. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-agosto-28>. Acesso em: 21 set. 2024.

ROCHA, Sérgio André. Natureza e materialidade constitucional do “imposto seletivo”. *Consultor Jurídico*, 22 abr. 2024. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2024-abril-22>. Acesso em: 23 set. 2025.

ROCHA, Sérgio André. O imposto seletivo sobre *fantasy sports* é constitucional? *Consultor Jurídico*, 10 mar. 2025. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2025-mar-10>. Acesso em: 13 set. 2025.

ROCHA, Sérgio André. O imposto seletivo e a extrafiscalidade *ma non troppo*. *Consultor Jurídico*, 23 out. 2025. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2025-out-23>. Acesso em: 23 set. 2025.

SCAFF, Fernando Facury. Incidência do imposto seletivo sobre bens minerais e sua exportação. 8 jul. 2024. Disponível em: <https://scaff.adv.br/incidencia-do-imposto-seletivo-sobre-bens-minerais-e-sua-exportacao/>. Acesso em: 10 set. 2025.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2025.

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

SILVA, José Afonso da. *O Estado Democrático de Direito*. Rio de Janeiro, 1988.

SOUZA, Hamilton Dias de; Szelbracikoski, Daniel Corrêa. Reforma tributária e federação: um diálogo com Fernando Scuff. *Consultor Jurídico*, 23 jan. 2025. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2025-jan-23>. Acesso em: 10 set. 2025.

SOUZA, Hamilton Dias de. *Estrutura do imposto de importação no Código Tributário Nacional*. São Paulo: IBDT/Resenha Tributária, 1980.

STIGLITZ, Joseph; ROSENGARD, Jay K. *La economía del sector público*. 4. ed. Barcelona: Antoni Bosch, 2016.

THOM, Michael. *Taxing Sin*. Springer Nature, 2020.

TORRES, Héleno Taveira. Relação entre constituição financeira e constituição econômica. In: LOBATO, Valter de Souza (coord.); DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo; LEITE, Matheus Soares (org.). *Extrafiscalidade: conceito, interpretação, limites e alcance*. Belo Horizonte: Fórum, 2017.

VIOL, Andréa Lemgruber. A finalidade da tributação e sua difusão na sociedade. *Seminário de Políticas Tributárias*, v. 2, 2005.

WARAT, Luis Alberto. O senso comum teórico dos juristas. In: WARAT, Luis Alberto. *Mitos e teorias na interpretação da lei*. Porto Alegre: Síntese, 1979.

WILKINSON, Richard G.; PICKETT, Kate E. *O nível: por que uma sociedade mais igualitária é melhor para todos*. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2015. (Cap. 2)