

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO**

Letícia das Graças Fornel

**OS CRITÉRIOS PARA O EXERCÍCIO VÁLIDO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA
DO IMPOSTO SELETIVO**

**SÃO PAULO
2025**

Letícia das Graças Fornel

**OS CRITÉRIOS PARA O EXERCÍCIO VÁLIDO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA
DO IMPOSTO SELETIVO**

Monografia apresentada à Faculdade de
Direito da Pontifícia Universidade Católica
de São Paulo, como exigência para
obtenção do título de bacharel em Direito,
sob a orientação do Prof. Dr. Tácio
Lacerda Gama.

SÃO PAULO

2025

Letícia das Graças Fornel

**OS CRITÉRIOS PARA O EXERCÍCIO VÁLIDO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA
DO IMPOSTO SELETIVO**

Data de aprovação: ____/____/____

Examinador:

Prof. Dr. Tácio Lacerda Gama – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

SÃO PAULO

2025

AGRADECIMENTOS

Agradeço, inicialmente, à minha família, pelo suporte emocional e financeiro ao longo dos cinco anos que passei em São Paulo. A mudança para a “cidade grande” não foi e continua não sendo fácil, mas saber que sempre terei para onde voltar torna a experiência mais leve. A rede de apoio oferecida foi essencial para que esta etapa fosse concluída.

Aos amigos que me acompanharam durante a graduação, Luana, Luane, Victor, Mateus e Carol, agradeço pelas trocas e pelo enorme companheirismo. Meus mais sinceros agradecimentos por se manterem ao meu lado com paciência, carinho e compreensão, mesmo nos períodos mais difíceis da minha jornada. Obrigada por se tornarem minha família paulistana.

Às amizades feitas durante o período de mobilidade acadêmica na Universidade de Coimbra, Carol, Manuela e Kauany, agradeço pelos meses de convivência, companheirismo e pelos *finos* tomados. Obrigada por sempre se fazerem presentes, apesar da distância. Levarei para vida nossas recordações do passado e o “bater da velha cabra”.

Às cidades de Capivari e Piracicaba, minha gratidão por terem sido o ponto de partida desta jornada acadêmica.

À cidade de São Paulo, que em meio à pressa e ao trânsito, me ofereceu o choque de realidade necessário para compreender o peso e o privilégio do diploma que futuramente terei em minhas mãos.

Por fim, agradeço a toda comunidade da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – professores, funcionários e colegas -, por terem contribuído para minha formação profissional e humana.

RESUMO

FORNEL, Letícia das Graças. Os critérios para o exercício válido da competência tributária do Imposto Seletivo.

O presente trabalho analisa os critérios necessários para o exercício válido da competência tributária da União na instituição do Imposto Seletivo, tributo introduzido no ordenamento jurídico brasileiro pela Emenda Constitucional n.º 132/2023. Parte-se da compreensão de que a competência tributária possui múltiplas dimensões e deve observar, além dos aspectos formais, limites materiais e finalísticos. Com base em instrumentos do método de pesquisa pragmático e do método zetético, assim como pesquisas bibliográficas, doutrinárias e legislativas, conclui-se que a validade da instituição do Imposto Seletivo exige a preservação de sua finalidade extrafiscal, a incidência seletiva sobre bens efetivamente prejudiciais, a observância da proporcionalidade e a reavaliação periódica de sua eficácia regulatória. A adoção desses critérios assegura a conformidade do tributo com os objetivos constitucionais e previne sua transformação em instrumento meramente arrecadatório.

Palavras-chave: Imposto seletivo; competência tributária; extrafiscalidade; seletividade; Reforma Tributária.

ABSTRACT

FORNEL, Letícia das Graças. Os critérios para o exercício válido da competência tributária do Imposto Seletivo.

The present paper analyzes the criteria for the valid exercise of the Union's taxing power regarding the Selective Tax, introduced into the Brazilian legal system by Constitutional Amendment Number 132/2023. The study is grounded on the premise that taxing power encompasses multiple dimensions and must comply not only with formal but also with material and teleological limits to be deemed valid. Based on the pragmatic research method and the zetetic method, as well as bibliographic, doctrinal, and legislative research, it concludes that the legitimacy of the Selective Tax depends on preserving its extrafiscal purpose, ensuring selective incidence on genuinely harmful goods and services, complying with the principle of proportionality, and undergoing continuous regulatory effectiveness assessment. These criteria ensure alignment with constitutional goals while avoiding revenue-driven distortions and adverse social or economic effects.

Keywords: Selective Tax; taxing power; taxation with non-fiscal purposes; selectivity, tax reform.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

Art.	Artigo
CBS	Contribuição sobre Bens e Serviços
CRFB	Constituição da República Federativa do Brasil
CTN	Código Tributário Nacional
EC	Emenda Constitucional
IBS	Imposto sobre Bens e Serviços
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviços
IE	Imposto de Exportação
IGF	Imposto Sobre Grandes Fortunas
IOF	Imposto sobre Operações Financeiras
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IS	Imposto Seletivo
IVA	Imposto sobre Valor Agregado
LC	Lei Complementar
OMS	Organização Mundial da Saúde
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômicos
PEC	Proposta de Emenda à Constituição
PLP	Projeto de Lei Complementar
RFB	Receita Federal do Brasil

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	8
2	A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA.....	12
2.1	O conceito multifacetado de competência tributária.	12
2.2	A competência do Imposto Seletivo e o papel da lei complementar.....	19
3	O IMPOSTO SELETIVO NA REFORMA TRIBUTÁRIA.	24
3.1	A tramitação da EC nº 132/2023 no Congresso Nacional e os objetivos da Reforma Tributária.....	24
3.2	A criação do Imposto Seletivo: instrumentalização do direito tributário e seu caráter regulatório.	28
3.2.1	Riscos atrelados à criação do Imposto Seletivo: distorções de suas finalidades.	31
4	OS CRITÉRIOS PARA O EXERCÍCIO VÁLIDO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DO IMPOSTO SELETIVO.....	34
4.1	Limitações ao exercício da competência tributária.	34
4.1.1	Análise semântica do art. 153, inciso VIII, da CRFB/1988.	36
4.1.2	Critérios:	39
4.1.2.1	<i>Finalidade extrafiscal do tributo: indução de comportamentos como característica essencial de validade do IS.....</i>	<i>39</i>
4.1.2.2	<i>Incidência seletiva do tributo considerando a prejudicialidade do bem ou serviço.</i>	<i>43</i>
4.1.2.3	<i>Conformidade com a proporcionalidade.....</i>	<i>46</i>
4.1.2.4	<i>Atualização periódica dos bens e serviços elencados para análise do cumprimento de sua finalidade e sua efetividade regulatória.</i>	<i>48</i>
5	CONCLUSÃO.	50
	REFERÊNCIAS.....	52

1 INTRODUÇÃO

O sistema tributário brasileiro é conhecido por sua extrema complexidade, fruto da existência de diversas espécies de tributos e de um elevado número de regras aplicadas individualmente a cada um deles. No intuito de simplificar este sistema e torná-lo menos nebuloso, a Emenda Constitucional nº 132/2023 (Reforma Tributária) introduziu no texto da Lei Maior novos objetivos, princípios e diretrizes, reformulando os moldes do atual modelo tributário nacional.

Entre as principais inovações trazidas pela Reforma está a adoção do chamado “IVA Dual”, composto pela Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS). Além de prever a competência para a instituição dessas novas figuras tributárias, a EC nº 132/2023 também atribuiu à União competência para instituir o Imposto Seletivo (IS) — tema central desta monografia.

Embora se diferencie em certos aspectos do IPI, o Imposto Seletivo assumirá parte de sua função, apresentando natureza eminentemente extrafiscal. Isto é, sua finalidade não é arrecadatória — e nem poderia ser, sob pena de violação aos princípios da capacidade contributiva e da isonomia¹ —, mas sim regulatória, voltada à intervenção estatal em aspectos específicos da ordem econômica e social.

Nesse contexto, conforme disposto no art. 153, inciso VIII, da Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB), o Imposto Seletivo incidirá sobre a “produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente”.

Considerando o conceito de regra-matriz de incidência tributária desenvolvido por Paulo de Barros Carvalho² e a análise semântica deste dispositivo, infere-se que a “produção”, “extração” e “comercialização” de determinados bens e serviços compõem o aspecto material da hipótese de incidência do IS. Contudo, o legislador inovou ao acrescentar mais um complemento à sua aplicação: a condição de que o bem ou serviço seja prejudicial à saúde ou ao meio ambiente.

¹ FOLLONI, André. P. *Competência tributária do imposto seletivo: o Texto e seus contextos*. Revista Direito Tributário Atual v. 57. Ano 42. São Paulo, IBDT, 2024, p. 624.

² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 30ª edição. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 337.

No entanto, apenas a análise semântica do dispositivo não é suficiente para compreender integralmente a extensão e os limites da competência tributária, sendo necessária a análise de outros aspectos atrelados à competência e ao contexto de criação do IS.

A instituição do Imposto Seletivo no Brasil tem gerado diversas controvérsias entre as grandes empresas no Congresso Nacional, especialmente no que se refere à definição dos bens e serviços considerados nocivos. O grau de influência que o Estado deve exercer nas escolhas individuais dos cidadãos passou a ser um tema debatido entre os brasileiros, visto que o objetivo central deste tributo é – basicamente - desestimular determinadas condutas por meio do aumento da carga tributária.

Ainda que essas questões sejam relevantes, não constituem o foco principal deste trabalho — até porque, a existência de tributos extrafiscais como o IOF, o II e o IE, já demonstra a possibilidade constitucional de intervenção estatal na ordem econômica e a possibilidade de utilização da função extrafiscal na tributação brasileira.

A presente monografia limita-se ao estudo da competência tributária para a instituição do Imposto Seletivo, especificamente quanto aos critérios necessários para que seu exercício seja considerado válido.

Isto porque, a justificativa para a inclusão do referido imposto na Reforma está diretamente ligada ao objetivo de utilizar o sistema tributário como instrumento de política pública indutora de comportamentos, reforçando o compromisso do Estado na promoção de direitos fundamentais, tais como saúde e meio ambiente ecologicamente equilibrado.

Diante desse cenário, o estudo teve por objetivo responder aos seguintes questionamentos: quais são os critérios que delimitam o exercício válido da competência da União para instituir o Imposto Seletivo? A finalidade extrafiscal do Imposto Seletivo impõe limites ao seu conteúdo e à sua aplicação? A criação do Imposto Seletivo consiste em medida adequada, necessária e vantajosa para a promoção dos objetivos constitucionais?

Para tanto, o estudou tomou como ponto de partida a interpretação semântica do art. 153, VIII, da CRFB. Contudo, diante das limitações produzidas por uma análise puramente semântica, se fez necessária a utilização de instrumentos do método de pesquisa pragmático e zetético.

Através do método pragmático e de seu princípio básico da interação³, buscou-se construir, ao longo do texto, uma sequência dialética de perguntas e respostas voltadas à formulação de critérios práticos (e exemplificativos) para o válido exercício da competência tributária do Imposto Seletivo na realidade. Nesse contexto, conforme leciona Tércio Sampaio Jr., entende-se que as características pragmáticas da norma são fundamentais para o seu entendimento, “no sentido de que uma análise semântica e sintática dificilmente conseguem descrevê-la a contento”⁴.

Pelo método zetético – difundido no Brasil pelo Professor Tércio Sampaio Jr.⁵ -, o qual tem como característica principal a “abertura constante para o questionamento dos objetos em todas as direções”⁶, buscou-se questionar criticamente institutos jurídicos do Direito Tributário, como o próprio conceito de competência tributária.

Pelo cotejo entre os métodos acima citados, partiu-se da definição e conceituação da competência tributária, tradicionalmente compreendida como o poder conferido pela CRFB aos entes federativos para a instituição de tributos.⁷ Contudo, defende-se que a competência vai além da mera atribuição deste poder à União, aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal, devendo considerar limites materiais, principiológicos e funcionais, cuja observância é essencial para a validade do seu exercício.

Nesse sentido, a monografia se propõe a apresentar as diversas facetas da competência tributária, a fim de demonstrar que a validade da instituição do Imposto Seletivo exige não apenas que o tributo seja instituído pela União, mas também que sejam respeitados os limites normativos que regulam a competência e as finalidades constitucionais.

³ FERRAZ JÚNIOR., Tércio Sampaio. *Teoria da norma jurídica: ensaio de pragmática da comunicação normativa*. 5ª edição. São Paulo: Atlas, 2016, p. 13.

⁴ *Ibidem*, p. 11.

⁵ GONZAGA, Álvaro de Azevedo. BEIJATO JÚNIOR, Roberto. *Instâncias de Abordagem do Fenômeno Jurídico: a dogmática e a zetética*. Revista do Instituto de Direito Constitucional e Cidadania, v. 4, n. 1, p. 10-23, Londrina, 2019, p. 12.

⁶ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito: Técnica, Decisão, Dominação*. 4ª edição, revista e ampliada. São Paulo: Editora Atlas, 2003, p. 44.

⁷ ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário*. 17ª edição, revisada, atualizada e ampliada. São Paulo: Editora JusPodivm, 2023, pp. 280-281.

Para tornar tal análise possível, foi imprescindível investigar a motivação da Proposta de Emenda à Constituição (PEC) nº 45/2019 — texto originário da Reforma Tributária —, bem como da proposta legislativa de sua regulamentação (PLP nº 68/2024), a qual se transformou na recente Lei Complementar nº 214/2025. Esses instrumentos revelam as aspirações e intenções do legislador e oferecem valioso plano de fundo para a compreensão dos critérios de validade do novo tributo.

Dessa forma, após a conceituação de competência tributária, o trabalho foi dedicado à análise dos elementos necessários para aferição da validade do exercício da competência prevista no art. 153, inciso VIII, da CRFB, com destaque para a finalidade extrafiscal do tributo, à exigência de incidência seletiva do IS, à conformidade com o princípio da proporcionalidade e à importância da atualização periódica dos bens e serviços sujeitos ao IS.

Para que os critérios de validade da competência do Imposto Seletivo fossem identificados e os objetivos do presente trabalho fossem concluídos, foram utilizados os citados métodos de pesquisa semântico, pragmático e zetético, além da realização de pesquisa exploratória, bibliográfica e legislativa.

2 A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA.

2.1 O conceito multifacetado de competência tributária.

A Constituição Federal de 1988 consagra uma série de objetivos, princípios e deveres que o Poder Constituinte Originário considerou imprescindíveis para a formação de um Estado Democrático e Social de Direito. No entanto, a concretização desse modelo de Estado tem um alto custo e não se sustenta por si só.

Por essa razão, a própria Constituição estabelece as competências tributárias dos entes federativos, delineando os instrumentos jurídicos necessários para que a arrecadação viabilize a manutenção do Estado, a implementação de políticas públicas e a efetivação dos direitos fundamentais.

Nesse cenário, o Constituinte estabeleceu limites ao poder arrecadatário do Estado, na medida em que, conforme analisa Detzel, não se justifica um Estado cujas ações estejam pautadas puramente na lógica arrecadatória e no esgotamento das riquezas de seus cidadãos.⁸

É nesse sentido que os princípios tributários exercem função de “limitar o poder de tributar”, irradiando-se em todo sistema tributário nacional. Destaca-se, por exemplo, os princípios do art. 150 da CRFB, como a legalidade, a isonomia e a anterioridade. É sedimentado na doutrina tributária que tais princípios consistem em verdadeiras garantias individuais e asseguram segurança jurídica aos contribuintes, conforme expõe o Professor Dr. Luís Eduardo Schoueri:

[S]em a segurança jurídica promovida pelas “limitações”, ficaria o agente privado à mercê de avanços desmedidos, aos quais não faltariam justificativas baseadas em necessidades sociais. Daí, a decisão constitucional de impor limites ao poder de tributar. [...] Revela-se, pois, dever do Estado assegurar um ambiente propício para que os agentes privados possam atuar e crescer. Este ambiente caracteriza-se pela segurança jurídica que o respeito às “limitações” propicia.⁹

⁸ DETZEL, Aline M. Hinterlang de Barros. *A instrumentalização do Direito Tributário: tributação para o bem ou para o mal?* Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, n. 136, p. 11–30, jul./set. 2018, fl. 16.

⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 11ª edição. São Paulo: SaraivaJur, 2022, p. 309.

Contudo, a validade da tributação não depende apenas da observância aos princípios constitucionais, mas também do respeito às regras de competência tributária, que constituem o foco deste trabalho.

A competência tributária costuma ser definida como o poder constitucionalmente atribuído a cada ente federativo de editar leis que instituem tributos.¹⁰

Por essa definição, a União é o único ente competente para a instituição dos impostos previstos no art. 153 e art. 154 da Constituição Federal; o Estado é o único ente competente para instituir os impostos do art. 155 e os Municípios são os únicos responsáveis pela instituição dos impostos do art. 156 do texto constitucional. Por exemplo, seria nitidamente inconstitucional a cobrança do Imposto de Renda (IR) por determinado município, visto que o ente competente é exclusivamente a União.

Não obstante a rígida repartição de competências tributárias pela Constituição Federal, determinados tributos podem ser instituídos por mais de um ente federativo - como é o caso das taxas e contribuições de melhoria.

Nesse contexto, ficou a cargo do Código Tributário Nacional (CTN) definir os contornos da competência tributária:

Art. 7º A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do art. 18 da Constituição.

§ 1º A atribuição compreende as garantias e os privilégios processuais que competem à pessoa jurídica de direito público que a conferir.

§ 2º A atribuição pode ser revogada, a qualquer tempo, por ato unilateral da pessoa jurídica de direito público que a tenha conferido.

§ 3º Não constitui delegação de competência o cometimento, a pessoas de direito privado, do encargo ou da função de arrecadar tributos.¹¹

Como se vê, a competência tributária – compreendida como a atribuição conferida a determinado ente federativo para instituir um tributo específico – é indelegável. Embora existam divergências doutrinárias quanto a algumas de suas

¹⁰ ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário*. 17ª edição, revisada, atualizada e ampliada. São Paulo: Editora JusPodivm, 2023, pp. 280-281.

¹¹ BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 14 mai. 2025.

classificações, é possível identificar certo consenso no sentido de que a competência tributária, além de indelegável, é também incaducável e irrenunciável.¹²

A indelegabilidade é atributo que representa a impossibilidade de que as pessoas políticas deleguem a competência tributária conferida constitucionalmente a terceiros – exceto as funções de arrecadar e fiscalizar tributos, a qual consiste, na realidade, na capacidade tributária ativa que pode ser delegada.

A incaducabilidade, por sua vez, é atributo conferido à competência tributária pelo qual a pessoa política não é impedida de exercer a competência caso não a tenha feito antes. Isto é, mesmo que determinado ente não tenha instituído um tributo previsto constitucionalmente, nada impede que o referido tributo seja exigido no futuro. A maneira mais simples de exemplificar a incaducabilidade consiste na inexistente instituição do Imposto Sobre Grandes Fortunas (IGF).

O IGF consiste em tributo previsto no art. 153, inciso VII, da CRFB, artigo constitucional pelo qual se atribuiu à União Federal a competência tributária para instituição do imposto por meio de lei complementar. Não obstante tal atribuição, o IGF nunca foi instituído no ordenamento jurídico brasileiro. No entanto, devido à incaducabilidade, este imposto pode vir a ser exigido no futuro.

Por fim, a irrenunciabilidade representa a ideia de que as pessoas políticas não podem abdicar da competência tributária conferida constitucionalmente. Apesar de ser possível a não instituição de um tributo, não é possível que o ente abdique eternamente da competência.

Todos os apontamentos feitos até aqui refletem o modelo atualmente adotado no sistema tributário nacional. Entretanto, o conceito de “competência tributária”

¹² O renomado Professor Paulo de Barros Carvalho sustenta que são atributos da competência tributária apenas a indelegabilidade, irrenunciabilidade e incaducabilidade (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 30ª edição. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, pp. 283-286).

Por outro lado, o Professor Roque Antônio Carraza sustenta que além dos três atributos acima, a competência tributária também é dotada de privatividade/exclusividade, inalterabilidade e facultatividade do exercício. Paulo B. Carvalho discorda dessas características, ao passo que (i) o art. 154, inciso II, da CRFB permite que a União crie impostos na iminência ou no caso de guerra externa, compreendidos ou não em sua competência tributária, o que é suficiente para descaracterizar a privatividade; (ii) a possibilidade de alteração no quadro das prerrogativas constitucionais, o que também descaracteriza a inalterabilidade e (iii) o ICMS consiste em tributo que os Estados-membros e o Distrito Federal não podem deixar de legislar e exigir, restando descaracterizada, portanto, a facultatividade de exercício. (CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 30. ed., rev., ampl. e atual., até a EC n. 84/2014. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, pp. 609-797).

possui uma amplitude semântica que não pode ser ignorada e que vai além da mera divisão dos tributos entre os entes da federação.

É necessário, portanto, buscar compreender as extensões da competência tributária e os critérios que tornam o seu exercício válido.

Para provar que a competência não consiste unicamente na divisão dos tributos, coloca-se em pauta a seguinte situação hipotética: com base na competência atribuída à União no art. 153, inciso III, da CRFB, este ente institui por meio legislativo válido, um novo modelo de Imposto de Renda, aplicando uma alíquota única de 20% para todos os contribuintes, independentemente da renda auferida.

Neste exemplo, tanto um trabalhador de baixa renda quanto um empresário com alto patrimônio seriam tributados na mesma proporção, sem levar em conta as diferenças em sua capacidade financeira.

Veja-se que, apesar do imposto ter sido criado pelo ente competente e por meio legislativo adequado, não foram observados os princípios inerentes ao Imposto de Renda. Essa abordagem desconsideraria o princípio da progressividade (art. 153, §2º, I, CRFB), que determina que a carga tributária deve aumentar conforme a renda do contribuinte, e também violaria o princípio da capacidade contributiva (art. 145, §1º, CRFB), essencial para garantir uma tributação justa e proporcional.

Como consequência, essa medida poderia agravar desigualdades sociais, de modo que os objetivos do sistema tributário brasileiro não seriam atendidos.

Nesta situação, é possível observar que os critérios para a validade do exercício da competência tributária relacionada ao Imposto de Renda foram: (i) sua instituição pelo ente competente, (ii) pelo meio legislativo adequado; (iii) a observância dos princípios da progressividade e capacidade contributiva e (iv) a busca pelo cumprimento dos objetivos do sistema tributário nacional. Pelo não atendimento aos critérios (iii) e (iv), o exercício da competência tributária não pode ser considerado válido.

Dessa forma, não é possível afirmar que a competência tributária consiste unicamente na aptidão para criar determinado tributo. É preciso ampliar tal concepção, de modo a “deixar à mostra facetas que não se evidenciam ao primeiro olhar”.¹³

Portanto, qual seria o conceito ideal de “competência tributária”?

¹³ GAMA, Tácio Lacerda. *Competência Tributária: Fundamentos para uma teoria da nulidade*. 3ª edição, revista e ampliada, São Paulo: Editora Noeses, 2019, p. 365.

Para responder a esta questão, parte-se da inicialmente da divisão doutrinária acerca da “competência legislativa” e “competência tributária”. A primeira representa a competência para elaborar as leis, a qual é detida pelas pessoas políticas. De acordo com Schoueri, esta é a “competência para legislar sobre Direito Tributário”, simbolizada pela criação de normas gerais tributárias e que, embora correlata, não se confunde com a competência tributária propriamente dita, a qual consiste na competência específica para instituir tributos.¹⁴

Esta, por sua vez, seria a “competência legislativa plena”, presente no art. 6º do CTN, a qual representa, de fato, a atribuição constitucional de competência tributária. Veja-se:

Art. 6º A atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e observado o disposto nesta Lei.
Parágrafo único. Os tributos cuja receita seja distribuída, no todo ou em parte, a outras pessoas jurídicas de direito público pertencerá à competência legislativa daquela a que tenham sido atribuídos.¹⁵

Em relação a competência tributária propriamente dita (legislativa plena), diversos são os conceitos apresentados pelos estudiosos da área.

Para Regina Helena Costa, a competência tributária corresponde ao “poder de tributar”, juridicamente limitado pela própria Constituição. Nesse sentido, a competência tributária seria “a aptidão para criar tributos, mediante a edição do necessário veículo legislativo (art. 150, I, CR), indicador de todos os aspectos de sua hipótese de incidência”¹⁶.

Luís Eduardo Schoueri, por sua vez, discorre que a competência tributária consiste na opção tomada pelo Constituinte de “conferir a cada uma das pessoas jurídicas de direito público um campo próprio para instituir seus tributos”¹⁷. Para Schoueri, esta competência consiste na competência legislativa plena indicada

¹⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 11ª edição. São Paulo: SaraivaJur, 2022, p. 272.

¹⁵ BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 14 mai. 2025.

¹⁶ COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário*. 13ª edição. São Paulo: SaraivaJur, 2023, p. 80.

¹⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 11ª edição. São Paulo: SaraivaJur, 2022, p. 271

anteriormente (art. 6º do CTN), pela qual “nenhuma das pessoas jurídicas de direito público necessita da autorização de outro ente federado para instituir seus tributos”¹⁸.

Em suma, a competência tributária consiste na possibilidade jurídica de criar tributos, descrevendo legislativamente suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos e passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas – é dar nascimento no plano abstrato aos tributos, conforme conceituação do Professor Dr. Roque Carrazza.¹⁹

Diante de todas essas perspectivas apresentadas, sugere-se, ainda, a soma de desdobramentos específicos que enriquecem a compreensão da competência tributária no contexto do presente trabalho. Isto porque, conforme indicado acima, o termo “competência tributária” pode assumir diversas facetas, como é possível constatar pelas dez acepções indicadas por Cristiane Mendonça para “competência tributária”:

(i) aptidão para criar tributos *in abstracto*; (ii) parcela do poder tributário de que são dotadas as pessoas políticas para instituir seus próprios tributos; (iii) poder de instituir e de exonerar tributos; (iv) poder para instituir, exigir e arrecadar tributos; (v) competência legislativa plena de que são dotadas as pessoas políticas para instituírem os seus tributos; (vi) competência para legislar sobre matéria tributária; (vii) poder para legislar sobre tributos, administrar tributos e julgar litígios tributários. Poderíamos empregar, ainda, competência tributária com (viii) aptidão para criar tributos *in concreto*; (ix) norma jurídica que autoriza a criação e a alteração dos enunciados prescritivos veiculadores de tributos (normas gerais e abstratas ou individuais e concretas) ou (x) autorização jurídico-positiva para a criação e a alteração dos enunciados prescritivos veiculadores de tributos (normas gerais e abstratas ou individuais e concretas).²⁰

Ante a pluralidade de acepções para o termo, as conclusões alcançadas pelo Professor Dr. Tácio Lacerda Gama em sua obra “Competência Tributária: Fundamentos para uma teoria da nulidade”²¹ consistem em importantes instrumentos a serem considerados neste trabalho.

¹⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 11ª edição. São Paulo: SaraivaJur, 2022, p. 271.

¹⁹ CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 34ª edição, revista, ampliada e atualizada até a Emenda Constitucional 128, de 22.12.2022. Salvador: Editora JusPodivm, 2023, p. 454.

²⁰ MENDONÇA, Cristhiane, *Competência tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 37-38 *Apud* GAMA, *op. cit.*, p. 341.

²¹ GAMA, *op. cit.*

Para o Autor, a competência tributária representa a “aptidão jurídica, modalizada em obrigatório ou em permitido, para criar normas jurídicas que, direta ou indiretamente, disponham sobre a instituição, arrecadação e fiscalização de tributos”²².

Sobre o assunto, as conclusões alcançadas não foram apenas quanto ao conceito da competência tributária, mas também em relação a sua finalidade. Nesse contexto, um de seus fins seria prescrever os requisitos que devem ser atendidos para a produção lícita de normas jurídicas.²³

Dessa forma, a regra de competência tributária não deve ser entendida apenas como a atribuição do poder de instituir tributo a determinado ente. Esta é, de fato, uma de suas definições: consiste no ponto de partida para o exercício legítimo da atividade legislativa voltada à instituição de tributos, conferindo validade à atuação do ente federativo competente e servindo como critério para o controle de validade da norma produzida.

No entanto, outra faceta da competência tributária é a de que, quando se atribui a referida competência a determinado ente, também se delimita o espaço de atuação deste, de modo a servir como critério de invalidade da legislação tributária.²⁴ Dessa forma, como indica André Folloni, “além de outras normas, as próprias regras de competência são limitadoras do poder de tributar”.²⁵

Portanto, a norma de competência tributária concede poder aos entes federativos, mas também acaba por delimitar tal poder a determinadas situações. É nesse contexto que Humberto Ávila informa que as normas de competência são “heterônomas”: tratam de regras constitucionais dirigidas a um ente federado para determinar as suas possibilidades e os seus limites²⁶.

²² GAMA, Tácio Lacerda. Competência Tributária: Fundamentos para uma teoria da nulidade. 3ª edição, revista e ampliada, São Paulo: Editora Noeses, 2019, p. 363.

²³ *Ibidem*, p. 366.

²⁴ FOLLONI, André. P. Competência tributária do imposto seletivo: o Texto e seus contextos. Revista Direito Tributário Atual v. 57. Ano 42. São Paulo, IBDT, 2024, p. 619.

²⁵ *Ibidem*, p. 619.

²⁶ ÁVILA, Humberto. Competências tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 25.

Diante deste cenário, resta nítido que o exercício válido da competência tributária não depende somente que o ente competente institua o tributo, mas sim que o faça dentro dos limites estabelecidos pelo sistema normativo, de modo a indicar, delimitar e respeitar todos os aspectos para a instituição de um tributo.

2.2 A competência do Imposto Seletivo e o papel da lei complementar.

Com a devida compreensão acerca do conceito multifacetado de competência tributária, necessário se faz analisar especificamente a competência do tributo central desta monografia: o Imposto Seletivo.

A Emenda Constitucional nº 132/2023, ao acrescentar o inciso VIII ao artigo 153 da CRFB, introduziu no texto constitucional a previsão do IS. Com isso, a União passou a deter competência para instituir o imposto incidente sobre “a produção, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente”. Trata-se, portanto, de uma nova competência tributária conferida expressamente à União Federal pela Lei Maior.

Tal norma pode ser classificada como uma norma de estrutura, visto que confere aptidão normativa à União para editar normas instituidoras do tributo. Paulo de Barros Carvalho informa que as normas de estrutura “determinam os órgãos do sistema e os expedientes formais necessários para que se editem normas jurídicas válidas no ordenamento, bem como o modo pelo qual serão elas alteradas e desconstituídas”²⁷.

Entretanto, como visto, o exercício dessa competência não é automático e, muito menos, irrestrito. Além de ser necessário respeito aos princípios tributários – que consistem em verdadeiras limitações ao poder de tributar - a própria Constituição exige que a instituição do Imposto Seletivo seja realizada por meio de lei complementar e condiciona sua instituição à prejudicialidade do bem e do serviço em relação à saúde ou ao meio ambiente.

No contexto tributário, cabe à lei complementar tratar das situações previstas no art. 146 da CRFB. Portanto, é por meio desta espécie de norma que devem ser tratados os conflitos de competência em matéria tributária, as regulações acerca das

²⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 30ª edição. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 197.

limitações constitucionais ao poder de tributar e o estabelecimento de normas gerais em matéria de legislação tributária.

Contudo, há situações – como é o caso dos novos tributos trazidos pela Reforma Tributária – em que a própria Constituição confere à lei complementar o papel de instituir determinado tributo. Nesses cenários, a lei complementar não trata de normas gerais de direito tributário, mas sim sobre as peculiaridades e especificidades do tributo.

Este é o entendimento de Humberto Ávila em recente estudo sobre os limites constitucionais à instituição da CBS e do IBS, no qual informa que nestes casos, as leis complementares servem como instrumento tanto para instituir ou aumentar tributos, quanto para definir seus fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes:

[A]s leis complementares exigidas pela Constituição com relação ao IBS e à CBS não são instrumentos para instituir normas gerais de Direito Tributário, mas instrumentos para instituir tributos específicos e regulá-los naquilo que seja pertinente às suas peculiaridades.²⁸

A exigência de lei complementar relaciona-se ao grau de complexidade e à necessidade de uniformidade e segurança jurídica na regulamentação de tributos sensíveis, como o Imposto Seletivo.

Portanto, cabe à lei complementar não apenas detalhar as regras gerais sobre o imposto, mas também a função de estabelecer os critérios que nortearão sua aplicação, tais como (i) quais bens e serviços serão considerados “prejudiciais”; (ii) quais as alíquotas aplicáveis e (iii) como se dará a incidência e a não cumulatividade.

Dessa forma, a lei complementar assume papel fundamental para o válido exercício da competência pela União. Ela atua como ponte normativa que conecta a autorização constitucional para instituir o tributo e a atuação efetiva do legislador. É através da previsão em abstrato na lei complementar que o tributo poderá legitimamente ser cobrado dos contribuintes.

Ao definir os elementos estruturais do Imposto Seletivo, a lei complementar também permite controle de constitucionalidade mais preciso, garantindo que o tributo seja instituído nos termos da Constituição – e não à margem dela.

²⁸ ÁVILA, Humberto. *Limites Constitucionais à Instituição do IBS e da CBS*. Revista Direito Tributário Atual, v. 56. Ano 42. São Paulo: IBDT, 2024, p. 706.

Isto porque, dentro da relação hierárquica entre as normas do sistema tributário brasileiro, tem-se, em síntese: a regra constitucional de competência, que atribui competência tributária, e a regra legal de incidência, resultado do exercício da competência tributária.²⁹ Portanto, a referida lei complementar deve retirar seus fundamentos de validade da norma constitucional de competência tributária.

Nesse contexto, uma vez que a Constituição Federal exige lei complementar para que o IS seja instituído, por óbvio, é neste meio normativo que constará efetivamente a criação do tributo, bem como seus aspectos essenciais de competência e suas peculiaridades. É nessa lei complementar que serão destrinchados o que em poucas palavras dispõe o art. 153, inciso VIII da CRFB.

Dentro desse panorama, cabe lembrar que a Constituição inovou ao condicionar a instituição do Imposto Seletivo à prejudicialidade do bem ou serviço. Dessa forma, torna-se requisito essencial para sua validade não apenas a instituição por meio de lei complementar, mas também a orientação finalística desta tributação, em vista do caráter eminentemente extrafiscal do Imposto Seletivo.

Veja-se, por oportuno, a completa redação do artigo constitucional que instituiu o IS:

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.

[...]

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

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

II - incidirá uma única vez sobre o bem ou serviço;

III - não integrará sua própria base de cálculo;

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

V - poderá ter o mesmo fato gerador e base de cálculo de outros tributos;

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

VII - na extração, o imposto será cobrado independentemente da destinação, caso em que a alíquota máxima corresponderá a 1% (um por cento) do valor de mercado do produto.³⁰

²⁹ FOLLONI, André. P. *Competência tributária do imposto seletivo: o Texto e seus contextos*. Revista Direito Tributário Atual v. 57. Ano 42. São Paulo, IBDT, 2024, p. 619.

³⁰ BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 14 de mai. 2025.

A análise específica e semântica do referido artigo será feita adiante, mas por uma breve leitura do dispositivo, é de fácil compreensão que o constituinte buscou desestimular determinados comportamentos da população por meio do aumento da carga tributária de determinados bens e serviços, elencados no art. 409, §1º da recente Lei Complementar nº 214/2025 e discriminados em seu Anexo XVII:

Art. 409. Fica instituído o Imposto Seletivo, de que trata o inciso VIII do art. 153 da Constituição Federal, incidente sobre a produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente.

§ 1º Para fins de incidência do Imposto Seletivo, consideram-se prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente os bens classificados nos códigos da NCM/SH e o carvão mineral, e os serviços listados no Anexo XVII, referentes a:

I - veículos;

II - embarcações e aeronaves;

III - produtos fumígenos;

IV - bebidas alcoólicas;

V - bebidas açucaradas;

VI - bens minerais;

VII - concursos de prognósticos e *fantasy sport*.³¹

Portanto, diante do que restou analisado até o presente momento neste trabalho, não há vícios evidentes na instituição do Imposto Seletivo, visto que, conforme o art. 153, inciso VIII, este é de competência da União Federal e teve suas hipóteses de incidência delimitadas em lei complementar.

Contudo, o ponto que se levanta neste trabalho é o de que apenas esses critérios não são suficientes para assegurar a validade do exercício da competência relativa ao Imposto Seletivo, sob pena de se criarem distorções que o descaracterizem e o transformem em um mero instrumento arrecadatório.³²

Isso porque, conforme indicam Vidor e Bernardes, os benefícios econômicos e sociais advindos da aprovação da Reforma Tributária não podem se sobrepor ao crivo

³¹ BRASIL. Lei Complementar nº 214/2025. Institui o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo (IS). Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp214.htm. Acesso em 14 de mai. 2025.

³² VIDOR, Diogo de Barros. BERNARDES, Lucas Maciel. Imposto Seletivo: reflexões a partir da perspectiva do controle da extrafiscalidade. Revista de Direitos Fundamentais e Tributação – RDFT, v. 7, n. 2, julho-dezembro, 2024, p. 3.

analítico de possíveis consequências com a outorga de competência tributária com elevado grau de indeterminação do seu conteúdo.³³

É necessário, portanto, que a análise acerca da validade do exercício da competência tributária do IS não seja feita apenas em relação ao aspecto formal da competência conferida à União, mas também considere os fundamentos finalísticos que orientam o sistema tributário nacional, os objetivos da República Brasileira e as motivações da Reforma Tributária.

³³ VIDOR, Diogo de Barros. BERNARDES, Lucas Maciel. Imposto Seletivo: reflexões a partir da perspectiva do controle da extrafiscalidade. Revista de Direitos Fundamentais e Tributação – RDFT, v. 7, n. 2, julho-dezembro, 2024, p. 3.

3 O IMPOSTO SELETIVO NA REFORMA TRIBUTÁRIA.

3.1 A tramitação da EC nº 132/2023 no Congresso Nacional e os objetivos da Reforma Tributária.

A Emenda Constitucional nº 132, promulgada em 20 de dezembro de 2023, representa uma das maiores reformas no sistema tributário brasileiro desde a promulgação da Constituição de 1988. Seu texto tem origem na Proposta de Emenda Constitucional (PEC) nº 45/2019, apresentada pelo deputado Baleia Rossi, a qual tramitou no Congresso Nacional por mais de quatro anos, sendo objeto de intensos debates técnicos, emendas e relatórios substitutivos.

Na referida PEC nº 45/2019, é possível encontrar os objetivos para esta grande transformação, a qual não pretendia desconsiderar os princípios já existentes no sistema tributário, mas sim dar maior efetividade a eles. Ademais, por meio da proposta, o Constituinte incluiu novas diretrizes a serem consideradas, tais como os princípios da simplicidade, neutralidade, equidade e transparência.³⁴

A justificativa da PEC disponível nos arquivos da Câmara dos Deputados consiste em material de grande valor para o presente trabalho, posto que apresenta os objetivos pretendidos pelo legislador que permearam toda a tramitação da Reforma Tributária. Por óbvio, tais objetivos não podem ser desconsiderados na análise dos novos tributos criados.

No referido texto, foi ofertada uma maior ênfase na criação do IBS e da CBS e, conseqüentemente, na adoção do modelo de IVA dual. A justificativa elencou elementos básicos do IBS e da CBS, assim como sugeriu um modelo de transição de sistemas para que o contribuinte consiga se adequar às alterações.

Em relação ao Imposto Seletivo, poucas foram suas justificativas iniciais. Contudo, as justificativas levantadas foram suficientes para que a essência deste tributo restasse completamente delimitada.

A justificativa para a criação do Imposto Seletivo, de modo nítido, pautou-se no caráter finalístico de desestimular o consumo sobre bens e serviços geradores de

³⁴ CÂMARA DOS DEPUTADOS. Justificativa da PEC nº 45/2019. Disponível em < <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833> >. Acesso em 27 de abril de 2025.

“externalidades negativas”, de modo a onerar – aumentar a carga tributária – de produtos como cigarros e bebidas alcoólicas. Confira-se:

O modelo é complementado pela criação de um imposto seletivo federal, que incidirá sobre bens e serviços geradores de externalidades negativas, cujo consumo se deseja desestimular, como cigarros e bebidas alcoólicas. A incidência do imposto seletivo seria monofásica, sendo a tributação realizada apenas em uma etapa do processo de produção e distribuição (provavelmente na saída da fábrica) e nas importações.

[...]

Através da inclusão do inciso III no art. 154, introduz-se na Constituição a possibilidade de criação de impostos seletivos, que têm como objetivo onerar o consumo de bens e serviços geradores de externalidades negativas ou cujo consumo se deseja desestimular, como cigarros e bebidas alcoólicas.³⁵

De acordo com um dos relatórios produzidos pelo senador Eduardo Braga, relator da Proposta no Senado Federal, o Imposto Seletivo tem “caráter predominantemente extrafiscal (natureza regulatória) [...] o IS segue os moldes de um *excise tax*, isto é, incide sobre produtos e serviços específicos”³⁶.

Portanto, a criação do Imposto Seletivo se insere dentro da lógica mais ampla da Reforma, que visa tornar o sistema tributário brasileiro mais justo, eficiente e comprometido com valores constitucionais fundamentais, entre os quais se destacam a proteção da saúde, a sustentabilidade e a função extrafiscal da tributação. Tal imposto representa a verdadeira tentativa de instrumentalizar o direito tributário – conceito a ser analisado no próximo tópico deste trabalho.

Por meio do IS, o Estado buscará efetivamente intervir em determinado aspecto econômico e comportamental dos brasileiros. Nesse sentido, a utilização da tributação com finalidade regulatória demanda ainda mais atenção aos limites constitucionais, especialmente aos princípios da isonomia e da capacidade contributiva.³⁷

Portanto, a criação do Imposto Seletivo no contexto da Reforma Tributária não foi motivada por razões meramente arrecadatórias, mas sim por uma finalidade

³⁵ CÂMARA DOS DEPUTADOS. Justificativa da PEC nº 45/2019. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>. Acesso em 27 de abril de 2025.

³⁶ SENADO FEDERAL. Relatório Legislativo de 09 de dez. 2024. Relatoria de Eduardo Braga. Disponível em: https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/164914#tramitacao_10983630. Acesso em 14 de mai. 2025.

³⁷ LEÃO, Martha. *Contributo para o Estudo da Extrafiscalidade: a Importância da Finalidade na Identificação das Normas Tributárias Extrafiscais*. Revista Direito Tributário Atual, n. 34, 2015, p. 317. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/155>. Acesso em: 14 de maio de 2025.

extrafiscal clara: utilizar o sistema tributário como ferramenta de intervenção estatal legítima, voltada à proteção de bens jurídicos fundamentais.

Tal intervenção é completamente amparada pela Constituição Federal, a qual, de acordo com Aline Detzel, autoriza e incentiva o exercício da competência tributária com a instituição de normas indutoras tributárias para interferir na ordem econômica e social:

[A] tributação, de maneira incontestada, possui esta prerrogativa de induzir o comportamento dos contribuintes, seja incentivando alguma conduta que é manifestamente positiva e de acordo com os valores constitucionais, seja desestimulando condutas, cuja natureza, a despeito de lícita, pode ser contrária ou prejudicial à realização de outros valores constitucionais.³⁸

O caráter finalístico do IS pode ser observado no art. 153, inciso VIII, da CRFB, que condiciona a incidência do imposto à existência de “bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente”. Trata-se de uma opção do legislador constituinte derivado por consagrar o tributo como instrumento indutor de comportamentos sociais e econômicos.

Evidentemente, o caráter regulatório e extrafiscal do Imposto Seletivo também foi amplamente observado na recente Lei Complementar nº 214/2025 – regulamentação da Reforma Tributária. Ao ser submetida à apreciação do Poder Executivo – ainda sob a denominação de “PLP nº 68/2024”, esta característica foi relembrada diversas vezes pelos membros do legislativo em suas justificativas.

Confira-se, por oportuno, a motivação do referido PLP:

Ademais, o Projeto institui também o Imposto Seletivo – IS, de competência da União, com natureza regulatória, para desestimular o consumo de bens prejudiciais à saúde e ao meio ambiente. Reúne, portanto, a maior parcela dos assuntos delegados pela Emenda Constitucional à legislação complementar.

[...]

246. No Livro II, o Projeto de Lei Complementar institui o Imposto Seletivo – IS, de competência da União, de que trata o inciso VIII do art. 153 da Constituição Federal. De acordo com o comando constitucional, o imposto incidirá sobre a produção, extração, comercialização ou importação de bens ou serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente. Nesse sentido, o art. 393 prevê a incidência do Imposto Seletivo sobre os seguintes bens: (i) veículos; (ii) embarcações e aeronaves; (iii) produtos fumígenos; (iv) bebidas alcoólicas; (v) bebidas açucaradas; e (vi) bens minerais extraídos.

³⁸ DETZEL, Aline M. Hinterlang de Barros. *A instrumentalização do Direito Tributário: tributação para o bem ou para o mal?* Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, n. 136, p. 11–30, jul./set. 2018, p. 28.

247. O art. 394 dispõe que o Imposto Seletivo incidirá uma única vez sobre o bem. O art. 395 atribui competência à RFB para administrar e fiscalizar o Imposto Seletivo. O art. 396 prevê que o contencioso administrativo seguirá as regras aplicáveis aos demais tributos federais.³⁹

Como já informado, o PLP nº 68/2024 foi alvo de grandes debates e mudanças, motivo pelo qual atualmente a instituição do Imposto Seletivo encontra-se no art. 409 da LC nº 214/2025 e não mais no art. 393, como informa a justificativa acima transcrita.

Nesse contexto, o referido artigo elenca os seguintes bens como prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente: (i) veículos; (ii) embarcações e aeronaves; (iii) produtos fumígenos; (iv) bebidas alcoólicas; (v) bebidas açucaradas; (vi) bens minerais; (viii) concursos de prognósticos e *fantasy sport*. Os bens e serviços foram especificadamente classificados em códigos NCM/SH⁴⁰ e incluídos no Anexo XVII da Lei Complementar.

Ainda em relação à LC nº 214/2025, o art. 411 dispõe que é de competência da Receita Federal do Brasil (RFB) – na qualidade de órgão integrante da administração tributária da União - a administração e fiscalização do IS.

Ante ao exposto, verifica-se que o resultado legislativo da tramitação da Reforma tributária consagrou mudanças estruturais no sistema tributário nacional, entre as quais se destaca a criação do Imposto Seletivo, concebido como nítido mecanismo para instrumentalizar o direito tributário – finalidade a ser analisada em sequência.

³⁹ CÂMARA DOS DEPUTADOS. Projeto de Lei Complementar – PLP 68/2024. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2414157&filename=PLP%2068/2024. Acesso em 14 de mai. 2025.

⁴⁰ A Nomenclatura Comum do Mercosul (“NCM”) consiste em aglomerado de regras utilizadas para determinar um código numérico para determinada mercadoria. Tal Nomenclatura pauta-se no Sistema Harmonizado (“SH”), expressão condensada de “Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias” mantido pela Organização Mundial das Alfândegas (OMA), criado para melhorar e facilitar o comércio internacional e seu controle estatístico.

MINISTÉRIO DA FAZENDA, Receita Federal: NCM – Nomenclatura Comum do Mercosul. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/aduana-e-comercio-exterior/classificacao-fiscal-de-mercadorias/ncm>. Acesso em 14 de mai. 2025.

3.2 A criação do Imposto Seletivo: instrumentalização do direito tributário e seu caráter regulatório.

A ideia de utilizar a tributação como mecanismo de indução de condutas não é nova no ordenamento jurídico brasileiro – muito menos na história da tributação mundial.

No século XVIII, na Rússia, foi criado pelo Czar Pedro, o Grande, um imposto sobre a barba, motivado pelo desejo de que os russos aparentassem ser mais ocidentalizados. Aqueles que desejassem manter os pelos faciais precisavam pagar o referido imposto e levar sempre consigo o comprovante de pagamento, sob risco de ser forçosamente barbeado por oficiais do império.⁴¹

Neste exemplo, o tributo foi utilizado como forma de induzir um comportamento. O imposto sobre a barba foi instrumento para que fosse atingida uma finalidade que não consistia meramente na arrecadação.

No contexto internacional – e mais atual – também é possível encontrar diversas experiências que respaldaram a criação do IS, como a tributação de alimentos hipercalóricos e bebidas açucaradas no Chile, México, Arábia Saudita, Índia e Reino Unido⁴², bem como o aumento da tributação sobre cigarros na França⁴³ e em Portugal⁴⁴, adotadas sob o fundamento principal de corrigir externalidades negativas e desestimular o consumo destes bens.

A utilização de instrumentos tributários para influenciar o comportamento da população tem sido há muito tempo recomendada pela Organização Mundial da

⁴¹ ADAMY, Pedro, *Instrumentalização do direito tributário*. In. ÁVILA, Humberto. Fundamentos do Direito Tributário. São Paulo: Marcial Pons, 2013, p. 306.

⁴² ANDRADE, José Maria Arruda. *Imposto Seletivo e Pecado: juízos críticos sobre tributação saudável*. São Paulo: IBDT, 2024, pp. 81-82.

⁴³ CRISTINA, Sofia. Deputados franceses querem limitar abastecimento de tabaco ao Luxemburgo e países vizinhos. Disponível em: <https://www.contacto.lu/fronteiras/deputados-franceses-querem-limitar-abastecimento-de-tabaco-ao-luxemburgo-e-paises-vizinhos/46940788.html>. Acesso em 14 de mai. 2025.

⁴⁴ SILVA, Viriato Monteiro. *O Imposto sobre o Tabaco em Portugal: Aspectos relevantes ao nível da Fiscalidade, da Saúde e do Contrabando. O sector, no contexto da União Europeia*. Faculdade de Economia da Universidade do Porto, 2012.

Saúde (OMS)⁴⁵ como estratégia para reduzir riscos à saúde e promover padrões sustentáveis de produção e consumo.

É a isto que se denomina “instrumentalização do direito tributário”, pela qual não se compreende o tributo como tendo função unicamente arrecadatória, mas como instrumento para a consecução de objetivos constitucionais – tais como justiça social, saúde pública e meio ambiente ecologicamente equilibrado, previstos nos art. 3º, art. 170 e art. 225 da Constituição Federal.

Pela tradicional visão do direito tributário, este serve apenas como sistema de regras voltado à arrecadação. Contudo, tal visão torna-se cada vez mais ultrapassada no ordenamento jurídico, ao passo que pela visão instrumental, o tributo atua como ferramenta de indução de comportamentos e promoção de direitos fundamentais.

Norberto Bobbio, em sua obra “Da estrutura à função”, trouxe o conceito que chamou de “função promocional do direito”, a qual pode ser amplamente relacionada ao que se busca com a instrumentalização do direito tributário. Para o Autor, a teoria funcional do direito expressa a sua concepção instrumental, pela qual o direito não se encerra em um único objetivo, mas sim se consubstancia como instrumento útil para atingir os mais variados fins:

Kelsen não se cansa de repetir que o direito não é um fim, mas um meio. Precisamente como meio ele tem a sua função: permitir a consecução daqueles fins que não podem ser alcançados por meio de outras formas de controle social. Quais são, afinal, esses fins, é algo que varia de uma sociedade para outra: trata-se de um problema histórico que, como tal, não interessa à teoria do direito. Uma vez estabelecido o objetivo ou os objetivos últimos que um grupo social propõe para si, o direito exerce e exaure a sua função na organização de um meio específico (a coação) para obter a sua realização.⁴⁶

⁴⁵ OMS. Organização Mundial da Saúde. *WHO Framework Convention on Tobacco Control & World Health Organization*. 2023, atualizado em 2004 e 2005. Disponível em: Acesso em: <https://wkc.who.int/resources/publications/i/item/924159101314> de mai. 2025.

OMS. Organização Mundial da Saúde. *Guidelines for implementation – Article 6* (Guia para implementação do Artigo 6), 2017. Disponível em: <https://fctc.who.int/resources/publications/m/item/price-and-tax-measures-to-reduce-the-demand-for-tobacco> Acesso em 14 de mai. 2025.

⁴⁶ BOBBIO, Norberto. *Da estrutura à função: novos estudos de Teoria do Direito*. Tradução de Daniela Beccaccia Versiani. Barueri, SP: Manole, 2007, p. 105.

Portanto, uma vez estabelecidos os fins de uma sociedade, estes devem ser promovidos pelo direito, o qual age como instrumento para a consecução de tais objetivos.⁴⁷

Apesar da instrumentalização já possuir espaço antes mesmo da Reforma – a exemplo, a seletividade do IPI e do ICMS -, esta tornou mais evidente o caráter instrumental conferido à tributação, visto que a criação do Imposto Seletivo consiste na mais pura expressão da instrumentalização do direito tributário.

Como visto nas justificativas legislativas colacionadas acima, o IS não foi criado com intenções meramente arrecadatórias, mas sim para efetivamente desestimular comportamentos considerados pelo constituinte como nocivos à consecução dos fins da República – como consumo de cigarros e bebidas alcoólicas.

As externalidades negativas geradas pelos bens e serviços atingidos pelo IS geram custos sociais impostos à coletividade, tais como doenças crônicas associadas ao tabagismo ou danos ambientais decorrentes da emissão de gases poluentes – contrários aos objetivos previstos constitucionalmente.

No Brasil, tributos como o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), o Imposto sobre Operações Financeiras (IOF) e os impostos extrafiscais de importação e exportação (II e IE) já são tradicionalmente utilizados com finalidade regulatória e como meios de instrumentalização do direito tributário. A inovação⁴⁸ trazida pela EC nº 132/2023 está na explicitação dessa função extrafiscal no próprio texto constitucional, tornando-a uma característica central do Imposto Seletivo.

Em suma, a instrumentalização do direito tributário – evidenciada pela criação do Imposto Seletivo - não é apenas legítima, mas desejável. A tributação de bens e

⁴⁷ Sobre o assunto, afirma Detzel: “É função do Direito regular condutas e através desta regulação, utilizar dos mecanismos cabíveis para influenciar e modificar o comportamento dos destinatários da norma. Não se concebe, portanto, um Direito cujo fim está em si mesmo. De igual modo, não se pode conceber um Direito Tributário cujo fim único esteja na arrecadação”. (DETZEL, Aline M. Hinterlang de Barros. A instrumentalização do Direito Tributário: tributação para o bem ou para o mal? *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, n. 136, p. 11–30, jul./set. 2018, p. 15).

⁴⁸ Diz-se inovação, uma vez que não obstante a Constituição Federal já prever a seletividade em tributos como o IPI, nestes ainda persiste caráter arrecadatório, posto que incide sobre toda e qualquer industrialização.

Sobre o assunto: “[...] pela primeira vez, teremos um tributo vocacionado a mitigar as externalidades negativas do consumo indesejado, diferente do que ocorria com o IPI, por exemplo, que embora tivesse como mandamento constitucional a seletividade em razão da essencialidade do produto, demonstrando um vetor extrafiscal, ainda se estava diante de um imposto de marcante finalidade arrecadatória e a incidir sobre toda e qualquer industrialização”. (VIDOR, Diogo de Barros. BERNARDES, Lucas Maciel. Imposto Seletivo: reflexões a partir da perspectiva do controle da extrafiscalidade. *Revista de Direitos Fundamentais e Tributação – RDFT*, v. 7, n. 2, julho-dezembro, 2024, p. 3).

serviços prejudiciais à saúde e ao meio ambiente permite que o Estado desestime práticas nocivas sem proibi-las e internalize custos relacionados às externalidades negativas dos bens atingidos pela hipótese de incidência do IS.

3.2.1 Riscos atrelados à criação do Imposto Seletivo: distorções de suas finalidades.

Superada a análise quanto à possibilidade e à legitimidade da instrumentalização do direito tributário por meio da criação do Imposto Seletivo, necessário se faz examinar os riscos atrelados à implementação do referido imposto. Isso porque a concretização desse novo tributo não está imune a distorções práticas nem a efeitos econômicos indesejados, os quais podem comprometer sua finalidade extrafiscal e desvirtuar os objetivos constitucionais que justificaram sua instituição.

Dentre os possíveis riscos relacionados à implementação do IS, destaca-se, inicialmente, a possibilidade de que sua implementação produza efeitos diametralmente opostos aos pretendidos pelo constituinte. Para ilustrar essa hipótese, recorre-se à noção do chamado “efeito cobra” - expressão utilizada para descrever situações em que uma política pública aparentemente racional acaba agravando o próprio problema que pretendia resolver.

O “efeito cobra” foi popularizado pelo economista alemão Horst Siebert, o qual descreveu em sua obra *“Der Kobra-Effekt”*⁴⁹ uma situação ocorrida na Índia durante o domínio colonial britânico, na qual o governo, preocupado com o grande número de cobras venenosas em Delhi, divulgou o pagamento de recompensas para cada cobra morta pelos cidadãos.

A princípio, a medida teria sido um sucesso. No entanto, com passar do tempo, algumas pessoas passaram a criar cobras com o único propósito de obter recompensas. Quando a recompensa deixou de ser oferecida pelo governo do país, esses criadores simplesmente libertaram os animais, resultando em um agravamento do problema original.⁵⁰

⁴⁹ SIEBERT, Horst. *Der Kobra-Effekt. Wie man Irrwege der Wirtschaftspolitik vermeidet*. Tradução livre: “O Efeito Cobra: como evitar os desvios da política econômica”. Munich: Deutsche Verlags-Anstalt, 2001.

⁵⁰ HOLLINSM Michael. *Curbing the Cobra effect*. The National Archives, 2017. Disponível em <https://webarchive.nationalarchives.gov.uk/ukgwa/20240307132850/https://www.fca.org.uk/insight/curbing-cobra-effect>. Acesso em 14 de mai. 2025.

Aplicando-se tal efeito ao contexto do Imposto Seletivo, pode-se pensar que, a princípio, o aumento da carga tributária em determinados bens considerados nocivos irá desestimular seu consumo por parte da população - esta é, em suma, a finalidade básica do Imposto Seletivo. Contudo, a experiência internacional de países como a França demonstrou que o aumento excessivo da carga tributária sobre cigarros, por exemplo, pode contribuir para a expansão do mercado clandestino destes mesmos produtos – gerando um verdadeiro efeito cobra tributário.

A criação do mercado ilegal é manifestamente contrária aos objetivos da sociedade francesa, posto que (i) opera à margem do controle sanitário; (ii) oferece cigarros a preços mais atrativos aos consumidores e, apesar desta não ser a finalidade do tributo, (iii) o Estado deixa de arrecadar. Esta é uma situação em que a criação de tributo similar ao Imposto Seletivo foi de contramão aos objetivos da tributação extrafiscal. Confira-se informações trazidas pela instituição “Tobacco Free Kids”:

Uma das principais formas que o comércio ilícito causa dano a nível mundial é tornando os cigarros mais acessíveis e a preços módicos. A disponibilidade de cigarros mais baratos aumenta as vendas e o consumo e aumenta o devastador total mundial de doenças e mortes causadas pelo tabagismo.

[...]

O comércio ilegal também pode sabotar a política das altas taxas do tabaco. Elevar os impostos dos cigarros – e preços – é considerado o meio mais eficaz para reduzir o consumo de tabaco e fazer com que os fumantes parem de fumar.⁶⁰ O aumento dos preços foi mostrado para desencorajar os jovens de começarem, para aumentar o número de fumantes que param e para reduzir o número de ex-fumantes que recomeçam.⁵¹

Ainda em relação à França, no contexto do controle da oferta de tabaco no mercado, parlamentares apresentaram à Assembleia Nacional Francesa documento com a informação de que, apesar do aumento do preço do produto, o consumo de tabaco permanece elevado. Estima-se que sejam consumidos anualmente cerca de 52 bilhões de cigarros na França, dos quais aproximadamente 16 bilhões têm origem em mercados paralelos, o que acarreta perdas fiscais estimadas entre 2,5 e 3 bilhões de euros por ano.⁵²

⁵¹ TOBACCO FREE KIDS. Campanha: Crianças livres de cigarro: Comércio Ilegal de Tabaco. Lucro Ilegal e risco público, 2008. Disponível em: https://assets.tobaccofreekids.org/global/pdfs/pt/ILL_overview_pt.pdf. Acesso em 14 de mai. 2025, p. 6.

⁵² CRISTINA, Sofia. “Deputados franceses querem limitar abastecimento de tabaco ao Luxemburgo e países vizinhos”. Disponível em: <https://www.contacto.lu/fronteras/deputados-franceses-qurem->

Este trabalho não pretende defender que os produtos fumígenos não devam ser tributados. A crítica realizada é a de que a adoção de alíquotas excessivamente elevadas, sem a devida análise de impacto regulatório, pode impulsionar práticas econômicas informais, estimular o contrabando e comprometer a eficácia da medida extrafiscal, resultando em consequências opostas às pretendidas – tornando a situação mais um exemplo do “efeito cobra”.

Outro risco possível atrelado à instituição do IS relaciona-se a possibilidade de que, em sua implementação concreta, o tributo venha a ser utilizado com viés arrecadatário, em descompasso com a sua finalidade extrafiscal.

Isto porque, não obstante a condição trazida pela Constituição Federal no art. 153, inciso VIII, de que o IS somente poderá incidir sobre bens e serviços prejudiciais à saúde e ao meio ambiente, existe um campo de discricionariedade conferida ao legislador para determinar o que será considerado nocivo.⁵³

Nesse contexto, como observa Detzel, há risco de que o Estado, a pretexto da instrumentalização do direito tributário para a consecução de objetivos constitucionais, utilize-se de medidas extrafiscais com o intuito de aumentar a arrecadação,⁵⁴ incluindo no aspecto material do IS bens e serviços que não deveriam ser alvo desta tributação.

Portanto, necessário o estudo dos critérios para que o exercício da competência tributária – em suas diversas facetas – não seja distorcido e a instituição do Imposto Seletivo seja válida e eficaz.

limitar-abastecimento-de-tabaco-ao-luxemburgo-e-paises-vizinhos/46940788.html. Acesso em 14 de mai. 2025.

⁵³ VIDOR, Diogo de Barros. BERNARDES, Lucas Maciel. Imposto Seletivo: reflexões a partir da perspectiva do controle da extrafiscalidade. *Revista de Direitos Fundamentais e Tributação – RDFT*, v. 7, n. 2, julho-dezembro, 2024, p. 3.

⁵⁴ DETZEL, Aline M. Hinterlang de Barros. A instrumentalização do Direito Tributário: tributação para o bem ou para o mal? *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, n. 136, p. 11–30, jul./set. 2018, p. 23.

4 OS CRITÉRIOS PARA O EXERCÍCIO VÁLIDO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DO IMPOSTO SELETIVO.

4.1 Limitações ao exercício da competência tributária.

O início do deste trabalho buscou conceituar a “competência tributária”, tendo se alcançado a conclusão de que esta não consiste unicamente na atribuição constitucional do poder de tributar aos entes federativos. Como visto, a própria atribuição de competência a determinado ente também delimita o espaço de atuação deste.

Dessa forma, o exercício válido da competência tributária é limitado, inicialmente, pela outorga a determinado ente do poder de instituir determinado tributo. Mas não só: é necessário que o ente o faça dentro dos limites estabelecidos pelo sistema normativo.

Nesse contexto, Roque Carraza indica como limites jurídicos para a competência tributária os seguintes componentes: (i) a própria norma constitucional, posto que as normas legais têm sua validade vinculada à observância e ao respeito aos limites erigidos pelas normas constitucionais; (ii) aos princípios constitucionais, visto que a ação estatal de tributar só é válida se observar todos os princípios previstos no ordenamento jurídico – especificamente os tributários; (iii) a observância da conotação confiscatória ao tributo e (iv) o respeito aos direitos fundamentais dos contribuintes.⁵⁵

Neste trabalho, considera-se de extrema importância as limitações acima referenciadas, visto que consistem em importantes marcos para que a competência tributária seja exercida de maneira válida. São, portanto, verdadeiros critérios a serem considerados para que aferição da validade do exercício de competência.

Além dos critérios acima referenciados, importante se faz informar que a finalidade extrafiscal do Imposto Seletivo traz critérios próprios a serem considerados para que a competência deste tributo seja feita de forma válida.

⁵⁵ CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 34ª edição, revista, ampliada e atualizada até a Emenda Constitucional 128, de 22.12.2022. Salvador: Editora JusPodivm, 2023, p. 458.

Com o intuito de delimitar os critérios a serem considerados na análise da validade do Imposto Seletivo, é necessário, em primeiro lugar, proceder à interpretação semântica do art. 153, inciso VIII, da Constituição Federal.

Apesar desta análise, isoladamente, não ser suficiente para compreender a amplitude da competência tributária da instituição do Imposto Seletivo, consiste em importante ponto de partida para o exame da validade da instituição do IS. Isto porque a redação do referido dispositivo abriu margem para o seguinte debate: poderia o IS ter uma larga base arrecadatória, baseada na amplitude dos termos utilizados no dispositivo, ou o IS consiste em imposto extrafiscal, seletivo, com incidência pontual?⁵⁶

A genericidade dos termos utilizados pelo art. 153, VIII da Constituição Federal é observada também por Diogo Vidor e Lucas Bernardes no artigo “Imposto Seletivo: reflexões a partir da perspectiva do controle da extrafiscalidade”. Para os Autores, o dispositivo constitucional é gravado por um elevado grau de genericidade, trazendo desafios ao intérprete na identificação do núcleo mínimo de significação, ponto de partida e sentido da norma.⁵⁷

Nesse contexto, torna-se relevante a reflexão sobre os limites que devem orientar a competência para instituição do Imposto Seletivo, sobretudo diante da abstração dos termos empregados pela norma constitucional.

A falta de delimitações objetivas dificulta o controle sobre a atuação do legislador ordinário, permitindo interpretações extensivas que podem desvirtuar a finalidade do tributo, conforme indicam os autores acima citados:

[N]ão há no âmbito constitucional garantia que assegure ao contribuinte que o legislador ordinário diante das necessidades arrecadatórias não ampliará as hipóteses de incidência do Imposto Seletivo, reconhecendo como prejudicial à saúde ou ao meio ambiente algo que não poderia sê-lo.⁵⁸

Como será aprofundado adiante, a literalidade do art. 153, inciso VIII, da Constituição Federal, mostra-se insuficiente para a solução das controvérsias

⁵⁶ FOLLONI, André. P. *Competência tributária do imposto seletivo: o Texto e seus contextos*. Revista Direito Tributário Atual v. 57. Ano 42. São Paulo, IBDT, 2024, p. 57.

⁵⁷ VIDOR, Diogo de Barros. BERNARDES, Lucas Maciel. *Imposto Seletivo: reflexões a partir da perspectiva do controle da extrafiscalidade*. Revista de Direitos Fundamentais e Tributação – RDFT, v. 7, n. 2, julho-dezembro, 2024, p. 6.

⁵⁸ *Ibidem*, p. 6.

interpretativas relacionadas ao Imposto Seletivo. Nesse sentido, André Folloni sustenta que a interpretação da norma de competência não pode se limitar a uma abordagem meramente semântica ou conceitual, sendo indispensável que se considere sua interação com outras normas constitucionais, bem como o contexto político-legislativo que envolveu os debates no Congresso Nacional.⁵⁹

Neste estudo, defende-se que a validade do exercício da competência tributária para a instituição do Imposto Seletivo está condicionada à observância de determinados critérios, entre os quais se destacam: (i) a efetiva finalidade extrafiscal do tributo; (ii) o respeito à incidência seletiva do tributo, a qual deve considerar a notória prejudicialidade do bem ou serviço tributado; (iii) a conformidade com os princípios constitucionais da isonomia e da proporcionalidade; e (iv) a análise e atualização periódica dos bens e serviços, de modo a assegurar a continuidade de sua finalidade e sua efetividade regulatória.

4.1.1 Análise semântica do art. 153, inciso VIII, da CRFB/1988.

A análise puramente semântica do art. 153, inciso VIII, da Constituição Federal, revela-se insuficiente para aferir a complexidade e a real extensão da competência tributária atribuída à União para instituir o Imposto Seletivo. Contudo, a redação do dispositivo consiste em relevante ponto de partida para a análise da competência e interpretação dos critérios elencados.

Nesse sentido, o art. 153, inciso VIII da Constituição Federal foi o responsável por outorgar à União a competência para instituir o Imposto Seletivo. Veja-se, por oportuno, o referido dispositivo constitucional:

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.⁶⁰

⁵⁹ FOLLONI, André. P. *Competência tributária do imposto seletivo: o Texto e seus contextos*. Revista Direito Tributário Atual v. 57. Ano 42. São Paulo, IBDT, 2024, p. 618.

⁶⁰ BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 14 de mai. 2025.

Aplicando-se ao IS o conceito de regra-matriz de incidência tributária desenvolvido por Paulo de Barros de Carvalho⁶¹, verifica-se que o artigo supracitado prescreve como verbos “produção”, “extração”, “comercialização” e “importação”, complementados por “bens” e “serviços”. Por exemplo, são hipóteses de incidência do Imposto Seletivo a “produção de bens”, a “extração de bens” e “comercialização de serviços”.

Além desta primeira complementação – chamada por André Folloni de “gênero”⁶², o aspecto material do IS possui, ainda, outra complementação: “prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente”, sendo essa a “espécie” (o que neste trabalho já se chamou também de “condição”).

Portanto, não são todos os bens e serviços que constituem a hipótese de incidência do imposto seletivo, mas apenas aqueles prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente.

De acordo com André Folloni, a função deste segundo complemento é a de especificar – ou seja, restringir – as hipóteses de tributação do IS. O objetivo, contudo, não seria de elencar os bens e serviços – o que foi feito por meio da recente LC nº 214/2025 -, mas sim de “estabelecer um critério de diferenciação para a tributação extrafiscal diverso da capacidade contributiva”.⁶³

Como se sabe, o art. 145, §1º da Constituição Federal prescreve que sempre que possível, os impostos serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte. Todavia, a finalidade extrafiscal do Imposto Seletivo se coloca em confronto com este princípio constitucional, ao passo que a prejudicialidade é utilizada como parâmetro para a tributação – e não a capacidade contributiva.

Em sequência, ainda em relação à semântica do art. 153, inciso VIII, verifica-se que a Constituição não elencou quais bens e serviços seriam considerados prejudiciais. Nesse contexto, diversos autores em recentes textos demonstram preocupação relacionados à “carta branca” deixada pela Constituição ao Congresso

⁶¹ Através do conceito de regra-matriz de incidência tributária desenvolvido por Paulo de Barros de Carvalho, tem-se que o critério material da norma tributária consiste – em suma - em um verbo seguido de um complemento. (CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 30ª edição. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 337).

⁶² FOLLONI, André. P. Competência tributária do imposto seletivo: o Texto e seus contextos. Revista Direito Tributário Atual v. 57. Ano 42. São Paulo, IBDT, 2024, p. 623.

⁶³ *Ibidem*, p. 623.

Nacional para que sejam tributados quaisquer fatos que - supostamente - seriam prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente,⁶⁴ ao passo que qualquer serviço ou bem, em certa medida e por determinado raciocínio, pode ser considerado prejudicial e, portanto, distorcer a real finalidade do IS.

José Maria A. Andrade, por sua vez, afirma que o art. 153, inciso VIII da Constituição Federal não impõe como exigência ao legislador a necessidade de demonstração real da externalidade negativa como critério limitante da incidência tributária,⁶⁵ deixando à mostra a preocupante discricionariedade da qual dispõem.

Nesse sentido, estudiosos como Diogo Vidor e Lucas Bernardes⁶⁶ entendem que os termos empregados no dispositivo constitucional são genéricos e não oferecem ao intérprete elementos e propriedades suficientes para aquilo que o constituinte pretendeu categorizar como prejudicial à saúde e ao meio ambiente. Utilizando conceitos explorados por Humberto Ávila em sua obra *“Teoria da Indeterminação no Direito: entre a indeterminação aparente e a determinação latente”*, é possível afirmar que os termos são dotados de indeterminação linguística.⁶⁷

A preocupação encontrada é a de que os objetivos pretendidos pela implementação do Imposto Seletivo sejam completamente distorcidos e o IS acabe por se tornar um imposto fiscal, visando unicamente a arrecadação, mas mascarado por uma suposta extrafiscalidade:

[N]ão há no âmbito constitucional garantia que assegure ao contribuinte que o legislador ordinário diante das necessidades arrecadatórias não ampliará as hipóteses de incidência do Imposto Seletivo, reconhecendo

⁶⁴ FOLLONI, André. P. Competência tributária do imposto seletivo: o Texto e seus contextos. Revista Direito Tributário Atual v. 57. Ano 42. São Paulo, IBDT, 2024, p. 624. Em mesmo sentido, DETZEL, Aline M. Hinterlang de Barros. A instrumentalização do Direito Tributário: tributação para o bem ou para o mal? *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, n. 136, p. 11–30, jul./set. 2018, p. 28.

⁶⁵ ANDRADE, José Maria Arruda. Imposto Seletivo no Brasil: Um balanço entre o que está e o que não está no texto da norma jurídica. In: BRANCO, Leonardo O; PEIXOTO, Marcelo Magalhães; ANDRADRE, José Maria Arruda (coordenador). Imposto Seletivo na reforma tributária. São Paulo: MP Editora, 2024, p. 24, *Apud* VIDOR, Diogo de Barros. BERNARDES, Lucas Maciel. Imposto Seletivo: reflexões a partir da perspectiva do controle da extrafiscalidade. Revista de Direitos Fundamentais e Tributação – RDFT, v. 7, n. 2, julho-dezembro, 2024, p. 5.

⁶⁶ VIDOR, Diogo de Barros. BERNARDES, Lucas Maciel. Imposto Seletivo: reflexões a partir da perspectiva do controle da extrafiscalidade. Revista de Direitos Fundamentais e Tributação – RDFT, v. 7, n. 2, julho-dezembro, 2024, p. 7.

⁶⁷ ÁVILA, Humberto. *Teoria da Indeterminação no Direito: entre a indeterminação aparente e a determinação latente*. 2ª edição. São Paulo: Editora JusPodivm, 2023, pp. 32-33.

como prejudicial à saúde ou ao meio ambiente algo que não poderia sê-lo”⁶⁸.

Entretanto, após externalizar a preocupação quanto a genericidade dos termos, os Autores acima citados defendem não ser possível utilizar desta interpretação e aplicação demasiadamente extensiva para a hipótese de incidência do IS pelo legislador infraconstitucional. Isso porque, assim como se defende neste trabalho, a validade da competência do Imposto Seletivo depende da observância não só da literalidade do art. 153, VIII, mas também de outros critérios e contextos que levaram a criação do IS.

A própria complementação da hipótese de incidência do imposto (“prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente”) acaba por delimitar o escopo de escolha e seleção dos bens e serviços a serem tributados e, mesmo no campo de discricionariedade conferido ao legislador na escolha dos bens e serviços nocivos, existem limites a serem observados para evitar distorções do IS.

Portanto, apesar de a Constituição Federal não trazer especificidades acerca da competência do imposto seletivo, fato é que não foi oferecida uma carta branca ao legislador ordinário para que elenque quaisquer bens como nocivos à saúde ou ao meio ambiente, sob risco de ofensa à competência tributária do IS.

4.1.2 Critérios:

4.1.2.1 Finalidade extrafiscal do tributo: indução de comportamentos como característica essencial de validade do IS.

Como visto no tópico 3.1, o Imposto Seletivo foi concebido, desde sua proposta original na PEC nº 45/2019, como um tributo de natureza eminentemente extrafiscal, conforme se depreende das justificativas apresentadas pelo constituinte derivado durante os debates legislativos.

Nesse contexto, questiona-se, o que caracteriza, de fato, a extrafiscalidade de um tributo?

⁶⁸ VIDOR, Diogo de Barros. BERNARDES, Lucas Maciel. Imposto Seletivo: reflexões a partir da perspectiva do controle da extrafiscalidade. Revista de Direitos Fundamentais e Tributação – RDFT, v. 7, n. 2, julho-dezembro, 2024, p. 7.

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, em sua tese de doutorado apresentada ao Departamento de Direito Econômico e Financeiro da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, caracteriza a extrafiscalidade como a intenção jurídica de adotar a regra tributária com finalidades diversas daquela de simplesmente arrecadar recursos aos cofres públicos, devendo desempenhar a função que confirme os escopos de sua enunciação.⁶⁹

Para Martha Leão, um tributo extrafiscal é aquele que não possui função arrecadatória, mas sim função indutora. Dessa forma, as normas tributárias extrafiscais não têm efeito extrafiscal accidental, mas proposital, “vinculado à finalidade que justifica a incidência do próprio tributo”⁷⁰.

A tradicional classificação em relação a este aspecto no direito tributário divide os tributos entre fiscais e extrafiscais. Os primeiros são aqueles criados – basicamente - para arrecadar e custear a existência do próprio Estado. Os extrafiscais, por sua vez, são aqueles utilizados pelo Estado para realizar intervenções na ordem econômica e social com vistas à realização de objetivos constitucionais.

A extrafiscalidade, portanto, manifesta-se quando o tributo é utilizado como instrumento de política pública – o que, como já visto, é amplamente permitido pela Constituição Federal de 1988 -, e não apenas como meio de financiamento das despesas estatais.

Não obstante esta divisão realizada nas mais clássicas doutrinas, não é possível dissociar por completo o caráter fiscal e extrafiscal na aplicação concreta dos tributos, uma vez que as funções arrecadatórias e regulatórias coexistem no contexto tributário real.⁷¹

Embora determinado tributo tenha sido criado com intuito meramente arrecadatório, nada impede que ele induza comportamentos nos cidadãos. Da mesma forma, é completamente esperado que tributos extrafiscais acabem por arrecadar receitas, apesar desta não ser sua finalidade. Ao se conferir o caráter extrafiscal a

⁶⁹ MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. “Extrafiscalidade: análise semiótica”. Tese de Doutorado apresentada ao Departamento de Direito Econômico e Financeiro da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo – USP, São Paulo, ed. Do autor, 2009, p. 301.

⁷⁰ LEÃO, Martha. *Contributo para o Estudo da Extrafiscalidade: a Importância da Finalidade na Identificação das Normas Tributárias Extrafiscais*. Revista Direito Tributário Atual, n. 34, 2015, p. 317. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/155>. Acesso em: 14 de maio de 2025, p. 307.

⁷¹ *Ibidem*.

determinado tributo, a indução de comportamentos não consiste em uma mera consequência, mas sim em um fim deliberado pelo constituinte.

É justamente neste ponto que o primeiro critério para que se verifique a validade do exercício da competência tributária do Imposto Seletivo se fixa: na finalidade extrafiscal do tributo. Nesse sentido, para que a competência do IS seja exercida de forma válida, é preciso que a finalidade extrafiscal seja efetivamente considerada.

Para Martha Leão, a finalidade extrafiscal deve estar prescrita e objetivada na própria lei e não na vontade subjetiva do legislador. A Autora afirma que a referida vontade subjetiva do legislador – chamada de “intenção do legislador histórico” – não se confunde com a interpretação teleológica, vinculada à finalidade objetivada no próprio texto.⁷²

Dessa forma, é nisto que a finalidade extrafiscal do tributo deve ser analisada: pelo que está objetivado na lei, sendo papel do Poder Legislativo fornecer os critérios objetivos e coerentes para compreensão da finalidade extrafiscal de um tributo.⁷³

As considerações da Autora são de enorme validade para o presente trabalho. Contudo, assim como André Folloni em seu artigo “Competência Tributária do Imposto Seletivo: o Texto e seus Contextos”, entende-se que o contexto político da inserção do IS no ordenamento constitucional consiste em importante aspecto a ser analisado para que a finalidade extrafiscal do imposto seja constatada:

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. Consta, na justificativa da PEC n. 45, que o modelo de incidência ampla de um IVA neutro seria “complementado pela criação de um imposto seletivo federal, que incidirá sobre bens e serviços geradores de externalidade negativas, cujo consumo se deseja desestimular, como cigarros e bebidas alcoólicas.”⁷⁴

Seja pela intenção do legislador, seja na própria redação do art. 153, inciso VIII, da CRFB/88 e do art. 409 da LC nº 214/2025, a finalidade extrafiscal do Imposto Seletivo é amplamente constatada, o que supera a questão acima elucidada.

⁷² LEÃO, Martha. *Contributo para o Estudo da Extrafiscalidade: a Importância da Finalidade na Identificação das Normas Tributárias Extrafiscais*. Revista Direito Tributário Atual, n. 34, 2015, p. 317. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/155>. Acesso em: 14 de maio de 2025, p. 310.

⁷³ *Ibidem*, p. 311.

⁷⁴ FOLLONI, André. P. Competência tributária do imposto seletivo: o Texto e seus contextos. Revista Direito Tributário Atual v. 57. Ano 42. São Paulo, IBDT, 2024, p. 633.

Especificamente quanto ao Imposto Seletivo instituído no Brasil, dois fundamentos principais sustentam sua natureza extrafiscal: a internalização de externalidades negativas e a indução de comportamentos. Embora esses fundamentos sejam frequentemente tratados de forma indistinta, é importante destacar que eles não se confundem, conforme observa André Folloni.⁷⁵

A internalização de externalidades negativas busca corrigir distorções de mercado decorrentes de atividades que geram custos sociais não assumidos por seus agentes econômicos, transferindo tais custos ao preço final do bem ou serviço. Já a indução comportamental tem por objetivo orientar condutas individuais e coletivas a partir da tributação, promovendo padrões de consumo e produção alinhados com os valores constitucionais.

Nesse contexto, Folloni destaca três possibilidades de interpretação⁷⁶ para a validade do imposto do art. 153, inciso VIII da CRFB/88:

- (i) O imposto seletivo é valido quando internaliza externalidades negativas ou desestimula condutas nocivas – alterativas que não precisam necessariamente se somar;
- (ii) O imposto seletivo só é válido quando internaliza externalidades negativas e, simultaneamente, desestimula condutas prejudiciais; e
- (iii) O imposto seletivo é valido quando inibe comportamentos, independentemente da internalização de externalidades.

Para o presente trabalho, o caráter extrafiscal do Imposto Seletivo é melhor compreendido pela interpretação (iii), pela qual a inibição de comportamentos constitui elemento essencial à validade do tributo. Conforme aponta Martha Leão: não há função indutora sem eficácia indutora.⁷⁷

⁷⁵ FOLLONI, André. P. Competência tributária do imposto seletivo: o Texto e seus contextos. Revista Direito Tributário Atual v. 57. Ano 42. São Paulo, IBDT, 2024, p. 634.

⁷⁶ *Ibidem*, p. 636.

⁷⁷ LEÃO, Martha Toribio. *Controle da extrafiscalidade*. São Paulo: Quartier Latin/IBDT, 2015, p. 115.

Dessa forma, a mera internalização de externalidades negativas não se revela suficiente para justificar, por si só, a instituição válida do Imposto Seletivo. Isso porque, caso a tributação não produza qualquer impacto concreto na conduta dos agentes econômicos — isto é, se não houver desestímulo efetivo ao consumo ou à produção dos bens e serviços prejudiciais —, o tributo passaria a operar unicamente como instrumento arrecadatório, em flagrante dissociação de sua finalidade constitucional extrafiscal.

Tal desvio comprometeria não apenas a legitimidade do tributo, mas também a própria racionalidade da competência que lhe dá fundamento, esvaziando o conteúdo normativo do art. 153, inciso VIII, da Constituição Federal.

Assim, a observância da finalidade extrafiscal, associada a critérios de seletividade e à prejudicialidade dos bens e serviços tributados, revela-se condição essencial para o exercício válido da competência tributária da União — até porque, a finalidade extrafiscal do IS afasta a inconstitucionalidade do imposto por violação da capacidade contributiva⁷⁸, pois o imposto não se pautará na capacidade contributiva dos cidadãos, mas sim no grau de prejudicialidade do serviço e do bem.

4.1.2.2 Incidência seletiva do tributo considerando a prejudicialidade do bem ou serviço.

O complemento “prejudicial à saúde e ao meio ambiente”, apesar de ser dotado de generalidade, tem como função especificar e selecionar os bens e serviços que podem ser considerados nocivos à saúde e ao meio ambiente, na medida que qualquer bem e serviço, sob determinada linha argumentativa, pode ser considerado prejudicial. Mas o que de fato seria “seletividade”?

⁷⁸ FOLLONI, André. P. *Competência tributária do imposto seletivo: o Texto e seus contextos*. Revista Direito Tributário Atual v. 57. Ano 42. São Paulo, IBDT, 2024, p. 630.

Pelos mais conceituados dicionários existentes, o termo “seleção” consiste, basicamente, em “ato ou efeito de selecionar ou escolher; escolha critérios”⁷⁹; “ação ou resultado de selecionar”.⁸⁰

No contexto tributário – e, especificadamente quanto ao Imposto Seletivo -, a referida seleção deve considerar outras normas e contextos do ordenamento jurídico brasileiro e não apenas o que dispõe o art. 153, inciso VIII, da CRFB/88. Isto porque, no direito tributário brasileiro, o termo “seletivo” possui um duplo significado a ser explorado adiante.

A seletividade tributária foi alvo de grandes teses jurídicas⁸¹ no que tange ao IPI e ao ICMS, uma vez que o art. 153, §3º, I e art. 155, §2º, III determinam que tais impostos serão/poderão ser seletivos:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

IV - produtos industrializados;

[...]

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

⁷⁹ SELEÇÃO. In: *Michaelis: Dicionário Brasileiro da Língua Portuguesa* (online). São Paulo: Melhoramentos. Disponível em: <https://michaelis.uol.com.br/busca?r=0&f=0&t=0&palavra=sele%C3%A7%C3%A3o>. Acesso em: 15 maio 2025.

⁸⁰ SELEÇÃO. In: *Dicionário Aulete Digital* (online). Disponível em: <https://www.aulete.com.br/sele%C3%A7%C3%A3o>. Acesso em: 15 maio 2025.

⁸¹ STF. ADI nº 7117/PA. Relator: Edson Fachin. Data de Julgamento: 29/08/2022, Tribunal Pleno. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6372753>. Acesso em 14 de maio de 2025.

STF. ADI nº 7124/CE. Relator: Ricardo Lewandowski. Data de Julgamento: 05/09/2022, Tribunal Pleno. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6372995>. Acesso em 14 de maio de 2025.

STF. RE 714139. Tema 745. Relator do último incidente. Ministro Dias Toffoli. Disponível em <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4307031>. Acesso em 14 de maio de 2025.

III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços.⁸²

Apesar da Constituição atribuir tal característica ao tributo propriamente dito (IPI e ICMS), a jurisprudência⁸³, doutrina majoritária⁸⁴ e legislação interpretam que, na realidade, a seletividade é caráter atribuído às alíquotas de tais impostos. Portanto, as teses alcançadas acerca dos dispositivos constitucionais acima elencados é a de que as alíquotas do IPI e do ICMS são seletivas pois podem ser diferenciadas em razão da essencialidade do bem e serviço tributados.

Por exemplo: é permitido que as alíquotas de ICMS cobradas em serviços relacionados à prestação de energia elétrica e à prestação de serviços de telecomunicação sejam diferenciadas – menores - tendo em vista a essencialidade conferida a estes setores. Entretanto, o ICMS e IPI continuam a ser exigidos em todas as situações abrangidas pelas hipóteses de incidência.

Em relação ao Imposto Seletivo, a “seletividade” assume outra conotação. Isto porque, não serão as alíquotas que poderão ser diferenciadas em razão da essencialidade. Neste imposto, o próprio bem/serviço deverá ser escolhido criteriosamente para que seja alvo de incidência do IS, o qual não será exigido em bens e serviços que não sejam considerados nocivos à saúde ou ao meio ambiente.

Portanto, para que o exercício do IS seja válido, é necessário que sua incidência se dê apenas em alguns poucos bens e serviços. Conforme indica Folloni, uma incidência generalizada distorceria o caráter extrafiscal do IS e atrairia a incidência do princípio da isonomia e da capacidade contributiva, de modo que direitos individuais e cláusulas pétreas seriam violados, visto que a prejudicialidade não é indicativo de capacidade contributiva e não pode ser adotada como critérios de diferenciação entre os cidadãos.⁸⁵

⁸² BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 14 de mai. 2025.

⁸³ STF. ADI nº 7117/PA, STF. ADI nº 7124/PA e RE 714139. Tema 745, Op. cit.

⁸⁴ ALHO NETO, João de Souza. *Seletividade em Função da Essencialidade: ICMS e Energia Elétrica*. Revista Direito Tributário Atual, n. 39, p. 201–225, 2021. DOI: 10.46801/2595-6280-rdta-39-10. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/334>. Acesso em: 15 maio. 2025.

⁸⁵ FOLLONI, André. P. Competência tributária do imposto seletivo: o Texto e seus contextos. Revista Direito Tributário Atual v. 57. Ano 42. São Paulo, IBDT, 2024, p. 638.

Ademais, não basta que a incidência ocorra de maneira seletiva e pontual, mas é imprescindível que a prejudicialidade causada pelos bens e serviços elencados seja grave e notoriamente demonstrada:

O caráter incontroverso, contudo, não pode ser levado às últimas consequências, exigindo sempre unanimidade. Se assim fosse, bastaria a existência de uma única pesquisa publicada, questionando a prejudicialidade, para inviabilizar a tributação. Portanto, deve ser admitida a tributação desde que haja amplo e sedimentado consenso científico a respeito da prejudicialidade daqueles bens e serviços, ainda que exista pontual divergência ou questionamentos.⁸⁶

Portanto, apenas os bens e serviços fortemente prejudiciais devem ser selecionados, sendo evidente o contrassenso que representaria a incidência do Imposto Seletivo sobre itens essenciais à dignidade da pessoa humana. Nesse contexto, seria igualmente inadequado incluir, como hipótese de incidência, bens e serviços já contemplados por regimes favorecidos no âmbito do IBS e da CBS, justamente por sua reconhecida importância social ou econômica.

4.1.2.3 Conformidade com a proporcionalidade.

Em sequência, o exercício da competência tributária do Imposto Seletivo será válido se respeitada a proporcionalidade.

Tal item é apresentado por estudiosos da área – como Humberto Ávila⁸⁷, Martha Leão⁸⁸ - visto que os tributos com finalidade extrafiscal se encontram na iminência de confronto com alguns direitos fundamentais dos contribuintes, tais como a liberdade, propriedade, isonomia e a capacidade contributiva. Em vista disso, “a

⁸⁶ FOLLONI, André. P. Competência tributária do imposto seletivo: o Texto e seus contextos. Revista Direito Tributário Atual v. 57. Ano 42. São Paulo, IBDT, 2024, p. 639.

⁸⁷ ÁVILA, Humberto. *Limites Constitucionais à Instituição do IBS e da CBS*. Revista Direito Tributário Atual, v. 56. Ano 42. São Paulo: IBDT, 2024, p. 726. Em mesmo sentido, ÁVILA, Humberto. *Proporcionalidade e Direito Tributário*. Revista Direito Tributário Atual, n. 25, p. 83–103, 2011. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1578>. Acesso em: 15 maio. 2025.

⁸⁸ LEÃO, Martha. *Contributo para o Estudo da Extrafiscalidade: a Importância da Finalidade na Identificação das Normas Tributárias Extrafiscais*. Revista Direito Tributário Atual, n. 34, 2015, p. 317. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/155>. Acesso em: 14 de maio de 2025, p. 315.

tributação extrafiscal será válida se, além de outros requisitos, resistir ao teste da proporcionalidade”.⁸⁹

De acordo com Humberto Ávila⁹⁰, a proporcionalidade sempre deve ser verificada quando houver uma medida concreta destinada a realizar uma finalidade – exatamente o caso do Imposto Seletivo. Existe, portanto, uma relação entre o meio e o fim pretendido pela medida.

Assim, para que a proporcionalidade seja constatada, Ávila aponta que deve ser feito o exame de (i) adequação da norma; (ii) necessidade e (iii) proporcionalidade em sentido estrito.

Em relação a adequação da norma, a pergunta que se faz para verificar sua validade consiste em: a medida – implementação do IS – é capaz de promover a finalidade almejada?

Quanto à necessidade, questiona-se: existem meios alternativos ao IS que podem promover igualmente o fim sem restringir, na mesma intensidade, os direitos fundamentais afetados⁹¹? E, por fim, em relação à análise da proporcionalidade em sentido estrito, as vantagens causadas são proporcionais às desvantagens trazidas pela adoção do meio?

Em relação a primeira e última pergunta, a experiência internacional sugere que sim, é possível que a implementação do IS promova a finalidade almejada de maneira vantajosa, ao passo que o IS possui condão para desestimular o consumo, internalizar externalidades negativas e, ainda, arrecadar (apesar desta não ser a finalidade do imposto, a arrecadação é vantajosa para o Estado)⁹².

A análise da necessidade, por sua vez, pode suscitar diversos debates e ser até mesmo motivo para obstar a implementação do Imposto Seletivo. Isto porque é

⁸⁹ FOLLONI, André. *Isonomia na tributação extrafiscal*. Rev. direito GV 10 (1) • Junho, 2014, p. 315. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rdgv/a/Hp5F3Q4kxBn3nzQD47x8gMC/?lang=pt> . Acesso em 14 de maio de 2025.

⁹⁰ ÁVILA, Humberto. Proporcionalidade e Direito Tributário. Revista Direito Tributário Atual, n. 25, p. 83–103, 2011. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1578>. Acesso em: 15 maio. 2025, p. 87.

⁹¹ *Ibidem*, p. 97.

⁹² A obra “*Imposto Seletivo e Pecado: juízos críticos sobre tributação saudável*” de José Maria Arruda Andrade analisa minuciosamente países que estabeleceram as “health tax” e os efeitos causados, sendo possível encontrar exemplos tanto positivos, quanto negativos quanto ao cumprimento das finalidades do imposto em um panorama geral (ANDRADE, José Maria Arruda. *Imposto Seletivo e Pecado: juízos críticos sobre tributação saudável*. São Paulo: IBDT, 2024, pp. 81-82).

possível encontrar outras medidas capazes de promover similar fim destinado pelo IS. Por exemplo: a criação de leis que restringem o uso de cigarros em locais fechados e proíbem sua publicidade consistem em medidas que podem alcançar a mesma finalidade do Imposto Seletivo em relação à diminuição do uso de produtos fumígenos⁹³.

Dessa forma, elenca-se a análise da proporcionalidade e de suas características (adequação da norma, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito) como critério para aferição da validade da competência do Imposto Seletivo.

4.1.2.4 Atualização periódica dos bens e serviços elencados para análise do cumprimento de sua finalidade e sua efetividade regulatória.

Ante todos os critérios elencados e expostos até o momento, é possível verificar que todos dependem, em certa medida, da finalidade extrafiscal conferida ao IS.

Todavia, conforme destaca Martha Leão, uma das maiores dificuldades da extrafiscalidade reside no fato de não ser possível prever se a tributação será de fato eficaz para promoção dos efeitos visados.⁹⁴ De igual modo, Humberto Ávila aponta que a extrafiscalidade está ligada a conjecturas e expectativas⁹⁵, não sendo possível afirmar com absoluta certeza que o contribuinte irá, de fato, alterar seu comportamento.

É possível, inclusive, que o Imposto Seletivo possa ensejar a ocorrência do denominado “efeito cobra” — anteriormente mencionado neste trabalho —, pelo qual

⁹³ Sobre o assunto, a Assembleia Legislativa do Paraná divulgou notícia em 2019 informando que o número de fumantes diminuiu no país após a edição de leis que restringiram o consumo de cigarro em locais fechados (ASSEMBLEIA LEGISLATIVA DO PARANÁ. *Número de fumantes diminui no país após leis que restringem o consumo em ambientes fechados*. Diretoria de Comunicação com assessoria parlamentar. Divulgada em 31 de maio de 2019. Disponível em: <https://www.assembleia.pr.leg.br/comunicacao/noticias/numero-de-fumantes-diminui-no-pais-apos-leis-que-restringem-o-consumo-em-ambientes-fechados>. Acesso em 15 de maio de 2025).

⁹⁴ LEÃO, Martha. *Contributo para o Estudo da Extrafiscalidade: a Importância da Finalidade na Identificação das Normas Tributárias Extrafiscais*. Revista Direito Tributário Atual, n. 34, 2015, p. 317. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/155>. Acesso em: 14 de maio de 2025, p. 312.

⁹⁵ ÁVILA, Humberto. Função da ciência do Direito Tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo. Revista Direito Tributário Atual, v. 29. São Paulo: Dialética, 213, pp. 188-189. *Apud* LEÃO, Martha. *Contributo para o Estudo da Extrafiscalidade: a Importância da Finalidade na Identificação das Normas Tributárias Extrafiscais*. Revista Direito Tributário Atual, n. 34, 2015, p. 317. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/155>. Acesso em: 14 de maio de 2025, p. 312.

os comportamentos que se pretendia desestimular acabam, de maneira paradoxal, sendo agravados.

Nesse contexto, elenca-se como critério de validade da competência tributária a periódica análise e atualização dos bens e serviços nos quais o Imposto Seletivo incidirá. Isto porque, se o comportamento que se pretendia influenciar não for alterado pelo aumento da carga tributária, a manutenção de incidência do imposto não se justifica – novamente, nesta situação, a finalidade extrafiscal seria dissociada do IS, ao passo que este estaria servindo apenas como meio arrecadatório ao Estado.

Mesmo que - a princípio - determinados comportamentos sejam influenciados, é necessário que a “indução de comportamentos” seja constantemente analisada. É preciso, portanto, que o cumprimento da finalidade do IS seja recorrentemente aferido, a fim de se verificar a necessidade de manutenção da norma tributária extrafiscal, visto que ela só se justifica enquanto estiver produzindo efeitos e enquanto a finalidade para a qual ela foi instituída ainda não foi realizada.⁹⁶

Por conseguinte, quando constatado que o tributo não produziu os efeitos extrafiscais esperados ou que estes já foram amplamente atingidos, sua reavaliação se faz necessária, a fim de garantir a compatibilidade entre a política tributária adotada e os objetivos constitucionais que a legitimam.

Em mesmo sentido, André Folloni também argumenta pela necessidade de reavaliação periódica dos bens e serviços:

[O]s efeitos da tributação sobre as condutas prejudiciais devem ser reavaliados periodicamente, com métodos científicos de ampla aceitação. Sempre que se avalie que determinada incidência não tem mais impacto na realização ou não de condutas prejudiciais, por exemplo, ela deve ser revogada, pois o seu efeito extrafiscal deixou de existir ou de ser relevante.⁹⁷

Portanto, a reavaliação constante em critério a ser examinado para a validade do exercício da competência tributária do IS, uma vez que não se mostra suficiente que a prejudicialidade seja notória apenas no momento da criação do tributo - é necessário que essa característica persista enquanto permanecer a incidência.

⁹⁶ LEÃO, Martha. *Contributo para o Estudo da Extrafiscalidade: a Importância da Finalidade na Identificação das Normas Tributárias Extrafiscais*. Revista Direito Tributário Atual, n. 34, 2015, p. 317. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/155>. Acesso em: 14 de maio de 2025, p. 318.

⁹⁷ FOLLONI, André. P. Competência tributária do imposto seletivo: o Texto e seus contextos. Revista Direito Tributário Atual v. 57. Ano 42. São Paulo, IBDT, 2024, p. 640.

5 CONCLUSÃO.

A presente monografia teve por objetivo analisar os critérios necessários para o exercício válido da competência tributária da União na instituição do Imposto Seletivo, introduzido pela Emenda Constitucional nº 132/2023. Pela utilização de instrumentos relacionados à interpretação semântica, métodos pragmáticos e zetéticos, demonstrou-se que, embora o referido tributo tenha base constitucional e tenha sido formalmente instituído por meio de lei complementar — conforme exigência do art. 153, inciso VIII, da Constituição Federal —, tais requisitos não são suficientes para garantir a completa validade do exercício da competência tributária.

Partindo do conceito multifacetado de competência tributária e da distinção entre competência legislativa e legislativa plena, defendeu-se que o exercício desse poder deve respeitar não apenas os aspectos formais e estruturais da norma de competência, mas também os limites materiais, funcionais e principiológicos que condicionam sua validade. Neste contexto, o Imposto Seletivo, por sua natureza eminentemente extrafiscal, exige a observância de parâmetros adicionais que asseguram sua adequação aos objetivos da República brasileira.

Dentre os critérios identificados como essenciais para a validade do exercício da competência tributária do Imposto Seletivo, destacam-se: (i) a finalidade extrafiscal do tributo, cuja ausência descaracteriza a razão de ser do imposto e compromete sua constitucionalidade; (ii) a seletividade da incidência, limitada a bens e serviços notoriamente prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente (iii) a conformidade com o princípio da proporcionalidade, a fim de evitar excessos e garantir a compatibilidade entre os meios tributários e os fins regulatórios; e (iv) a necessidade de atualização periódica dos bens e serviços tributados, assegurando a efetividade e a coerência regulatória do tributo ao longo do tempo.

Importante destacar que os critérios sugeridos pelo presente estudo possuem caráter exemplificativo, e não taxativo. A construção resultou de uma análise pragmática e crítica da competência tributária do IS, com base em elementos normativos, doutrinários e contextuais, mas que podem ser complementados.

A intenção do presente trabalho não foi a de elencar exhaustivamente os critérios para que o exercício da competência tributária do Imposto Seletivo seja válido, mas sim de contribuir para uma melhor análise do exercício constitucional dessa competência.

Em sequência, a análise demonstrou, ainda, que a aplicação inadequada do Imposto Seletivo pode ensejar efeitos perversos, como o desvio de finalidade arrecadatória ou a criação de mercados paralelos, conforme ilustrado pelo fenômeno conhecido como "efeito cobra". Tais riscos reforçam a importância de um controle rigoroso sobre o exercício da competência, com base não apenas na legalidade formal, mas na finalidade constitucional do tributo.

Diante do exposto, a validade da competência tributária exercida pela União na instituição do Imposto Seletivo deve ser aferida com base em um conjunto de critérios, os quais asseguram a compatibilidade do imposto com os objetivos previstos na CRFB e com o papel instrumental do direito tributário.

REFERÊNCIAS

ADAMY, Pedro. Instrumentalização do direito tributário. In: ÁVILA, Humberto. *Fundamentos do Direito Tributário*. São Paulo: Marcial Pons, 2013.

ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário*. 17ª edição, revisada, atualizada e ampliada. São Paulo: Editora JusPodivm, 2023.

ALHO NETO, João de Souza. Seletividade em Função da Essencialidade: ICMS e Energia Elétrica. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 39, p. 201–225, 2021. DOI: 10.46801/2595-6280-rdta-39-10. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/334>. Acesso em: 15 maio. 2025.

ASSEMBLEIA LEGISLATIVA DO PARANÁ. *Número de fumantes diminui no país após leis que restringem o consumo em ambientes fechados*. Diretoria de Comunicação com assessoria parlamentar. Divulgada em 31 de maio de 2019. Disponível em: <https://www.assembleia.pr.leg.br/comunicacao/noticias/numero-de-fumantes-diminui-no-pais-apos-leis-que-restringem-o-consumo-em-ambientes-fechados>. Acesso em 15 de maio de 2025.

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

ÁVILA, Humberto. *Função da ciência do Direito Tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo*. *Revista Direito Tributário Atual*, v. 29. São Paulo: Dialética.

ÁVILA, Humberto. *Limites Constitucionais à Instituição do IBS e da CBS*. *Revista Direito Tributário Atual*, v. 56. Ano 42. São Paulo: IBDT, 2024.

ÁVILA, Humberto. *Proporcionalidade e Direito Tributário*. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 25, p. 83–103, 2011. Disponível em:

<https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1578>. Acesso em: 15 maio. 2025.

ÁVILA, Humberto. *Teoria da Indeterminação no Direito: entre a indeterminação aparente e a determinação latente*. 2ª edição. São Paulo: Editora JusPodivm, 2023.

ANDRADE, José Maria Arruda. *Imposto Seletivo e Pecado: juízos críticos sobre tributação saudável*. São Paulo: IBDT, 2024, pp. 81-82.

ANDRADE, José Maria Arruda. Imposto Seletivo no Brasil: Um balanço entre o que está e o que não está no texto da norma jurídica. In: BRANCO, Leonardo O.; PEIXOTO, Marcelo Magalhães; ANDRADE, José Maria Arruda (coord.). *Imposto Seletivo na reforma tributária*. São Paulo: MP Editora, 2024.

BOBBIO, Norberto. *Da estrutura à função: novos estudos de Teoria do Direito*. Tradução de Daniela Beccaccia Versiani. Barueri, SP: Manole, 2007.

BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 14 mai. 2025.

BRASIL. *Constituição (1988)*. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 14 de mai. 2025.

BRASIL. *Lei Complementar nº 214/2025*. Institui o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo (IS). Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp214.htm. Acesso em: 14 de mai. 2025.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. Justificativa da PEC nº 45/2019. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=219683>. Acesso em: 27 de abril de 2025.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. Projeto de Lei Complementar – PLP 68/2024. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2414157&filename=PLP%2068/2024. Acesso em: 14 de mai. 2025.

CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 30. ed., rev., ampl. e atual., até a EC n. 84/2014. São Paulo: Malheiros Editores, 2015.

CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 34ª edição, revista, ampliada e atualizada até a Emenda Constitucional 128, de 22.12.2022. Salvador: Editora JusPodivm, 2023.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 30ª edição. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

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

COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário*. 13ª edição. São Paulo: SaraivaJur, 2023.

CRISTINA, Sofia. Deputados franceses querem limitar abastecimento de tabaco ao Luxemburgo e países vizinhos. Disponível em: <https://www.contacto.lu/fronteiras/deputados-franceses-querem-limitar-abastecimento-de-tabaco-ao-luxemburgo-e-paises-vizinhos/46940788.html>. Acesso em: 14 de mai. 2025.

DETZEL, Aline M. Hinterlang de Barros. A instrumentalização do Direito Tributário: tributação para o bem ou para o mal? *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, n. 136, p. 11–30, jul./set. 2018.

FOLLONI, André. P. Competência tributária do imposto seletivo: o Texto e seus contextos. *Revista Direito Tributário Atual*, v. 57. Ano 42. São Paulo: IBDT, 2024.

FOLLONI, André. Isonomia na tributação extrafiscal. *Rev. direito GV*, 10(1), junho, 2014, p. 315. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rdgv/a/Hp5F3Q4kxBn3nzQD47x8gMC/?lang=pt>. Acesso em: 14 de maio de 2025.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Introdução ao Estudo do Direito: Técnica, Decisão, Dominação. 4ª edição, revista e ampliada. São Paulo: Editora Atlas, 2003.

FERRAZ JÚNIOR., Tércio Sampaio. *Teoria da norma jurídica: ensaio de pragmática da comunicação normativa*. 5ª edição. São Paulo: Atlas, 2016

GAMA, Tácio Lacerda. *Competência Tributária: Fundamentos para uma teoria da nulidade*. 3ª edição, revista e ampliada. São Paulo: Editora Noeses, 2019.

GONZAGA, Álvaro de Azevedo. BEIJATO JÚNIOR, Roberto. *Instâncias de Abordagem do Fenômeno Jurídico: a dogmática e a zetética*. Revista do Instituto de Direito Constitucional e Cidadania, v. 4, n. 1, p. 10-23, Londrina, 2019

HOLLINS, Michael. *Curbing the Cobra Effect*. Publicado em *The National Archives*, 2017. Disponível em: <https://webarchive.nationalarchives.gov.uk/ukgwa/20240307132850/https://www.fca.org.uk/insight/curbing-cobra-effect>. Acesso em: 14 de mai. 2025.

LEÃO, Martha. *Contributo para o Estudo da Extrafiscalidade: a Importância da Finalidade na Identificação das Normas Tributárias Extrafiscais*. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 34, 2015, p. 317. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/155>. Acesso em: 14 de maio de 2025.

LEÃO, Martha Toribio. *Controle da extrafiscalidade*. São Paulo: Quartier Latin/IBDT, 2015.

MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. *Extrafiscalidade: análise semiótica*. Tese de Doutorado apresentada ao Departamento de Direito Econômico e Financeiro da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo – USP. São Paulo: ed. do autor, 2009.

MENDONÇA, Cristhiane. *Competência tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. Receita Federal: NCM – Nomenclatura Comum do Mercosul. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/aduana-e-comercio-exterior/classificacao-fiscal-de-mercadorias/ncm>. Acesso em: 14 de mai. 2025.

OMS. Organização Mundial da Saúde. *Guidelines for implementation – Article 6 (Guia para implementação do Artigo 6)*, 2017. Disponível em: <https://fctc.who.int/resources/publications/m/item/price-and-tax-measures-to-reduce-the-demand-for-tobacco>. Acesso em: 14 de mai. 2025.

OMS. Organização Mundial da Saúde. *WHO Framework Convention on Tobacco Control & World Health Organization*. 2023, atualizado em 2004 e 2005. Disponível em: <https://wkc.who.int/resources/publications/i/item/9241591013>. Acesso em: 14 de mai. 2025.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 11ª edição. São Paulo: SaraivaJur, 2022.

DICIONÁRIO AULETE. *Seleção*. In: Dicionário Aulete Digital [online]. Disponível em: <https://www.aulete.com.br/sele%C3%A7%C3%A3o>. Acesso em: 15 maio 2025.

MICHAELIS. *Seleção*. In: Michaelis: Dicionário Brasileiro da Língua Portuguesa [online]. São Paulo: Melhoramentos. Disponível em: <https://michaelis.uol.com.br/busca?r=0&f=0&t=0&palavra=sele%C3%A7%C3%A3o>. Acesso em: 15 maio 2025.

SENADO FEDERAL. Relatório Legislativo de 09 de dez. 2024. Relatoria de Eduardo Brada. Disponível em: https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/164914#tramitacao_10983630. Acesso em: 14 de mai. 2025.

SIEBERT, Horst. *Der Kobra-Effekt. Wie man Irrwege der Wirtschaftspolitik vermeidet*. Tradução livre: “O Efeito Cobra: como evitar os desvios da política econômica”. Munich: Deutsche Verlags-Anstalt, 2001.

SILVA, Viriato Monteiro. *O Imposto sobre o Tabaco em Portugal: Aspectos relevantes ao nível da Fiscalidade, da Saúde e do Contrabando. O setor, no contexto da União Europeia*. Faculdade de Economia da Universidade do Porto, 2012.

STF. ADI nº 7117/PA. Relator: Edson Fachin. Data de Julgamento: 29/08/2022, Tribunal Pleno. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6372753>. Acesso em: 14 de maio de 2025.

STF. ADI nº 7124/CE. Relator: Ricardo Lewandowski. Data de Julgamento: 05/09/2022, Tribunal Pleno. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6372995>. Acesso em: 14 de maio de 2025.

STF. RE 714139. Tema 745. Relator do último incidente: Ministro Dias Toffoli. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4307031>. Acesso em: 14 de maio de 2025.

TOBACCO FREE KIDS. Campanha: Crianças livres de cigarro. *Comércio Illegal de Tabaco. Lucro Illegal e risco público*, 2008. Disponível em: https://assets.tobaccofreekids.org/global/pdfs/pt/ILL_overview_pt.pdf. Acesso em 14 de mai. 2025.

VIDOR, Diogo de Barros; BERNARDES, Lucas Maciel. *Imposto Seletivo: reflexões a partir da perspectiva do controle da extrafiscalidade*. *Revista de Direitos Fundamentais e Tributação – RDFT*, v. 7, n. 2, julho-dezembro, 2024.