

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SERGIPE
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
DEPARTAMENTO DE DIREITO**

JOSÉ VITOR SANTOS

O IMPOSTO SELETIVO NA ATUAL REFORMA TRIBUTÁRIA NO BRASIL:

Análise Sob a Perspectiva do Controle Extrafiscal do Estado.

São Cristóvão/SE

2026

JOSÉ VITOR SANTOS

O IMPOSTO SELETIVO NA ATUAL REFORMA TRIBUTÁRIA NO BRASIL:

Análise Sob a Perspectiva do Controle Extrafiscal do Estado.

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Departamento de Direito, da Universidade Federal de Sergipe, como parte dos requisitos necessários à obtenção de título de Bacharel em Direito.

Orientador: Doutor Jadson Correia de Oliveira.

São Cristóvão/SE

2026

JOSÉ VITOR SANTOS

O IMPOSTO SELETIVO NA ATUAL REFORMA TRIBUTÁRIA NO BRASIL:

Análise Sob a Perspectiva do Controle Extrafiscal do Estado.

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado
ao Departamento de Direito, da Universidade
Federal de Sergipe, como parte dos requisitos
necessários à obtenção de título de Bacharel em
Direito.

Aprovação em ____/____/____.

BANCA EXAMINADORA

Orientador

Dr. Jadson Correia de Oliveira - UFS

Examinador interno

Dr. Marcelo Fernandez Cardillo de Moraes Urani - UFS

Examinador externo

Dr. Ivandro Pinto de Menezes - UNEB

RESUMO

A Emenda Constitucional n.º 132/2023 promoveu significativa reforma no Sistema Tributário Nacional ao instituir o Imposto Seletivo, tributo de competência da União destinado à incidência sobre bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente. Dotado de natureza predominantemente extrafiscal, o imposto busca induzir comportamentos socialmente desejáveis por meio da desestimulação do consumo de produtos nocivos. Todavia, a amplitude conferida ao legislador para definir os bens tributáveis e estabelecer as alíquotas suscita questionamentos quanto aos limites constitucionais de sua aplicação e ao risco de desvio de finalidade, com a utilização do tributo para fins eminentemente arrecadatários. Nesse contexto, o presente trabalho tem como objetivo analisar os limites constitucionais e os mecanismos jurídicos de controle aptos a assegurar a observância da finalidade extrafiscal do Imposto Seletivo. A pesquisa foi desenvolvida pelo método jurídico-dogmático, com abordagem hipotético-dedutiva, mediante pesquisa bibliográfica, análise da Constituição Federal, da Emenda Constitucional n.º 132/2023, da Lei Complementar n.º 214/2025 e da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. O estudo examina os princípios constitucionais tributários, especialmente a proporcionalidade, a razoabilidade, a igualdade tributária, a segurança jurídica e a vedação ao confisco, bem como o controle legislativo e judicial, a transparência, a participação social e a avaliação dos resultados da política tributária como mecanismos de contenção do desvio de finalidade. Conclui-se que a legitimidade constitucional do Imposto Seletivo depende da efetiva preservação de sua finalidade extrafiscal, sendo imprescindível a observância dos limites constitucionais ao poder de tributar para impedir sua utilização como instrumento meramente arrecadatário.

Palavras-chaves: Imposto Seletivo. Extrafiscalidade. Reforma Tributária. Desvio de finalidade. Controle de constitucionalidade.

ABSTRACT

Constitutional Amendment No. 132/2023 introduced significant changes to the Brazilian National Tax System by creating the Selective Tax, a federal tax levied on goods and services considered harmful to health or the environment. Predominantly extrafiscal in nature, this tax aims to influence social behavior by discouraging the consumption of harmful products. However, the broad discretion granted to the legislature to define taxable goods and establish tax rates raises important constitutional concerns regarding the limits of its application and the risk of misuse for primarily revenue-generating purposes. In this context, this study aims to analyze the constitutional limits and legal mechanisms capable of ensuring that the Selective Tax remains consistent with its extrafiscal purpose. The research adopts a legal-dogmatic method with a hypothetical-deductive approach, based on bibliographical research and the analysis of the Federal Constitution, Constitutional Amendment No. 132/2023, Complementary Law No. 214/2025, and the case law of the Brazilian Supreme Federal Court. The study examines constitutional tax principles, particularly proportionality, reasonableness, tax equality, legal certainty, and the prohibition of confiscatory taxation, as well as legislative and judicial review, transparency, public participation, and policy evaluation as mechanisms to prevent misuse of the tax's constitutional purpose. It concludes that the constitutional legitimacy of the Selective Tax depends on the effective preservation of its extrafiscal purpose, requiring strict compliance with the constitutional limits on the State's taxing power in order to prevent its use as a merely revenue-raising instrument.

Keywords: Selective Tax. Extrafiscality. Tax Reform. Misuse of Purpose. Constitutional Review.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	7
2 O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL E O PODER EXTRAFISCAL DO ESTADO	9
2.1 Conceito e princípios do Sistema Tributário Nacional	9
2.2 Função fiscal e extrafiscal dos tributos.....	14
2.3 O poder extrafiscal do Estado: entre a arrecadação e a indução de comportamentos	15
3 O IMPOSTO SELETIVO NA REFORMA TRIBUTÁRIA.....	17
3.1 A reforma tributária (EC nº 132/2023).....	17
3.2 Natureza jurídica do imposto seletivo (IS).....	19
3.3 Finalidade do imposto seletivo	20
4 DESVIO DE FINALIDADE E OS RISCOS DO USO INDEVIDO DOS IMPOSTOS SELETIVOS	24
4.1 Conceito de desvio de finalidade tributária	24
4.2 Riscos no uso político ou econômico do imposto seletivo	26
4.3 Consequências jurídicas do desvio de finalidade do imposto seletivo	28
4.3.1 A invalidade normativa por ruptura da estrutura teleológica objetivada	28
4.3.2 Ofensa ao postulado da proporcionalidade e o colapso do controle dos meios.....	30
4.3.3 Ruptura da igualdade tributária e invalidação do critério <i>discrímen</i>	33
4.3.4 A perda superveniente da legitimidade constitucional da tributação extrafiscal.....	33
4.3.5 Consequências processuais do desvio de finalidade: inexigibilidade da exação e repetição de indébito	35
5 MECANISMOS JURÍDICOS DE CONTROLE DO DESVIO DE FINALIDADE DO IMPOSTO SELETIVO.....	36
5.1 Controle legislativo e judicial sobre o uso do imposto seletivo	37
5.2 Princípios constitucionais como parâmetros de controle da aplicação do imposto seletivo	40
5.3 Transparência e participação social.....	42
5.4 A avaliação dos resultados da política tributária como mecanismo jurídico de controle da finalidade extrafiscal do imposto seletivo	44
6 CONSIDERAÇÕES FINAIS	47
REFERÊNCIAS.....	51

1 INTRODUÇÃO

O Sistema Tributário Nacional, estruturado pela Constituição Federal de 1988, estabelece as competências tributárias, os princípios e as limitações destinadas a disciplinar a relação entre o Estado e os contribuintes. Nesse contexto, a tributação não exerce apenas uma função arrecadatória, voltada ao financiamento das atividades estatais, mas também pode desempenhar uma função extrafiscal, utilizada como instrumento de intervenção do Estado na ordem econômica e social, com o objetivo de estimular ou desestimular determinados comportamentos considerados relevantes para a concretização de finalidades constitucionalmente previstas.

A Reforma Tributária promovida pela Emenda Constitucional nº 132/2023 representa importante transformação no sistema tributário brasileiro, especialmente pela criação do Imposto Seletivo, previsto no art. 153, inciso VIII, da Constituição Federal. O referido tributo atribuiu à União competência para instituir imposto incidente sobre a produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, revelando natureza predominantemente extrafiscal. Sua finalidade aproxima-se da experiência internacional dos chamados *sin taxes*, tributos utilizados como instrumentos de política pública destinados a reduzir o consumo de produtos associados a externalidades negativas, como ocorre, por exemplo, com determinados bens relacionados ao tabaco, bebidas alcoólicas e outros bens associados a externalidades negativas.

Apesar da legitimidade constitucional da finalidade atribuída ao Imposto Seletivo, sua aplicação suscita relevantes questionamentos jurídicos quanto aos limites do exercício da competência tributária. A utilização de conceitos jurídicos indeterminados, como “bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente”, amplia a margem de atuação do legislador, tornando necessária a existência de critérios capazes de impedir a utilização inadequada do tributo. Nesse sentido, surge o risco de desvio de finalidade tributária, caracterizado pela utilização de uma competência instituída com finalidade regulatória ou indutora de comportamentos para alcançar objetivos predominantemente arrecadatórios, afastando-se dos fundamentos constitucionais que justificaram sua criação.

Além disso, a utilização inadequada da tributação extrafiscal pode produzir efeitos contrários aos objetivos pretendidos pelo Estado. A fixação de cargas tributárias excessivas ou dissociadas de critérios técnicos pode incentivar práticas como a informalidade, o mercado ilícito e o contrabando, reduzindo a efetividade da política pública e comprometendo tanto a finalidade regulatória do tributo quanto a própria arrecadação estatal. Dessa forma, a atuação

tributária deve observar critérios de racionalidade, proporcionalidade e adequação, evitando que o instrumento fiscal utilizado para proteção da saúde e do meio ambiente produza consequências incompatíveis com os objetivos constitucionalmente estabelecidos.

Diante desse cenário, em que se verifica a necessidade de equilíbrio entre a atuação interventiva do Estado e a proteção dos direitos dos contribuintes, formula-se o seguinte problema de pesquisa: quais são os limites jurídicos e os mecanismos de controle capazes de impedir o desvio de finalidade na aplicação do Imposto Seletivo, garantindo sua compatibilidade com os princípios constitucionais tributários e com os objetivos extrafiscais previstos pela Constituição Federal?

O objetivo geral deste trabalho consiste em analisar os limites constitucionais e os mecanismos jurídicos de controle destinados a verificar a compatibilidade da aplicação do Imposto Seletivo com sua finalidade constitucional de desestimular o consumo de bens e serviços prejudiciais à saúde e ao meio ambiente, evitando sua conversão em instrumento de arrecadação desvinculado de sua função extrafiscal. Para tanto, serão examinados os princípios constitucionais tributários, especialmente a proporcionalidade, a razoabilidade, a igualdade tributária, a segurança jurídica e a vedação ao confisco, como parâmetros de controle da atuação estatal. Além disso, será analisada a relevância do controle legislativo e judicial, da transparência, da participação social e da avaliação dos resultados da política tributária como instrumentos complementares de fiscalização e preservação da finalidade extrafiscal do tributo.

A pesquisa utiliza o método jurídico-dogmático, com abordagem hipotético-dedutiva, desenvolvida por meio de pesquisa bibliográfica e análise normativa da Constituição Federal, da Emenda Constitucional nº 132/2023 e da legislação infraconstitucional relacionada ao Imposto Seletivo, bem como da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal referente aos limites da tributação extrafiscal. Busca-se, assim, compreender os fundamentos jurídicos que condicionam o exercício da competência tributária extrafiscal e identificar mecanismos capazes de evitar o desvirtuamento da finalidade constitucional atribuída ao novo imposto.

O trabalho está estruturado em quatro capítulos. O primeiro capítulo examina o Sistema Tributário Nacional e a função extrafiscal dos tributos, destacando a utilização da tributação como instrumento de intervenção estatal. O segundo capítulo analisa a criação do Imposto Seletivo no contexto da Reforma Tributária, sua natureza jurídica e sua finalidade constitucional. O terceiro capítulo aborda o desvio de finalidade tributária e os riscos decorrentes da utilização inadequada da extrafiscalidade, bem como suas consequências jurídicas. Por fim, o quarto capítulo apresenta os mecanismos jurídicos de controle da aplicação do Imposto Seletivo, com destaque para os princípios constitucionais tributários, o controle

legislativo e judicial, a transparência, a participação social e a avaliação dos resultados da política tributária como instrumentos destinados a preservar sua finalidade extrafiscal.

2 O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL E O PODER EXTRAFISCAL DO ESTADO

2.1 Conceito e princípios do Sistema Tributário Nacional

O Sistema Tributário Nacional encontra-se disciplinado na Constituição Federal de 1988, especialmente nos arts. 145 a 162, integrantes do Título VI, destinado à tributação e ao orçamento. Nesse conjunto normativo, são estabelecidos os princípios gerais da tributação, bem como a repartição das competências tributárias entre os entes federativos — União, Estados, Distrito Federal e Municípios —, aos quais é atribuída a possibilidade de instituir impostos, taxas e contribuições de melhoria.

No que se refere à natureza jurídica do Direito Tributário, destaca-se tratar-se de ramo autônomo do Direito Público, historicamente vinculado ao Direito Financeiro, mas que adquiriu autonomia científica em razão de sua elevada especialização normativa e principiológica. Sua finalidade consiste em disciplinar as relações jurídicas estabelecidas entre o Estado e os contribuintes, especialmente no que diz respeito à instituição, arrecadação e fiscalização dos tributos.

O conceito legal de tributo encontra-se previsto no art. 3º do Código Tributário Nacional, segundo o qual tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

A doutrina identifica como elementos essenciais do tributo a prestação pecuniária, a compulsoriedade, a necessidade de instituição por lei, a cobrança mediante atividade administrativa vinculada e a inexistência de finalidade sancionatória (PONTALTI, 2025).

Outro aspecto fundamental da teoria do Direito Tributário consiste na compreensão do fato gerador da obrigação tributária, uma vez que é a partir de sua ocorrência que surge a incidência da norma tributária sobre determinada situação concreta. Nesse contexto, a expressão “fato gerador” é utilizado para designar duas realidades distintas, conforme explica Leandro Paulsen (2023). De um lado, refere-se à previsão abstrata contida na norma tributária, situação que parte da doutrina denominada “hipótese de incidência”. De outro, corresponde à concretização, no mundo dos fatos, da situação descrita abstratamente em lei, momento em que surge a obrigação tributária propriamente dita.

No âmbito constitucional, revela-se imprescindível a análise dos princípios tributários, compreendidos como vetores interpretativos e limitações ao exercício do poder de tributar. Conforme leciona Celso Antônio Bandeira de Mello (1988), os princípios constituem mandamentos nucleares do sistema jurídico, funcionando como fundamentos que orientam a interpretação e a aplicação das normas. Em matéria tributária, tais postulados assumem especial relevância por atuarem como mecanismos de contenção da atuação estatal e de proteção do contribuinte.

Antes da análise dos princípios constitucionais tributários aplicáveis ao Imposto Seletivo, mostra-se pertinente distinguir regras e princípios, categorias normativas que desempenham funções distintas no ordenamento jurídico. As regras apresentam conteúdo determinado e aplicação objetiva, incidindo de forma definitiva quando verificados os pressupostos previstos na norma. Os princípios, por sua vez, possuem maior grau de abstração e atuam como mandamentos de otimização, orientando a concretização dos valores constitucionais conforme as possibilidades jurídicas e fáticas do caso concreto (PAULSEN, 2023).

Dessa forma, os princípios diferenciam-se das regras por não estabelecerem comandos absolutos e previamente determinados, mas sim diretrizes cuja concretização depende das circunstâncias do caso concreto. Exemplo disso é o princípio da capacidade contributiva, previsto no art. 145, § 1º, da Constituição Federal, segundo o qual os impostos devem, sempre que possível, ser graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte.

As regras, por sua vez, apresentam estrutura normativa mais rígida e objetiva, impondo comportamentos específicos de observância obrigatória. É o caso da norma prevista no art. 153, III, da Constituição Federal, que atribui à União a competência para instituir imposto sobre a renda.

Nesse caso, é errado afirmar que os princípios constitucionais tributários são limitações constitucionais ao poder de tributar, haja vista, o rol de limitações, constantes do art. 150 da CRFB/88, traz princípios e regras, conforme a estrutura normativa de cada qual, além do que há outros princípios que podem ser extraídos do sistema (PAULSEN, 2023).

Por outro lado, os arts. 150, 151 e 152 da Carta Magna hospedam variados comandos principiológicos, insculpidos à luz de pautas de valores pontualmente prestigiados pelo legislador constituinte. “Em medida, esses princípios em muitos casos são verdadeiras garantias constitucionais do contribuinte contra a força tributária do Estado, assumindo a posição de limitações constitucionais ao poder de tributar” (SABBAG, 2024, p. 66).

Bem como, no fundo, esses princípios são uma exigência de moralidade tributária, guiada conforme aos valores da justiça, da solidariedade, da segurança e da garantia da liberdade dos indivíduos; trata-se da primeira garantia dos contribuintes contra a arbitrariedade e o abuso do poder estatal.

No âmbito do sistema tributário, revela-se imprescindível a análise dos princípios constitucionais tributários, compreendidos como verdadeiras limitações ao poder de tributar do Estado, dentre os quais se destacam a legalidade, a segurança jurídica — especialmente sob o viés da não surpresa —, a isonomia, a capacidade contributiva e a vedação ao confisco.

O princípio da legalidade está previsto especificamente no art. 150, I, da Magna Carta que proíbe os entes federados de “exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”. Além disso, é importante mencionar que o tributo, conforme o art. 3º, do CTN, é prestação “instituída em lei”.

Em medida, o tributo é uma prestação pecuniária compulsória, obrigando ao pagamento independentemente da vontade do sujeito passivo, o dispositivo constitucional transcrito bastaria para que a criação ou aumento de tributo estivesse sob os domínios do princípio da legalidade.

O princípio da legalidade tributária, previsto no art. 150, I, da Constituição Federal, estabelece que é vedado aos entes federativos exigir ou aumentar tributos sem lei que o estabeleça. Trata-se de garantia fundamental do contribuinte, uma vez que submete a instituição e a majoração de tributos à vontade popular manifestada por meio do Poder Legislativo.

Nesse contexto, conforme leciona Pontes de Miranda (1973), a legalidade tributária exprime a ideia de que o povo tributa a si mesmo, de modo que o tributo somente se legitima quando instituído mediante lei, representando manifestação do princípio democrático.

No que se refere ao princípio da não surpresa, destaca-se que a segurança jurídica constitui um dos fundamentos essenciais do ordenamento jurídico, assegurando estabilidade, previsibilidade e proteção da confiança nas relações jurídicas. Além disso, serve de fundamento para institutos como o direito adquirido, o ato jurídico perfeito, a coisa julgada, a prescrição e a decadência (PAULSEN, 2023).

Nesse sentido, o princípio da não surpresa busca garantir a segurança jurídica e a efetividade do contraditório, exigindo previsibilidade quanto a fatos do futuro, não bastando a segurança com relação aos fatos passados.

Inicialmente, além da garantia de que não se cobra tributo em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituídos ou aumentando que é o princípio da irretroatividade previsto no art. 150, III, a), da CRFB/88, o legislador constituinte

também impediu a cobrança no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que instituiu ou aumentou a exação que é o princípio da anterioridade, previsto no art. 150, III, b), da CRFB/88.

No entanto, pelo fato de existir uma fragilidade do princípio da anterioridade como regra assecuratória do princípio da não surpresa, a anterioridade anual (1º de janeiro) permitia que um tributo majorado em dezembro fosse cobrado em janeiro do ano seguinte. Nesse caso, com a Emenda Constitucional 42/2003, foi estendido como regra para os tributos em geral o princípio da noventena, que até então só era aplicável às contribuições para financiamento da seguridade social por força do art. 195, §6º, da CF/1988.

Dessa forma, foi incluído no art. 150, III, uma alínea c afirmando que é vedado cobrar tributos “antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou”, observando -se ainda a alínea b (anterioridade).

Em suma, é lícito afirmar que o princípio da segurança jurídica se traduz, em matéria tributária, no princípio da não surpresa, que traz como corolários os princípios da irretroatividade, da anterioridade e da noventena.

O princípio da isonomia tributária, está expresso no art. 150, II, da CRFB/88 no qual, trata-se de postulado específico que veda o tratamento tributário desigual a contribuintes que se encontrem em situação de equivalência ou equipolência. Enquanto o art. 5º, caput, da CRFB/88, expõe a temática da igualdade de modo genérico, o art. 150, II, da CRFB/88, explora-a de modo específico, fazendo-a convergir para a seara da tributação.

A isonomia possui, portanto, uma acepção horizontal que se refere às pessoas que estão niveladas, ou seja, na mesma situação e que devem ser tratadas da mesma forma, assim, contribuintes com os mesmos rendimentos e mesmas despesas devem pagar o mesmo imposto de renda. Com relação a acepção vertical refere-se às pessoas que se encontram em situações distintas e que, justamente por isso, devem ser tratadas de maneira diferenciada na medida em que se diferenciam.

Segundo Leandro Paulsen (2023) o princípio da capacidade contributiva é o verdadeiro princípio orientador de toda tributação, haja vista, inspira o legislador e orienta os aplicadores das normas tributárias.

A positivação do princípio da capacidade contributiva, é feita expressamente no art. 145, § 1º, da CRFB/88, no qual levanta inúmeros questionamentos, principalmente quanto à sua extensão. Em medida, decorre desse princípio, que o Estado deve exigir das pessoas que contribuam para as despesas públicas na medida da sua capacidade econômica, de modo que os mais ricos contribuam progressivamente mais em comparação aos menos providos de riqueza.

Outrossim, apesar da Constituição Federal de 1988 ter previsto a aplicação do princípio da capacidade contributiva apenas para os impostos, a jurisprudência do STF entende que nada impede sua extensão a outras espécies tributárias.

A aplicação do princípio da capacidade contributiva leva em consideração que todos os impostos incidem sobre alguma manifestação de riqueza do contribuinte. Em medida, aparecendo a riqueza o Estado, exige a solidariedade social compulsória, mediante lei, que obriga o particular a entregar-lhe parte da riqueza, que será redistribuída para toda sociedade por meio das atividades estatais. Logo, é esperado que as pessoas sejam solidárias na medida de suas possibilidades, visto que quem mais tem renda, tem uma possibilidade maior de contribuir com a sociedade sem comprometer sua subsistência.

O princípio do não confisco, previsto no art. 150, IV, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, visa impedir a utilização do tributo com efeito de confisco, e não propriamente que o tributo seja um confisco. Embora esta segunda vedação também exista, ela decorre da própria definição legal de tributo, uma vez que o confisco, no ordenamento jurídico brasileiro, possui natureza sancionatória, ao passo que o tributo, por definição, não pode constituir sanção por ato ilícito.

Nesse sentido, distingue-se o tributo confiscatório do tributo com efeito confiscatório. O primeiro corresponderia àquele instituído com finalidade punitiva, hipótese vedada pelo conceito de tributo previsto no art. 3º do Código Tributário Nacional. Já o segundo refere-se ao tributo cuja incidência excessiva, ao absorver parcela significativa do patrimônio ou da renda do contribuinte, acaba por gerar, tanto no indivíduo quanto na coletividade, a percepção de verdadeira punição.

Assim, ambas as situações se encontram juridicamente proibidas: o confisco propriamente dito, em razão da definição legal de tributo, e o efeito confiscatório, por expressa determinação constitucional contida no art. 150, IV, da CRFB/88.

Dessa forma, a ideia subjacente ao princípio do não confisco é a de que o legislador, ao exercer o poder de tributar conferido pela Constituição, deve fazê-lo de maneira razoável e moderada, evitando que a tributação impeça o exercício de atividades lícitas, dificulte o atendimento das necessidades vitais básicas do contribuinte ou comprometa o seu direito a uma existência digna.

Diante do exposto, verifica-se que os princípios constitucionais tributários assumem papel central na conformação do sistema tributário nacional, atuando como verdadeiras limitações ao poder de tributar do Estado. Por meio da legalidade, da segurança jurídica — materializada, entre outros aspectos, pela vedação à surpresa, da isonomia, da capacidade

contributiva e da vedação ao confisco, busca-se assegurar que a atividade tributária se desenvolva em consonância com os valores fundamentais do Estado Democrático de Direito.

Nesse contexto, tais princípios não apenas condicionam a atuação do legislador e da Administração Tributária, mas também funcionam como instrumentos de proteção do contribuinte contra eventuais abusos estatais, garantindo que a tributação se realize de forma justa, previsível e proporcional.

2.2 Função fiscal e extrafiscal dos tributos

No âmbito do Direito Tributário, a doutrina desenvolve diversas classificações destinadas à compreensão das peculiaridades de cada espécie tributária e do respectivo regime jurídico aplicável. Essas classificações possuem relevante função sistematizadora, contribuindo para a interpretação das normas tributárias e para a delimitação dos efeitos jurídicos decorrentes da tributação.

Sob a perspectiva de sua finalidade predominante, os tributos podem ser classificados em fiscais, extrafiscais e parafiscais. A função fiscal corresponde à finalidade arrecadatória da tributação, isto é, à obtenção de recursos destinados ao custeio das atividades estatais e à manutenção da máquina pública. Nessa hipótese, o tributo possui como objetivo primordial o ingresso de receitas nos cofres públicos, como ocorre, em regra, com o Imposto sobre a Renda (IR), o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e o Imposto Sobre Serviços (ISS).

Por sua vez, a função extrafiscal manifesta-se quando o tributo é utilizado como instrumento de intervenção estatal na ordem econômica e social. Nesse contexto, a arrecadação deixa de ocupar posição central, assumindo relevância secundária diante da finalidade regulatória perseguida pelo Estado. Busca-se, assim, estimular ou desestimular determinadas condutas, induzir comportamentos socialmente desejáveis e promover objetivos econômicos, sociais ou ambientais por meio da tributação.

Entretanto, a distinção entre fiscalidade e extrafiscalidade não ocorre de maneira absoluta. Paulo de Barros Carvalho sustenta que não existem tributos exclusivamente fiscais ou exclusivamente extrafiscais, uma vez que ambas as funções coexistem no fenômeno tributário. Nesse sentido, afirma o autor que “não existe, porém, entidade tributária que se possa dizer pura, no sentido de realizar tão só a fiscalidade, ou unicamente a extrafiscalidade” (CARVALHO, 2019, p. 256).

Desse modo, embora determinados tributos apresentem predominância arrecadatória e outros revelem maior vocação regulatória, fiscalidade e extrafiscalidade coexistem harmonicamente no mesmo instituto tributário, evidenciando a complexidade das funções desempenhadas pela tributação no Estado contemporâneo.

2.3 O poder extrafiscal do Estado: entre a arrecadação e a indução de comportamentos

Historicamente, a função precípua do tributo é a fiscalidade, ou seja, o provimento de recursos financeiros necessários à manutenção da máquina pública e à prestação de serviços essenciais. Todavia, no Direito Tributário contemporâneo, o tributo transcendeu a mera finalidade arrecadatória para consolidar-se como um potente instrumento de intervenção na economia privada. Essa função moderna, denominada extrafiscalidade, permite que o Estado estimule ou desestimule determinadas atividades econômicas, setores ou hábitos de consumo em prol do bem comum.

A percepção de que a carga tributária altera a dinâmica social não é recente. Conforme leciona Maria Iris de Carvalho Miranda (1988, p. 71):

Os governantes perceberam que a tributação produzia diversos efeitos sobre a economia, a formação das riquezas e os hábitos dos contribuintes. Dessa forma, com base nessa observação, passaram a utilizar o tributo para diversas aplicações práticas, conforme as intervenções que desejavam fazer na sociedade.

Nesse contexto, enquanto a função fiscal busca a obtenção de recursos financeiros para o desempenho das atividades estatais, a função extrafiscal utiliza a técnica tributária como instrumento de política pública. O tributo assume caráter extrafiscal quando sua instituição ou majoração é orientada por finalidades que transcendem a simples arrecadação, atuando como mecanismo de correção de externalidades sociais, econômicas ou ambientais consideradas prejudiciais ao interesse coletivo.

Um exemplo clássico dessa manifestação ocorre quando o Governo identifica uma atividade que, embora lícita, gera impactos negativos ou prejudica a produção nacional. Ao instituir alíquotas gravosas — como historicamente se observou no Imposto de Importação sobre bens supérfluos ou com similar nacional — o Estado não visa primordialmente a receita, mas sim o desestímulo àquela prática específica. Caso o contribuinte opte por manter o comportamento, o ingresso financeiro nos cofres públicos torna-se um efeito secundário (arrecadação reflexa), prevalecendo, contudo, o objetivo regulatório de contenção ou direcionamento da conduta privada.

Atualmente, essa lógica manifesta-se de maneira expressiva na Reforma Tributária promovida pela Emenda Constitucional nº 132/2023, especialmente mediante a criação do Imposto Seletivo, previsto no art. 153, VIII, da Constituição Federal. Ao lado da simplificação da tributação sobre o consumo promovida pelo IBS e pela CBS, o constituinte derivado atribuiu ao Imposto Seletivo finalidade predominantemente extrafiscal, voltada à tributação de bens e serviços considerados prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente.

No ordenamento jurídico brasileiro, o poder de tributar é exercido pelo Estado não apenas com a finalidade de carrear recursos ao Erário, com sua função fiscal, mas como um potente instrumento de intervenção na ordem econômica e social. Esta atuação, denominada extrafiscalidade, utiliza a norma tributária para prestigiar ou desestimular determinados comportamentos, funcionando como um braço das políticas públicas. Todavia, conforme a análise de Souza e Aleluia (2021), este “Poder de Império” interventor não é absoluto e não pode ser validado apenas pela ótica tradicional da justiça fiscal.

O reconhecimento da tributação como instrumento legítimo de intervenção estatal também encontra respaldo na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. No julgamento do Tema 939 da Repercussão Geral (RE 1.043.313), a Corte afirmou ser constitucional a flexibilização da legalidade tributária prevista no § 2º do art. 27 da Lei n.º 10.865/2004, ao permitir que o Poder Executivo reduzisse e restabelecesse as alíquotas do PIS e da COFINS incidentes sobre receitas financeiras, destacando que tal autorização se justificava pelo desenvolvimento de função extrafiscal. O precedente reafirma que a utilização da tributação com finalidade extrafiscal encontra fundamento na ordem constitucional, não configurando, contudo, competência discricionária ilimitada, mas atuação condicionada aos parâmetros constitucionais e legais que regem o exercício da competência tributária.

Sob essa perspectiva, embora o princípio da capacidade contributiva permaneça como importante limite à tributação, sua aplicação isolada revela-se insuficiente no campo da extrafiscalidade. Isso porque a tributação indutora não se restringe à aferição da riqueza do contribuinte, mas busca modificar comportamentos socialmente relevantes. Assim, caso o Estado considerasse exclusivamente a capacidade econômica do indivíduo, a norma extrafiscal poderia tornar-se ineficaz, sobretudo diante de contribuintes com elevado poder econômico, aptos a suportar a carga tributária sem alterar a conduta que se pretende desestimular.

Diante disso, a proporcionalidade e a razoabilidade assumem papel central como critérios de controle da legitimidade da tributação extrafiscal. O Estado somente pode utilizar o tributo como instrumento de intervenção econômica quando demonstrar que a medida adotada é adequada, necessária e proporcional aos objetivos constitucionalmente perseguidos.

Conforme destacam Souza e Aleluia (2021), a razoabilidade atua como limite à discricionariedade legislativa, exigindo que a tributação mantenha relação lógica e coerente com a realidade social que pretende disciplinar. A proporcionalidade, por sua vez, estrutura-se como parâmetro de controle mais rigoroso, impondo a observância dos critérios da adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito.

Sob o critério da adequação, exige-se que o tributo seja efetivamente apto a contribuir para o atingimento da finalidade extrafiscal pretendida. Pelo critério da necessidade, impõe-se a demonstração da inexistência de medidas menos gravosas aos direitos fundamentais que sejam igualmente eficazes para alcançar o objetivo estatal. Por fim, na proporcionalidade em sentido estrito, realiza-se juízo de ponderação entre os benefícios sociais decorrentes da medida e os ônus impostos aos contribuintes, de modo que a intervenção estatal somente se legitima quando houver equilíbrio razoável entre o sacrifício individual e a vantagem coletiva obtida (SOUZA; ALELUIA, 2021).

Dessa forma, a extrafiscalidade não pode ser compreendida como prerrogativa ilimitada do Estado, mas como competência constitucionalmente vinculada à promoção de valores legítimos e à observância dos direitos fundamentais. Ausente o necessário nexo de causalidade entre o meio empregado — a tributação — e a finalidade constitucionalmente perseguida, a extrafiscalidade deixa de funcionar como instrumento legítimo de intervenção estatal e passa a representar verdadeiro excesso de poder, comprometendo a segurança jurídica, a liberdade econômica e a própria legitimidade da tributação.

3 O IMPOSTO SELETIVO NA REFORMA TRIBUTÁRIA

3.1 A reforma tributária (EC nº 132/2023)

Promulgada pelas Mesas da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, nos termos do § 3º do art. 60 da Constituição Federal, a Emenda Constitucional nº 132/2023 representa uma das mais relevantes alterações já promovidas no Sistema Tributário Nacional. A reforma tributária busca conferir maior racionalidade, eficiência e transparência à tributação sobre o consumo, sobretudo mediante a simplificação do modelo arrecadatório e da estrutura de incidência dos tributos indiretos.

A Emenda Constitucional nº 132/2023 promove significativa reorganização estrutural do sistema tributário brasileiro, tendo como objetivo central reduzir a complexidade normativa, minimizar a litigiosidade tributária e diminuir os elevados custos administrativos suportados

por contribuintes e pelo próprio Estado. Busca-se, assim, criar ambiente mais favorável ao desenvolvimento econômico, ao aumento da competitividade empresarial e à ampliação da segurança jurídica (HARZHEIM, 2024).

Um dos principais aspectos da reforma consiste na reestruturação da tributação sobre o consumo, mediante a criação de dois novos tributos: a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), de competência da União, e o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), de competência compartilhada entre estados e municípios. Tais tributos substituem parcialmente cinco exações anteriormente existentes: PIS, COFINS, IPI, ICMS e ISS.

A CBS absorve os tributos federais incidentes sobre o consumo, enquanto o IBS substitui os tributos estaduais e municipais sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços. Com isso, a reforma aproxima o sistema tributário brasileiro do modelo internacional de Imposto sobre Valor Agregado (IVA), adotando, entretanto, estrutura dual, composta por tributos distintos nas esferas federal e subnacional.

Entre as principais características do novo modelo destacam-se: a ampla base de incidência, a adoção do princípio do destino, a não cumulatividade plena, a uniformização normativa, a tributação “por fora”, a devolução célere de créditos acumulados, a desoneração das exportações e o estímulo à neutralidade econômica. Tais diretrizes seguem parâmetros amplamente recomendados por organismos internacionais voltados à eficiência dos sistemas tributários contemporâneos (HARZHEIM, 2024).

Além da reformulação da tributação sobre o consumo, a EC nº 132/2023 introduziu o Imposto Seletivo (IS), inserido no art. 153, VIII, da Constituição Federal, de competência privativa da União. O novo tributo incidirá sobre a produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, assumindo relevante função extrafiscal no âmbito do sistema tributário reformado.

No plano infraconstitucional, a Lei Complementar nº 214/2025 desempenha papel fundamental na concretização das diretrizes estabelecidas pela Emenda Constitucional nº 132/2023, ao regulamentar a instituição e operacionalização do IBS, da CBS e do Imposto Seletivo.

No tocante ao IBS e à CBS, a lei complementar adota sistemática de não cumulatividade plena, permitindo a compensação de créditos ao longo da cadeia produtiva e reduzindo os efeitos econômicos da tributação em cascata. Ademais, estabelece diretrizes nacionais uniformes quanto à incidência, base de cálculo e sujeição passiva, buscando reduzir conflitos federativos e aumentar a segurança jurídica (BRASIL, 2025).

Outro ponto relevante refere-se à criação do Comitê Gestor do IBS, responsável pela administração do tributo, arrecadação e distribuição das receitas entre estados e municípios, promovendo maior integração administrativa e uniformidade operacional (BRASIL, 2025).

No que se refere ao Imposto Seletivo, a Lei Complementar nº 214/2025 estabelece as hipóteses gerais de incidência sobre bens e serviços nocivos à saúde ou ao meio ambiente, reforçando sua finalidade predominantemente extrafiscal.

Além disso, a legislação prevê regras de transição entre o sistema tributário anterior e o novo modelo instituído pela reforma, determinando implementação gradual até o ano de 2033, de modo a assegurar adaptação progressiva dos contribuintes e estabilidade na arrecadação tributária.

3.2 Natureza jurídica do imposto seletivo (IS)

O Imposto Seletivo já foi instituído pela Lei Complementar n. 214/2025, tendo seu regime jurídico disciplinado pelos arts. 409 a 435. Em medida, vale lembrar que a hipótese de incidência do Imposto Seletivo está fixado no art. 409, caput, da LC 214/2025, que prevê:

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 (Brasil, 2025).

A competência tributária para edição de normas de IR, por sua vez, é atribuída à União, por força do artigo 153, VIII, da Constituição Federal de 1988, por meio de Lei Complementar inserido no bojo da Constituição pela EC 132/2023, que fixa:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:
VIII – produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, nos termos de lei complementar (Brasil, 2023).

Embora a Constituição exija lei complementar para regulamentação do tributo, o § 6º do art. 153 flexibiliza parcialmente essa exigência ao permitir que as alíquotas sejam fixadas ou alteradas por lei ordinária. O dispositivo também autoriza que a lei complementar determine em qual etapa econômica ocorrerá a incidência do tributo, seja na produção, extração, comercialização ou importação do bem ou serviço.

Todavia, essa liberdade conferida ao legislador não é absoluta, encontrando limites na própria Constituição Federal. O art. 153, § 6º, inciso II, estabelece que o Imposto Seletivo observará a sistemática monofásica, incidindo em apenas uma etapa da cadeia econômica. Nesse sentido, Pontalti (2025, p. 587) esclarece que: "Assim, caso a incidência recaia sobre a produção, não poderá haver nova tributação seletiva sobre a comercialização do mesmo bem ou serviço."

O inciso I do § 6º do artigo 153, prevê hipótese de imunidade tributária ao vedar a incidência do Imposto Seletivo sobre operações destinadas ao exterior, bem como sobre energia elétrica e serviços de telecomunicações. Já o inciso III do §6º determina que o tributo não integrará sua própria base de cálculo, adotando-se a sistemática de cálculo “por fora”.

Por outro lado, o inciso IV do §6º estabelece que o Imposto Seletivo comporá a base de cálculo do IBS, da CBS, do ICMS e do ISSQN, o que implica que o valor do tributo será incorporado ao preço considerado para incidência das demais exações.

Além disso, o inciso VII do §6º prevê que, caso o imposto seja cobrado na etapa de extração, a posterior destinação do bem será irrelevante para a incidência tributária, ainda que o produto venha posteriormente a ser exportado. O referido dispositivo também estabelece limitação constitucional quanto à alíquota incidente sobre extração de bens minerais, fixando teto de 1%.

Sob a perspectiva jurídica, trata-se de imposto federal cuja hipótese de incidência recai sobre atividades relacionadas a bens e serviços considerados prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente. O tributo foi concebido primordialmente como instrumento extrafiscal de indução comportamental, destinado a desestimular práticas econômicas socialmente indesejadas.

A utilização da tributação com finalidade desincentivadora, contudo, não constitui inovação do ordenamento brasileiro. Em diversos países europeus e nos Estados Unidos, são amplamente utilizados tributos seletivos incidentes sobre produtos nocivos, conhecidos internacionalmente como *sin taxes* (“impostos do pecado”), geralmente aplicados sobre cigarros, bebidas alcoólicas e outros bens associados a externalidades negativas.

No contexto da reforma tributária, o Imposto Seletivo também absorve parcialmente a função extrafiscal historicamente desempenhada pelo Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). Todavia, o IPI não será integralmente extinto, especialmente em razão da preservação do tratamento favorecido conferido à Zona Franca de Manaus durante o período de transição do novo sistema tributário.

Além disso, o Imposto Seletivo relaciona-se ao princípio da seletividade, embora apresente conformação distinta daquela tradicionalmente observada no IPI e no ICMS. Enquanto nesses tributos a seletividade costuma orientar-se pela essencialidade dos produtos, no Imposto Seletivo ela assume viés predominantemente extrafiscal, permitindo tributação mais gravosa sobre bens e serviços cuja redução de consumo seja socialmente desejável.

3.3 Finalidade do imposto seletivo

O Imposto Seletivo (IS) possui natureza predominantemente extrafiscal, uma vez que sua finalidade principal ultrapassa a simples arrecadação de receitas. O tributo atua como instrumento de tributação indutiva, voltado ao desestímulo do consumo de bens e serviços considerados nocivos à saúde ou ao meio ambiente. Trata-se, portanto, da utilização do sistema tributário como mecanismo apto a influenciar comportamentos econômicos e sociais (MAZZA, 2026).

Nesse contexto, a criação do Imposto Seletivo, no âmbito da Emenda Constitucional nº 132/2023, atende a dupla finalidade. A primeira consiste na implementação de instrumento regulatório destinado à desincentivação de atividades consideradas socialmente prejudiciais, em consonância com políticas públicas voltadas à proteção da saúde e do meio ambiente (FOLLONI; FLORIANI NETO; OLIVEIRA, 2021).

A segunda finalidade relaciona-se à reorganização estrutural do sistema tributário brasileiro, mediante separação mais clara entre funções arrecadatórias e funções extrafiscais. Com isso, a reforma procura concentrar no Imposto Seletivo a utilização mais intensa da tributação indutora, deixando o IBS e a CBS vinculados predominantemente à arrecadação e à neutralidade econômica, ainda que não inteiramente destituídos de efeitos extrafiscais (BRASIL, 2023).

Tal modelo aproxima o Brasil de experiências internacionais consolidadas, nas quais impostos sobre valor agregado coexistem com tributos seletivos incidentes sobre produtos específicos, como cigarros, bebidas alcoólicas, combustíveis fósseis e outros bens associados a externalidades negativas (CARVALHO, 2023; LUSTOSA FILHO, 2023).

No plano constitucional, a EC nº 132/2023 estabeleceu diretrizes estruturais relevantes para o novo tributo, prevendo incidência monofásica, ausência de cumulatividade e possibilidade de fixação de alíquotas por lei ordinária. Essa sistemática confere maior flexibilidade ao legislador infraconstitucional na definição da intensidade da tributação incidente sobre determinados bens e serviços.

Entretanto, um dos principais pontos de debate reside justamente na delimitação do critério material de incidência do imposto, especialmente em razão da utilização da expressão “bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente”. Trata-se de conceito jurídico indeterminado, cuja amplitude pode permitir significativa margem de conformação legislativa.

Nesse cenário, o tributo poderá alcançar não apenas produtos tradicionalmente submetidos à tributação seletiva, como álcool e tabaco, mas também bebidas açucaradas, alimentos ultraprocessados, combustíveis fósseis e outros produtos potencialmente nocivos. A

delimitação concreta desse campo dependerá de escolhas político-legislativas, frequentemente sujeitas à influência de interesses econômicos e setoriais.

Por essa razão, parte da doutrina sustenta a necessidade de adoção de critérios objetivos e fundamentados em evidências técnico-científicas, sob pena de comprometimento da legitimidade constitucional do tributo e de sua própria finalidade extrafiscal (LUSTOSA FILHO, 2023). A excessiva abertura semântica da norma constitucional pode ampliar demasiadamente a discricionariedade legislativa, permitindo eventual utilização do Imposto Seletivo como instrumento meramente arrecadatório, em desvio à finalidade constitucionalmente prevista.

No tocante às alíquotas, espera-se que sejam graduadas conforme o grau de nocividade associado a cada produto ou serviço, de modo que bens comprovadamente mais prejudiciais sejam submetidos a cargas tributárias mais elevadas, enquanto aqueles de impacto reduzido recebam tratamento menos oneroso.

Sob a perspectiva econômica, o Imposto Seletivo aproxima-se da concepção de tributo pigouviano, uma vez que busca internalizar externalidades negativas decorrentes do consumo de determinados produtos. Nessa lógica, pretende-se incorporar ao preço final os custos sociais e ambientais gerados por tais atividades econômicas.

Paralelamente, o tributo também pode ser compreendido como instrumento de tributação indutiva, direcionado especificamente à modificação de comportamentos mediante o encarecimento de bens considerados prejudiciais. Embora ambas as perspectivas possam coexistir, não se confundem. A teoria pigouviana fundamenta-se na compensação econômica das externalidades negativas, enquanto a tributação indutiva justifica-se prioritariamente pelo efeito dissuasório produzido sobre o consumo.

Assim, é possível sustentar que um tributo voltado à internalização de externalidades produza simultaneamente efeitos de desestímulo comportamental. Todavia, tais fundamentos não são necessariamente cumulativos, podendo o imposto justificar-se por uma ou outra finalidade, conforme a interpretação constitucional adotada.

Nesse sentido, a doutrina identifica ao menos três correntes interpretativas acerca do art. 153, VIII, da Constituição Federal: (i) a que admite a validade do imposto sempre que presente qualquer uma das finalidades — internalização de externalidades ou desestímulo de condutas; (ii) a que exige a presença simultânea de ambas; e (iii) a que privilegia a função indutora como fundamento central do tributo.

A definição quanto à prevalência de uma dessas interpretações dependerá do desenvolvimento legislativo do Imposto Seletivo e da futura consolidação jurisprudencial acerca dos limites constitucionais da tributação extrafiscal.

Por fim, observa-se que a tendência normativa associada à regulamentação da reforma tributária aponta para o fortalecimento da extrafiscalidade indutora como elemento central do Imposto Seletivo, privilegiando o desestímulo ao consumo de bens nocivos e a tutela de direitos fundamentais, especialmente a saúde pública e o meio ambiente.

Dessa forma, observa-se que o Imposto Seletivo foi concebido constitucionalmente como instrumento de tributação predominantemente extrafiscal, voltado à tutela da saúde pública, do meio ambiente e à indução de comportamentos socialmente desejáveis. Sua legitimidade jurídica encontra fundamento justamente na possibilidade de utilização da tributação como mecanismo de intervenção estatal sobre o domínio econômico, especialmente diante da necessidade de redução das externalidades negativas associadas a determinados bens e serviços.

A predominância da finalidade extrafiscal do Imposto Seletivo conduz a uma consequência inerente à sua própria estrutura: caso o tributo alcance o objetivo constitucional de reduzir significativamente o consumo dos bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, haverá tendência de diminuição da própria arrecadação. Isso ocorre porque a redução do consumo implica menor ocorrência do fato gerador e, consequentemente, redução da base econômica sobre a qual incide o imposto. Sob essa perspectiva, a queda da arrecadação não representa o fracasso da política tributária, mas, ao contrário, evidencia o êxito da função indutora atribuída ao tributo pelo constituinte.

Essa característica distingue o Imposto Seletivo dos tributos de finalidade predominantemente fiscal. Enquanto nestes a manutenção ou o incremento da arrecadação constitui objetivo permanente do Estado, no Imposto Seletivo a eventual redução da receita é consequência natural da efetividade da política pública de desestímulo ao consumo. Por essa razão, eventual diminuição arrecadatória deverá ser absorvida pelas receitas provenientes dos tributos vocacionados ao financiamento ordinário das atividades estatais, especialmente o IBS e a CBS, cuja função principal permanece vinculada à arrecadação e à neutralidade econômica. Admitir a ampliação do campo de incidência do Imposto Seletivo ou o agravamento de suas alíquotas apenas para compensar perdas arrecadatórias significaria inverter a lógica estabelecida pela Emenda Constitucional nº 132/2023, convertendo um tributo concebido para induzir comportamentos em mero instrumento de incremento de receitas públicas.

Entretanto, a amplitude conferida ao legislador para definição dos produtos sujeitos à incidência do tributo, bem como para fixação de suas alíquotas, também suscita relevantes preocupações quanto aos limites da atuação extrafiscal do Estado. Isso porque a ausência de critérios objetivos suficientemente delimitados pode ampliar a discricionariedade legislativa e administrativa, favorecendo instabilidade normativa, insegurança jurídica e eventual afastamento da finalidade constitucionalmente atribuída ao tributo.

Nesse contexto, surge o debate acerca da possibilidade de utilização do Imposto Seletivo como instrumento predominantemente arrecadatório ou político, em desvio à sua finalidade extrafiscal originária. A utilização excessivamente ampla da extrafiscalidade tributária, sem mecanismos adequados de controle, pode comprometer princípios constitucionais relevantes, como a proporcionalidade, a razoabilidade, a segurança jurídica e a vedação ao desvio de finalidade.

Assim, embora o Imposto Seletivo represente importante instrumento de intervenção estatal e de proteção de direitos fundamentais, sua aplicação demanda observância rigorosa dos limites constitucionais ao poder de tributar. A própria possibilidade de redução da arrecadação, decorrente do êxito de sua função extrafiscal, evidencia que a legitimidade constitucional do tributo não pode ser aferida pelo volume de receitas que proporciona, mas pela efetiva concretização dos objetivos de proteção à saúde pública e ao meio ambiente. Justamente por isso, torna-se indispensável a existência de mecanismos jurídicos capazes de impedir que interesses meramente arrecadatórios conduzam à ampliação indevida da incidência do imposto ou ao afastamento de sua finalidade constitucional, tema que será desenvolvido nos capítulos seguintes.

4 DESVIO DE FINALIDADE E OS RISCOS DO USO INDEVIDO DOS IMPOSTOS SELETIVOS

4.1 Conceito de desvio de finalidade tributária

O conceito de desvio de finalidade possui bases consolidadas no Direito Administrativo brasileiro, sendo textualmente definido pela Lei nº 4.717/1965, em seu art. 2º, parágrafo único, alínea “e”, como aquele que se verifica quando “o agente pratica o ato visando a fim diverso daquele previsto, explícita ou implicitamente, na regra de competência”.

Nesse sentido, observa-se que a premissa legal pode ser expandida na seara doutrinária. Sabendo que a finalidade comporta um duplo sentido (amplo e restrito), constata-se a ocorrência do desvio de poder quando o agente público pratica o ato com inobservância do interesse

público ou com objetivo diverso daquele previsto em lei. O agente afasta-se da finalidade que deveria atingir para alcançar resultado alheio, não amparado pelo ordenamento.

Segundo Celso Antônio Bandeira de Mello (1988), a identificação do desvio de finalidade não depende da comprovação da vontade ou da intenção subjetiva do agente administrativo, mas sim da análise objetiva da adequação do ato aos fins que justificam sua previsão legal. Dessa forma, o controle do vício deve recair sobre a conformidade entre a atuação administrativa e os objetivos públicos definidos pelo sistema jurídico. Assim, mesmo quando formalmente válido, o ato que se distancia da finalidade institucional para a qual foi concebido revela vício de legalidade insanável.

Embora originalmente desenvolvido no âmbito administrativo, a lógica desse instituto projeta-se perfeitamente sobre o Direito Tributário, especialmente no que tange aos tributos de finalidade extrafiscal. Isso porque o exercício da competência tributária também se encontra estritamente vinculado aos objetivos constitucionais que justificam a sua instituição. Dessa forma, a utilização de um tributo em desconformidade com os fins que legitimam sua criação caracteriza autêntico desvio de finalidade tributária, sujeito ao controle de constitucionalidade.

Para além da concepção tradicional, é necessário considerar que a Constituição Federal de 1988 conferiu ao sistema tributário uma dimensão finalística proeminente. Nesse contexto, determinadas competências tributárias passaram a ser exercidas em consonância com objetivos constitucionais específicos, de modo que a instituição e a exigência de certos tributos encontram fundamento não apenas na arrecadação de receitas (fiscalidade), mas também na promoção e indução de valores socialmente relevantes.

Nesse sentido, Bastos (2012) identifica a possibilidade de ocorrência do desvio de finalidade no Direito Tributário sob duas modalidades distintas. A primeira manifesta-se como desvio de poder, quando a competência tributária é exercida sob a justificativa de uma finalidade extrafiscal, embora o propósito efetivo seja meramente arrecadatório, em afronta aos limites constitucionais da indução econômica — tradicionalmente expressos em dispositivos como o art. 153, § 1º, da Carta Magna — bem como aos princípios da capacidade contributiva e da vedação ao confisco. A segunda ocorre por meio da tredestinação, situação em que os recursos arrecadados são desviados da finalidade legal ou constitucional que justificou sua instituição. Em ambos os casos, observa-se o afastamento dos fins que legitimam o exercício da competência tributária, reproduzindo, em âmbito tributário, a lógica do desvio de finalidade tradicionalmente desenvolvida pelo Direito Administrativo.

O autor propõe, portanto, uma leitura normativamente comprometida com a teleologia constitucional, sobretudo ao analisar os mecanismos de controle no campo da extrafiscalidade.

Sob essa ótica, a legitimidade do exercício do poder tributário está condicionada à estrita coerência entre o instrumento normativo adotado e os propósitos delineados pela Carta Magna. A adoção de medidas arrecadatórias disfarçadas de políticas públicas de indução — como a majoração de alíquotas sob o manto da regulação setorial, mas com evidente intuito de inflar os cofres públicos — caracteriza manifesto desvio de poder, incompatível com a matriz constitucional das normas extrafiscais.

Como bem explica Schoueri (2018), o exercício da função extrafiscal deve ser balizado por princípios constitucionais fundamentais, tais como a razoabilidade, a isonomia e a capacidade contributiva, sob pena de converter-se em forma indireta de intervenção estatal abusiva, distorcendo o sistema tributário e gerando severa insegurança jurídica.

Em suma, o desvio de finalidade na seara extrafiscal configura uma realidade normativa cuja ocorrência compromete a própria legitimidade da tributação. O desafio doutrinário e jurisprudencial reside, portanto, em identificar, com precisão técnica e critérios objetivos, as fronteiras entre o uso legítimo do tributo como instrumento de política pública e a sua deturpação para fins meramente arrecadatórios.

4.2 Riscos no uso político ou econômico do imposto seletivo

Posterior à análise sobre a criação do Imposto Seletivo por meio da atual Reforma Tributária e seu campo de atuação prioritariamente extrafiscal, faz-se necessário examinar os riscos atrelados à implementação do referido tributo. A concretização dessa nova exação 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 positivação do Imposto Seletivo, destaca-se, inicialmente, a possibilidade de que sua aplicação prática produza efeitos diametralmente opostos aos pretendidos pelo constituinte originário. 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 por agravar 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”*, uma situação ocorrida na Índia durante o domínio colonial britânico. Na ocasião, o governo, preocupado com o grande número de cobras

venenosas em Delhi, estipulou o pagamento de recompensas financeiras para cada réptil morto pelos cidadãos.

Inicialmente, a medida gerou um resultado positivo. No entanto, com o passar do tempo, determinados indivíduos passaram a criar cobras com o único propósito de obter a recompensa governamental. Quando o estímulo financeiro deixou de ser oferecido pelo Estado, esses criadores simplesmente libertaram os animais, resultando no agravamento do problema original.

Transpondo tal efeito para o contexto do Imposto Seletivo, pode-se inferir que, a princípio, o aumento da carga tributária sobre determinados bens considerados nocivos desestimulará seu consumo por parte da população — sendo esta, em suma, a função básica da extrafiscalidade. Contudo, a experiência internacional de países como a França demonstrou que o aumento excessivo da carga tributária sobre cigarros, por exemplo, pode impulsionar a expansão do mercado clandestino desses mesmos produtos, gerando um verdadeiro "efeito cobra tributário".

Em larga medida, o fomento ao mercado ilegal caminha em sentido manifestamente contrário aos objetivos da sociedade, posto que: (i) opera à margem do controle sanitário; (ii) oferece produtos a preços mais atraentes aos consumidores e, embora esta não seja a finalidade precípua do tributo, (iii) o Estado sofre severa perda de arrecadação. Trata-se de uma situação em que a instituição de um tributo similar ao Imposto Seletivo seguiu na contramão dos objetivos da tributação extrafiscal. Nesse sentido, destacam-se os dados trazidos pela instituição “*Campaign for Tobacco-Free Kids*”:

Uma das principais consequências geradas pelo comércio ilícito a nível mundial é tornar os cigarros mais acessíveis e a preços módicos. A disponibilidade de cigarros mais baratos aumenta as vendas e o consumo, elevando o devastador total mundial de doenças e mortes pelo tabagismo.

[...]

O comércio ilegal também pode sabotar a política de altas taxas do tabaco. Elevar os impostos dos cigarros — e seus preços — é considerado o meio mais eficaz para reduzir o consumo de tabaco e fazer com que os fumantes parem de fumar. O aumento dos preços demonstrou desencorajar os jovens de começarem, aumentar o número de fumantes que abandonam o vício e reduzir o número de ex-fumantes que recomeçam. (CAMPAIGN FOR TOBACCO-FREE KIDS, 2008, tradução nossa).

Ainda em relação ao cenário francês, no contexto do controle da oferta de tabaco, parlamentares apresentaram à Assembleia Nacional um documento evidenciando que, apesar do aumento do preço do produto, o consumo 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 (CRISTINA, 2024).

Certamente, este trabalho não pretende defender que os produtos fumígenos não devam ser severamente tributados. A crítica realizada reside no fato de que a adoção de alíquotas excessivamente elevadas, desacompanhada da devida Análise de Impacto Regulatório (AIR), pode impulsionar práticas econômicas informais, estimular o contrabando e comprometer a eficácia da medida extrafiscal. Resulta-se, assim, em consequências opostas às pretendidas, transmutando a política pública em mais um exemplo prático do “efeito cobra”.

Outrossim, outro risco relevante atrelado à instituição do IS relaciona-se à possibilidade de que, em sua aplicação concreta, o tributo venha a ser utilizado com viés eminentemente arrecadatário, em descompasso com a sua matriz extrafiscal.

Isso ocorre porque, não obstante a limitação expressa pelo artigo 153, inciso VIII, da Constituição Federal, que restringe a incidência do IS a bens e serviços prejudiciais à saúde e ao meio ambiente, subsiste um amplo campo de discricionariedade conferido ao legislador complementar para determinar o que será rotulado como “nocivo” (VIDOR; BERNARDES, 2024).

Nesse contexto, como observa Detzel (2018), há um risco real de que o Estado, a pretexto de instrumentalizar o direito tributário para a consecução de objetivos sociais e ambientais constitucionalmente previstos, utilize-se de medidas extrafiscais com o escopo dissimulado de aumentar a receita pública. Esse desvio de finalidade culminaria, inevitavelmente, na atração de bens e serviços ao campo de incidência do Imposto Seletivo que, sob uma perspectiva estritamente técnica, deveriam restar imunes a essa modalidade gravosa de tributação.

Portanto, torna-se imperioso o estudo aprofundado dos critérios de controle que delimitam o exercício dessa competência tributária. A fixação de balizas fundamentadas nos postulados da proporcionalidade, da razoabilidade e da segurança jurídica é premissa indispensável para que a instituição do Imposto Seletivo seja juridicamente válida, economicamente neutra e socialmente eficaz.

4.3 Consequências jurídicas do desvio de finalidade do imposto seletivo

4.3.1 A invalidade normativa por ruptura da estrutura teleológica objetivada

A primeira consequência jurídica do desvio de finalidade do Imposto Seletivo manifesta-se no plano da validade abstrata da norma instituidora. Isso porque a conformação constitucional dos tributos de natureza extrafiscal pressupõe a existência de uma finalidade

normativa objetivada, apta a justificar e orientar a própria estrutura da incidência tributária. Conforme leciona Leão (2015), a identificação de uma norma tributária como extrafiscal depende da presença de uma finalidade deduzida a partir de uma interpretação teleológico-objetiva do texto normativo, voltada primordialmente à consecução de determinados fins políticos, econômicos ou sociais expressamente acolhidos pelo ordenamento jurídico. Nessa perspectiva, a caracterização da extrafiscalidade não decorre da intenção subjetiva do legislador histórico, mas da finalidade incorporada à própria estrutura normativa da exação.

No âmbito do Imposto Seletivo, a finalidade de desestimular o consumo de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente não constitui elemento acessório ou secundário da tributação. Ao contrário, trata-se do fundamento constitucional que justifica a atribuição de competência à União para instituir essa modalidade tributária. A finalidade extrafiscal integra, portanto, a própria identidade jurídica do tributo, funcionando como elemento legitimador da intervenção estatal sobre determinadas atividades econômicas e padrões de consumo.

Nesse sentido, a doutrina destaca que, nos tributos concebidos com finalidade predominantemente extrafiscal, os objetivos regulatórios devem impregnar a estrutura interna da norma tributária, influenciando seus elementos essenciais. É o que evidencia a conhecida passagem de Varona Alabern, reproduzida por Leão (2015, p. 308):

[...] a estrutura interna do tributo deve ser impregnada aos aspectos extrafiscais, de tal forma que não se caracterizem como um acessório, mas sim que marquem seus elementos essenciais com tal intensidade que sem essas notas extrafiscais o tributo perderia sua lógica interna e estaria notadamente desfigurado.

A lição demonstra que a finalidade regulatória não pode ser compreendida como simples consequência eventual da tributação. Nos tributos extrafiscais, ela constitui pressuposto de legitimidade da própria norma, de forma a impregnar sua estrutura interna de tal forma que sem esses elementos regulatórios, a exação perderia sua própria lógica e estaria desfigurada. Desse modo, quando o Imposto Seletivo passa a ser utilizado predominantemente como mecanismo de incremento arrecadatório, sem efetiva vinculação à proteção da saúde pública ou do meio ambiente, verifica-se uma ruptura entre a finalidade constitucionalmente estabelecida e a estrutura normativa concretamente adotada pelo legislador.

Nessas circunstâncias, a tributação deixa de observar os pressupostos materiais que justificam o exercício da competência tributária conferida pela Constituição. Embora a arrecadação seja consequência inerente à instituição de qualquer tributo, ela não pode converter-se na finalidade predominante de uma exação cuja legitimidade constitucional

decorre justamente de sua função regulatória. Caso contrário, corre-se o risco de utilizar a seletividade extrafiscal como mera justificativa formal para a criação de instrumentos voltados essencialmente à obtenção de receitas públicas.

Sob essa perspectiva, o desvio de finalidade revela-se incompatível com a própria lógica constitucional do Imposto Seletivo. A utilização de critérios de incidência desvinculados da tutela da saúde ou do meio ambiente, ou a adoção de cargas tributárias desprovidas de relação com os objetivos extrafiscais constitucionalmente previstos, pode caracterizar desvio de finalidade no exercício da competência tributária, em desacordo com os limites materiais estabelecidos pelo constituinte. Isso porque, conforme leciona Ávila (2018), as normas de competência não apenas atribuem poderes aos entes políticos, mas também delimitam as condições para o seu exercício válido, de modo que a legitimidade da atuação legislativa depende da observância dos pressupostos constitucionais que fundamentam a própria competência.

Por conseguinte, a desconsideração da finalidade regulatória compromete o controle de conformidade constitucional da norma tributária e fragiliza os fundamentos que legitimam sua existência no ordenamento jurídico. A doutrina identifica essa situação como hipótese de “tributação atécnica” ou “tributação imprópria”, caracterizada pela ausência dos pressupostos materiais que justificam a utilização da técnica extrafiscal (NABAIS apud LEÃO, 2015). Assim, o desvio de finalidade no exercício da competência tributária pode ensejar o controle de constitucionalidade da norma instituidora do Imposto Seletivo, quando demonstrado o rompimento dos limites materiais que condicionam o exercício dessa competência.

4.3.2 Ofensa ao postulado da proporcionalidade e o colapso do controle dos meios

Outra relevante consequência jurídica do desvio de finalidade do Imposto Seletivo consiste na violação ao postulado da proporcionalidade, verdadeiro parâmetro de controle da legitimidade das intervenções estatais que restringem direitos fundamentais. Como a tributação extrafiscal não possui finalidade predominantemente arrecadatória, mas busca induzir comportamentos socialmente desejáveis mediante a utilização do tributo como instrumento de intervenção no domínio econômico, sua validade depende da existência de uma relação racional e constitucionalmente adequada entre o meio empregado — a tributação — e o fim constitucionalmente previsto — a proteção da saúde pública e do meio ambiente.

A proporcionalidade, conforme amplamente reconhecido pela doutrina constitucional, estrutura-se em três subcritérios indissociáveis: a adequação, destinada a verificar se a medida

adotada é apta a promover o objetivo perseguido; a necessidade, que exige a inexistência de outro meio igualmente eficaz e menos restritivo aos direitos fundamentais; e a proporcionalidade em sentido estrito, voltada ao balanceamento entre a intensidade da restrição imposta e a relevância do interesse público tutelado. No âmbito do Imposto Seletivo, esses três elementos constituem importantes parâmetros de aferição da legitimidade constitucional da tributação extrafiscal.

O primeiro exame recai sobre a adequação da medida. Para que o Imposto Seletivo seja constitucionalmente legítimo, sua incidência deve demonstrar aptidão para desestimular o consumo de bens e serviços nocivos à saúde ou ao meio ambiente. Caso a tributação recaia sobre produtos cuja oneração não possua capacidade concreta de influenciar o comportamento dos agentes econômicos, ou seja, utilizada predominantemente como instrumento de incremento arrecadatório, rompe-se o vínculo entre o meio empregado e a finalidade constitucionalmente estabelecida, comprometendo a racionalidade da intervenção estatal.

Nesse sentido, Leão (2015, p. 320) observa que a própria desconconsideração da finalidade inviabiliza a aplicação do postulado da proporcionalidade:

"[...] a desconconsideração da finalidade impossibilita a aplicação do postulado da proporcionalidade, uma vez que não permite que se verifique a adequação da medida (se não há fim, não há controle de meio: qualquer meio é adequado quando não se tem finalidade, até mesmo a mera arrecadação); a sua necessidade [...]; e a sua proporcionalidade em sentido estrito [...]. O controle, portanto, se torna absolutamente discricionário, sem critérios objetivos que possam ser conhecidos e controlados pelos contribuintes em geral, gerando não apenas menos controle sobre a restrição dos direitos fundamentais dos cidadãos, como maior insegurança jurídica para o sistema como um todo."

A passagem evidencia que a finalidade extrafiscal não representa mero elemento justificativo da tributação, mas verdadeiro pressuposto metodológico para a incidência do postulado da proporcionalidade. Sem um objetivo constitucional claramente definido, desaparece o referencial necessário para aferir a legitimidade do meio empregado, tornando inviável qualquer controle racional da atividade legislativa.

Essa compreensão encontra importante respaldo na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. No julgamento da ADI n.º 5.553, que examinou a constitucionalidade de benefícios fiscais concedidos a agrotóxicos, a Corte reconheceu que normas tributárias de natureza extrafiscal permanecem submetidas ao controle de constitucionalidade quando confrontadas com direitos e princípios constitucionais, especialmente a proteção da saúde e do meio ambiente. Em seu voto, o Ministro Edson Fachin ressaltou que a utilização da tributação como instrumento de intervenção estatal não afasta a necessidade de compatibilidade das opções legislativas com os valores constitucionais que lhes conferem fundamento de validade. Embora o objeto do julgamento estivesse restrito aos incentivos fiscais destinados aos agrotóxicos, o

precedente evidencia que a discricionariedade do legislador na conformação de políticas tributárias extrafiscais não possui caráter absoluto, permanecendo sujeita ao controle jurisdicional de constitucionalidade sempre que houver possível incompatibilidade com os direitos fundamentais e com as finalidades constitucionais da tributação.

Também sob o prisma da necessidade, a perda da finalidade regulatória compromete a validade da intervenção tributária. Ainda que o tributo seja potencialmente apto a influenciar comportamentos, sua utilização somente se justifica quando inexistirem medidas alternativas capazes de produzir resultados equivalentes com menor restrição aos direitos fundamentais. Nesse sentido, como observa Adamy, citado por Vidor e Bernardes (2024), instrumentos regulatórios administrativos, políticas de educação sanitária e campanhas de conscientização podem revelar-se igualmente eficazes e menos gravosos do que imposição de uma elevada carga tributária.

Por fim, a proporcionalidade em sentido estrito exige que os benefícios sociais decorrentes da tributação superem os ônus impostos aos contribuintes. A restrição ao direito de propriedade e à liberdade econômica somente encontra fundamento constitucional quando compensada pela efetiva promoção dos valores protegidos pelo constituinte. Se o Imposto Seletivo deixa de produzir resultados concretos na proteção da saúde pública ou do meio ambiente e passa a funcionar predominantemente como mecanismo de arrecadação, o equilíbrio entre custos e benefícios da medida é comprometido, tornando questionável a legitimidade constitucional da restrição imposta.

A esse respeito, Humberto Ávila (2018) sustenta que a proporcionalidade constitui importante critério de controle da atuação estatal, exigindo adequada relação entre os meios escolhidos e os fins constitucionalmente legitimados. Ao transpor essa premissa para o Imposto Seletivo, observa-se que a desconsideração de sua finalidade extrafiscal – proteção da saúde e do meio ambiente – inviabiliza o controle de proporcionalidade, uma vez que, na ausência de um fim concreto, desaparece o parâmetro para aferir a adequação do meio e a necessidade da intervenção. Logo, sem esse “norte” teleológico, o controle jurisdicional torna-se absolutamente discricionário, pois qualquer medida, inclusive o mero incremento arrecadatário, passaria a ser considerada falsamente adequada, comprometendo a segurança jurídica e a proteção dos direitos fundamentais.

4.3.3 Ruptura da igualdade tributária e invalidação do critério *discrímen*

Outra consequência jurídica de relevo concerne à violação frontal ao princípio da igualdade tributária (Art. 150, II, da CF). Em sua estrutura relacional e formal, a igualdade pressupõe um fator de diferenciação (*discrímen*) que guarde estrita pertinência e coerência com o critério (finalidade) que justifica a distinção. Enquanto na tributação de natureza fiscal a igualdade se realiza por meio do critério da capacidade contributiva, nas normas extrafiscais o tratamento desigual entre os contribuintes legitima-se unicamente em função da consecução de fins externos constitucionalmente protegidos.

No caso do Imposto Seletivo, a diferenciação da carga tributária afasta-se legitimamente da capacidade econômica para fundar-se em critérios congruentes com a proteção da biota ambiental ou da higidez psicofísica da população. Ocorre que, ao manifestar-se o desvio de finalidade, o parâmetro diferenciador perde seu fundamento de validade constitucional. Conforme advertem Vidor e Bernardes (2024, p. 14):

A pretexto de agravar a tributação de bebidas açucaradas e preservar a saúde da população, poder-se-á tão somente estar excedendo aos limites da capacidade contributiva e estabelecendo critérios discriminatórios em relação aos contribuintes que se encontram em igual condição, caso os meios adotados não guardem relação de pertinência com o fim almejado ou se mostre insuficiente a produção de efeitos concretos.

Inexistindo um vínculo de congruência e correlação entre a discriminação promovida e a efetiva tutela da saúde ou do meio ambiente, o gravame transmuda-se em um tratamento desigual arbitrário aplicado a sujeitos que manifestam equivalente capacidade econômica. De acordo com a formulação teórica de Ávila, trazida pela análise de Vidor e Bernardes (2024, p. 15-16), a validação da medida de comparação nas normas extrafiscais exige congruência entre o meio e o fim. A ausência de justificativa legítima para a assimetria tributária nulifica o *discrímen* eleito, inquinando a norma de irremediável inconstitucionalidade por ofensa à isonomia.

4.3.4 A perda superveniente da legitimidade constitucional da tributação extrafiscal

As consequências do desvio de finalidade do Imposto Seletivo não se limitam ao momento de sua instituição, projetando-se ao longo do tempo em razão da necessidade de permanente verificação da legitimidade constitucional da intervenção extrafiscal. Isso porque a validade das normas tributárias de caráter indutor depende não apenas de sua compatibilidade originária com a Constituição, mas também da manutenção das circunstâncias fáticas que justificam sua existência. Nesse sentido, as normas extrafiscais submetem-se a um duplo

controle de legitimidade, exigindo a verificação contínua de seus efeitos na realidade social e econômica, pois "não há função indutora sem eficácia indutora" (LEÃO, 2015).

A partir dessa premissa, revela-se possível controlar a permanência dos pressupostos constitucionais que legitimam a tributação extrafiscal sempre que ela se mostrar incapaz de produzir os efeitos regulatórios que justificaram a sua instituição. Com efeito, se a experiência prática demonstrar que a incidência do Imposto Seletivo não promove redução significativa do consumo de bens ou serviços considerados prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, convertendo-se, em contrapartida, em mero instrumento permanente de incremento da arrecadação estatal, estará descaracterizada a finalidade extrafiscal que fundamenta a sua validade constitucional. Nessa hipótese, rompe-se o nexo entre o meio empregado e a finalidade constitucional perseguida, esvaziando a justificativa para a manutenção da exação.

A esse respeito, experiências internacionais envolvendo os denominados *fat taxes* evidenciam que a tributação incidente sobre determinados alimentos apresentou reduzida capacidade de influenciar o comportamento dos consumidores (BAZZANEZE; GONÇALVES apud VIDOR; BERNARDES, 2024). Embora tais experiências não afastem a legitimidade da utilização da tributação extrafiscal como instrumento de política pública, demonstram a importância da avaliação contínua de sua eficácia. Caso a medida deixe de produzir os efeitos regulatórios que justificaram sua instituição e permaneça apenas como mecanismo de incremento da arrecadação estatal, haverá comprometimento da finalidade extrafiscal que lhe confere fundamento constitucional, legitimando o controle de sua conformidade com os limites materiais estabelecidos pela Constituição Federal.

Nessas circunstâncias, rompe-se o vínculo entre o meio empregado e a finalidade constitucional que legitimava a intervenção estatal. O tributo deixa de exercer função indutora e passa a desempenhar finalidade essencialmente arrecadatória, descaracterizando sua natureza extrafiscal. A alteração da realidade fática subjacente evidencia, assim, a possibilidade de reconhecimento da inconstitucionalidade superveniente da norma, em razão da perda do fundamento material que justificava sua permanência no ordenamento jurídico.

Além da ineficácia da medida, a inconstitucionalidade superveniente também pode decorrer do integral cumprimento da finalidade que motivou a instituição do tributo. A tributação extrafiscal possui natureza instrumental e temporária, destinando-se a enfrentar determinado problema social, sanitário ou ambiental. Alcançado o objetivo regulatório que legitimou a criação do Imposto Seletivo, desaparece a necessidade da intervenção estatal, tornando injustificável a continuidade da cobrança.

Nesse contexto, Leão (2015, p. 318) afirma que "se o objetivo é o atendimento de um fim, a norma tributária extrafiscal não pode perdurar no tempo de forma eterna, devendo ser temporária, até o cumprimento do objetivo que justificou sua criação."

Essa compreensão encontra importante respaldo na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal relativa às contribuições de finalidade específica. No julgamento das ADIs n.º 2.556 e n.º 2.568, posteriormente reafirmado no Tema 846 da Repercussão Geral (RE n.º 878.313), a Corte examinou a compatibilidade da manutenção da cobrança prevista na Lei Complementar n.º 110/2001 diante da alegação de que a finalidade que justificara sua instituição teria sido integralmente alcançada. Embora o precedente se refira às contribuições especiais, sua fundamentação oferece relevante parâmetro interpretativo para a análise da tributação extrafiscal, pois evidencia que a permanência de exações vinculadas a uma finalidade constitucional exige a preservação dos pressupostos materiais que legitimaram sua criação. Por identidade de razão, se a finalidade extrafiscal que fundamenta o Imposto Seletivo vier a desaparecer ou se mostrar definitivamente inexecutável, poderá ser questionada a subsistência de sua legitimidade constitucional, em razão do rompimento do vínculo entre o tributo e o objetivo constitucional que justificou sua instituição.

Desse modo, tanto a ineficácia persistente da medida quanto o esgotamento da finalidade regulatória podem ensejar justificar a revisão da compatibilidade constitucional da tributação, quando evidenciarem a perda dos pressupostos materiais que legitimaram sua instituição. Em ambas as hipóteses, verifica-se a ruptura do nexo entre a tributação agravada e a finalidade extrafiscal constitucionalmente autorizada, fazendo desaparecer o fundamento jurídico que legitimava a manutenção da exação.

4.3.5 Consequências processuais do desvio de finalidade: inexigibilidade da exação e repetição de indébito

No plano processual, o reconhecimento do desvio de finalidade do Imposto Seletivo produz relevantes consequências sobre a relação jurídico-tributária. Uma vez demonstrado que a competência tributária foi exercida em desconformidade com os limites materiais estabelecidos pela Constituição — seja pela utilização do imposto com finalidade predominantemente arrecadatória, seja pela adoção de medida desproporcional ou destituída de efetivo fundamento regulatório —, desaparece o suporte jurídico que legitima a exigência da exação. Nessas circunstâncias, o contribuinte passa a dispor do direito de impugnar administrativa ou judicialmente a cobrança, buscando o reconhecimento da inexigibilidade da

exação e, quando já constituído o crédito tributário, a desconstituição do crédito ou a declaração de nulidade do lançamento, conforme a natureza do vício reconhecido.

A atuação jurisdicional, nessas hipóteses, destina-se a restabelecer a juridicidade da tributação, impedindo que o Estado exija prestação pecuniária destituída de fundamento constitucional. O controle judicial do desvio de finalidade opera, em regra, de forma incidental, afastando a incidência da exigência tributária no caso concreto e produzindo efeitos sobre a própria relação jurídico-tributária. Assim, reconhecida a incompatibilidade entre a tributação e a finalidade extrafiscal constitucionalmente prevista, torna-se inexigível a exação, podendo o provimento jurisdicional determinar a desconstituição do crédito tributário, a declaração de nulidade do lançamento e, quando cabível, a extinção de eventual execução fiscal fundada em cobrança incompatível com a Constituição.

Caso o tributo tenha sido recolhido, o pagamento indevido autoriza o contribuinte a pleitear a repetição de indébito, nos termos do art. 165 do Código Tributário Nacional, que assegura a restituição total ou parcial do tributo indevidamente pago. Nesse contexto, Vidor e Bernardes (2024), com fundamento na doutrina de Leão, sustentam que o controle rigoroso das normas extrafiscais impede que se confira um "cheque em branco" ao legislador para instituir tributos destituídos de efetiva finalidade regulatória ou para impor restrições desproporcionais aos direitos fundamentais dos contribuintes. A restituição das quantias indevidamente recolhidas constitui, assim, consequência lógica do reconhecimento da invalidade da cobrança, impedindo que o Estado obtenha vantagem patrimonial decorrente do exercício abusivo da competência tributária.

Desse modo, a inexigibilidade da exação e a repetição de indébito não representam apenas mecanismos de tutela patrimonial do contribuinte, mas instrumentos voltados à restauração da ordem jurídico-constitucional tributária. Ao afastar a cobrança incompatível com os limites constitucionais da tributação extrafiscal e assegurar a restituição dos valores indevidamente exigidos, o ordenamento jurídico reafirma que o exercício da competência tributária permanece indissociavelmente vinculado à finalidade constitucional que legitimou a instituição do Imposto Seletivo, preservando a legalidade, a segurança jurídica e a integridade da relação jurídico-tributária.

5 MECANISMOS JURÍDICOS DE CONTROLE DO DESVIO DE FINALIDADE DO IMPOSTO SELETIVO

5.1 Controle legislativo e judicial sobre o uso do imposto seletivo

A instituição do Imposto Seletivo, em razão de sua finalidade eminentemente extrafiscal, não se limita à observância das regras formais de competência tributária previstas na Constituição Federal. Por constituir instrumento de intervenção estatal destinado a desestimular o consumo de bens e serviços prejudiciais à saúde e ao meio ambiente, sua criação e aplicação exigem a observância de parâmetros materiais capazes de controlar a atuação do Estado e impedir eventual desvio de finalidade. A margem de conformação atribuída ao legislador para definir os bens e serviços submetidos à incidência do tributo não representa liberdade irrestrita, mas competência juridicamente condicionada pelos princípios e valores constitucionais. Nesse contexto, tanto o Poder Legislativo, durante o processo de elaboração normativa, quanto o Poder Judiciário, no exercício do controle de constitucionalidade, desempenham função essencial para assegurar que o Imposto Seletivo permaneça vinculado aos objetivos estabelecidos pelo constituinte.

A necessidade desse controle decorre da própria natureza das normas de competência tributária. Segundo Humberto Ávila (2018), as normas de competência constituem comandos constitucionais que, simultaneamente, atribuem poder para instituir tributos e estabelecem os pressupostos e limites para o exercício válido dessa competência. A competência tributária, portanto, não representa autorização absoluta para tributar, mas uma atribuição jurídica condicionada aos limites formais e materiais definidos pela Constituição Federal.

Nessa perspectiva, a atuação do Poder Legislativo na regulamentação do Imposto Seletivo encontra-se vinculada aos contornos estabelecidos pelo art. 153, inciso VIII, da Constituição Federal, bem como aos princípios constitucionais tributários e aos direitos fundamentais dos contribuintes. A simples criação do tributo mediante lei não é suficiente para legitimar sua incidência; é necessário que a escolha dos bens e serviços tributados, assim como a definição dos elementos quantitativos da obrigação tributária, possuam fundamento na finalidade extrafiscal constitucionalmente prevista, afastando-se sua utilização como mero instrumento arrecadatório.

O controle legislativo manifesta-se, inicialmente, no próprio processo de elaboração da norma instituidora do Imposto Seletivo. A definição dos bens e serviços considerados prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente deve ser acompanhada de critérios objetivos, estudos técnicos e elementos empíricos capazes de demonstrar a existência das externalidades negativas que justificam a intervenção tributária. A ausência desses fundamentos compromete a

racionalidade da escolha legislativa, dificulta a verificação da finalidade extrafiscal e amplia o risco de utilização do imposto como simples mecanismo de obtenção de receitas públicas.

Nesse sentido, Roque Antônio Carrazza (2023) sustenta que a competência tributária, embora atribuída pela Constituição aos entes federativos, não possui caráter absoluto, estando submetida aos limites estabelecidos pelo próprio texto constitucional. Esses limites abrangem a observância das normas constitucionais, dos princípios tributários, da vedação ao confisco e da proteção aos direitos e garantias fundamentais dos contribuintes. Tais parâmetros funcionam como instrumentos de controle da atividade legislativa, permitindo verificar a compatibilidade da norma tributária com a Constituição.

A necessidade de racionalidade na formulação das políticas tributárias também encontra respaldo na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. No julgamento da ADI nº 6.303, a Corte declarou a inconstitucionalidade de norma estadual que concedia benefício fiscal sem a observância da exigência prevista no art. 113 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), consistente na apresentação de estimativa do impacto orçamentário e financeiro. Embora o precedente trate especificamente de renúncia fiscal, sua fundamentação evidencia que a atuação legislativa em matéria tributária deve observar critérios de responsabilidade e planejamento, permitindo o controle da compatibilidade entre a medida adotada, seus efeitos e os objetivos constitucionalmente pretendidos.

A exigência de critérios objetivos na formulação das normas tributárias extrafiscais também encontra fundamento na doutrina de Martha Leão (2015), para quem a extrafiscalidade não representa uma autorização para atuação estatal desvinculada dos limites constitucionais, mas uma técnica de intervenção submetida a mecanismos de controle quanto à sua validade e eficácia. Segundo a autora, a legitimidade da norma extrafiscal depende da existência de uma relação racional entre o meio tributário utilizado e a finalidade constitucional que orienta sua instituição. Dessa forma, a tributação extrafiscal deve ser acompanhada de elementos capazes de demonstrar que a medida adotada possui aptidão para alcançar o objetivo público pretendido, evitando-se sua utilização como instrumento meramente arrecadatório.

Todavia, a análise da validade constitucional do Imposto Seletivo exige critérios adicionais em razão da própria natureza extrafiscal do tributo. A redação do art. 153, inciso VIII, da Constituição Federal utiliza conceitos dotados de elevado grau de abstração, especialmente ao estabelecer a incidência sobre bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente. Essa característica amplia a margem de conformação do legislador ordinário, mas também exige interpretação sistemática da norma constitucional para impedir escolhas incompatíveis com a finalidade que fundamenta a competência tributária.

Nesse sentido, André Parente Folloni (2024) observa que a delimitação da competência tributária relativa ao Imposto Seletivo não pode decorrer de interpretação exclusivamente literal do dispositivo constitucional, devendo considerar o contexto normativo e a finalidade que orientam sua criação. De modo semelhante, Diogo Vidor e Lucas Bernardes (2024) destacam que a abertura semântica dos termos utilizados pelo constituinte dificulta a identificação de limites objetivos para a atuação legislativa, tornando indispensável a construção de parâmetros jurídicos capazes de impedir a descaracterização da finalidade extrafiscal do tributo.

A existência desses parâmetros materiais torna indispensável a atuação do Poder Judiciário como mecanismo de controle da constitucionalidade da tributação. Esse controle, entretanto, não tem por finalidade substituir as escolhas políticas realizadas pelo legislador, mas verificar se o exercício da competência tributária permaneceu dentro dos limites constitucionais que legitimam a utilização do Imposto Seletivo. Assim, a análise judicial deve alcançar não apenas os aspectos formais da instituição do tributo, mas também a existência de compatibilidade entre a tributação adotada e a finalidade extrafiscal que justifica sua existência.

Segundo Bomfim (2015), o controle do desvio de finalidade na tributação extrafiscal deve considerar a dimensão material da norma, especialmente mediante a aplicação do princípio da proporcionalidade. A legitimidade da intervenção estatal depende da demonstração de que a medida tributária é adequada para alcançar a finalidade pretendida, necessária diante das alternativas disponíveis e proporcional em sentido estrito, de modo que os encargos impostos aos contribuintes mantenham relação equilibrada com os benefícios públicos buscados. Dessa maneira, o controle jurisdicional não deve se limitar à finalidade declarada pelo legislador, mas também analisar os efeitos produzidos pela norma, permitindo identificar situações em que o Imposto Seletivo, embora formalmente apresentado como instrumento extrafiscal, seja utilizado predominantemente com finalidade arrecadatória.

Conclui-se, portanto, que o controle legislativo e o controle judicial desempenham funções complementares na preservação da finalidade constitucional do Imposto Seletivo. O primeiro atua preventivamente, exigindo motivação técnica, critérios objetivos e demonstração da relação entre a tributação instituída e os objetivos de proteção da saúde e do meio ambiente. O segundo atua como mecanismo de contenção de excessos, verificando se o exercício da competência tributária permaneceu compatível com os limites constitucionais, os princípios tributários e a vedação ao desvio de finalidade. A conjugação desses mecanismos assegura que o Imposto Seletivo permaneça como instrumento legítimo de intervenção econômica, evitando sua transformação em mera fonte de arrecadação desvinculada das finalidades constitucionais que justificaram sua criação.

5.2 Princípios constitucionais como parâmetros de controle da aplicação do imposto seletivo

A instituição do Imposto Seletivo pela Emenda Constitucional n.º 132/2023 representa uma manifestação da função extrafiscal da tributação, ao conferir à União competência para instituir imposto incidente sobre bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, conforme previsto no art. 153, VIII, da Constituição Federal. Todavia, essa competência não possui caráter absoluto. Por constituir instrumento de intervenção estatal destinado à indução de comportamentos, sua instituição e aplicação devem observar os limites impostos pela Constituição, assegurando que a tributação permaneça vinculada à finalidade que justificou sua criação.

Como ocorre com toda competência tributária, o exercício do poder de tributar encontra-se condicionado aos limites formais e materiais estabelecidos pela Constituição Federal, especialmente aqueles previstos nos arts. 150 a 152, além dos direitos e garantias fundamentais que estruturam o Sistema Tributário Nacional. Desse modo, a utilização do Imposto Seletivo como instrumento de proteção da saúde e do meio ambiente não autoriza sua transformação em mecanismo meramente arrecadatório, desvinculado da finalidade constitucional que fundamenta sua existência.

Nesse contexto, Martha Leão (2015) sustenta que a identificação das normas tributárias extrafiscais decorre da finalidade objetivamente incorporada à norma jurídica, e não simplesmente dos efeitos econômicos ou sociais eventualmente produzidos pela tributação. Para a autora, a finalidade constitui elemento essencial para o controle da constitucionalidade das normas extrafiscais, exigindo que a estrutura do tributo permaneça coerente com os objetivos constitucionalmente estabelecidos, sob pena de descaracterização da própria função extrafiscal.

Na mesma perspectiva, Diogo de Barros Vidor e Lucas Maciel Bernardes (2024) destacam que o Imposto Seletivo foi concebido como instrumento destinado à redução das externalidades negativas associadas ao consumo de bens e serviços prejudiciais à saúde e ao meio ambiente. Entretanto, os autores ressaltam que a amplitude da competência atribuída ao legislador, especialmente diante da utilização de conceitos jurídicos indeterminados pela Constituição, como “bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente”, exige a adoção de critérios jurídicos de controle capazes de impedir o desvirtuamento do tributo e sua utilização como simples fonte de arrecadação.

É justamente nesse cenário que os princípios constitucionais assumem papel fundamental como parâmetros de controle da aplicação do Imposto Seletivo. Embora possuam incidência geral no ordenamento jurídico, princípios como proporcionalidade, razoabilidade, segurança jurídica e vedação ao confisco ganham especial relevância no âmbito da tributação extrafiscal, pois permitem verificar se a atuação estatal permanece compatível com a finalidade constitucional atribuída ao imposto.

O princípio da proporcionalidade constitui importante instrumento de controle da legitimidade das medidas estatais que restringem direitos fundamentais. No âmbito do Imposto Seletivo, sua aplicação exige que a tributação mantenha relação adequada entre o meio empregado — a imposição tributária — e o objetivo pretendido — a redução do consumo de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente. Dessa forma, a análise da proporcionalidade permite verificar se a medida tributária é adequada, necessária e equilibrada, evitando que a majoração da carga tributária seja utilizada exclusivamente como instrumento de arrecadação. Embora não esteja expressamente previsto na Constituição Federal, esse princípio decorre do Estado Democrático de Direito e do devido processo legal substancial, previsto no art. 5º, LIV, da Constituição Federal.

De forma complementar, o princípio da razoabilidade exige que a escolha dos bens e serviços submetidos ao Imposto Seletivo esteja fundamentada em critérios técnicos e objetivos, mantendo coerência entre a tributação aplicada e a efetiva nocividade do produto ou atividade econômica. A utilização de conceitos constitucionais abertos pelo legislador não elimina a necessidade de fundamentação racional das escolhas realizadas, sob pena de permitir diferenciações arbitrárias incompatíveis com a finalidade extrafiscal do imposto.

A segurança jurídica também exerce função essencial no controle da aplicação do Imposto Seletivo, ao assegurar previsibilidade, estabilidade e coerência na atuação tributária estatal. A observância desse princípio impede modificações arbitrárias quanto aos bens sujeitos à tributação ou às respectivas alíquotas, garantindo que os contribuintes possam compreender previamente os critérios utilizados pelo Estado. Esse princípio encontra fundamento no próprio Estado de Direito e relaciona-se às limitações constitucionais ao poder de tributar previstas no art. 150 da Constituição Federal, especialmente os princípios da legalidade tributária (art. 150, I) e da anterioridade (art. 150, III).

Por sua vez, a vedação ao confisco constitui limite constitucional direto à intensidade da tributação, estando expressamente prevista no art. 150, IV, da Constituição Federal. Embora o Imposto Seletivo tenha finalidade de desestimular determinados comportamentos considerados prejudiciais, essa característica não autoriza a instituição de carga tributária

excessiva capaz de inviabilizar atividades econômicas lícitas ou comprometer direitos fundamentais dos contribuintes. Assim, a finalidade extrafiscal não afasta a necessidade de equilíbrio entre a proteção de interesses coletivos e a preservação das garantias individuais.

Verifica-se, portanto, que os princípios constitucionais analisados não funcionam apenas como postulados gerais do Sistema Tributário Nacional, mas como verdadeiros mecanismos jurídicos de controle da aplicação do Imposto Seletivo. Sua observância permite aferir se o exercício da competência tributária permanece vinculado à finalidade extrafiscal estabelecida pelo constituinte, reduzindo o risco de utilização do imposto com finalidade predominantemente arrecadatória.

Desse modo, proporcionalidade, razoabilidade, segurança jurídica e vedação ao confisco constituem instrumentos preventivos e repressivos de controle do desvio de finalidade, fornecendo critérios jurídicos para avaliar a legitimidade da atuação legislativa e administrativa relacionada ao Imposto Seletivo, aspecto que será aprofundado nos tópicos seguintes.

5.3 Transparência e participação social

O controle do desvio de finalidade do Imposto Seletivo não se limita à atuação dos Poderes Legislativo e Judiciário. A transparência administrativa e a participação social também desempenham papel relevante na prevenção e na fiscalização do exercício da competência tributária, permitindo que a sociedade acompanhe a instituição, a regulamentação e a aplicação do tributo à luz das finalidades constitucionais que legitimam sua existência.

Em um Estado Democrático de Direito, a publicidade e a transparência dos atos administrativos constituem pressupostos para o exercício do controle social. A divulgação dos estudos técnicos, das avaliações de impacto regulatório, das justificativas econômicas, sanitárias e ambientais, bem como dos critérios utilizados para a seleção dos bens e serviços submetidos ao Imposto Seletivo, possibilita que cidadãos, entidades da sociedade civil, setor produtivo, comunidade científica e órgãos de controle examinem se a tributação efetivamente atende aos objetivos de proteção da saúde e do meio ambiente previstos na Constituição ou se está sendo utilizada com finalidade predominantemente arrecadatória.

Nesse contexto, a Lei n.º 12.527/2011 (Lei de Acesso à Informação) representa importante instrumento de fortalecimento da transparência administrativa, ao assegurar o acesso dos cidadãos às informações produzidas pelo Poder Público e permitir o acompanhamento da formulação e da execução das políticas públicas. Conforme destacam Maranhão, Gama e Duarte (2025), a participação social constitui mecanismo complementar aos

controles institucionais, contribuindo para uma gestão pública mais transparente, eficiente e democrática, ao possibilitar que a sociedade acompanhe a atuação estatal, identifique irregularidades e colabore para o aperfeiçoamento das decisões administrativas.

Sob a perspectiva da tributação extrafiscal, a transparência assume importância ainda mais significativa. Como a legitimidade do Imposto Seletivo decorre da finalidade regulatória que fundamenta sua instituição, o Poder Público deve demonstrar, de forma objetiva e acessível, os critérios utilizados para justificar a incidência do tributo, os indicadores empregados para avaliar sua eficácia e os resultados efetivamente alcançados na redução do consumo de bens ou serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente. A ausência dessas informações dificulta o controle democrático da atividade estatal e favorece a utilização da extrafiscalidade como instrumento de incremento da arrecadação, em descompasso com os limites constitucionais do poder de tributar.

Essa necessidade de transparência encontra respaldo na doutrina de Martha Toribio Leão (2015). Ao examinar os critérios de identificação das normas tributárias extrafiscais, a autora sustenta que o tributo deve perseguir, de forma clara, uma finalidade predominantemente não arrecadatória, a qual deve ser deduzida do próprio texto da lei. Além disso, afirma que a finalidade extrafiscal não se confunde com a intenção subjetiva do legislador histórico, devendo estar objetivamente incorporada à norma jurídica. Desse modo, é a finalidade objetivada no texto legal que permite verificar se a disciplina normativa permanece compatível com a função extrafiscal que justifica a instituição do tributo (LEÃO, 2015).

Nessa perspectiva, quanto mais clara e objetiva for a finalidade expressa na lei, maior será a possibilidade de fiscalização acerca da compatibilidade entre a tributação instituída e os objetivos constitucionais que legitimam a utilização da extrafiscalidade.

A importância desse controle torna-se ainda mais evidente no âmbito do Imposto Seletivo. Conforme observam Vidor e Bernardes (2024), a Constituição empregou expressões dotadas de elevado grau de genericidade ao estabelecer a incidência do tributo sobre bens e serviços "prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente". Essa abertura semântica confere ao legislador margem de discricionariedade para definir o alcance da tributação, circunstância que exige maior rigor na fundamentação técnica e maior transparência quanto aos critérios utilizados. Na ausência de parâmetros objetivos, amplia-se o risco de expansão indevida da incidência do imposto, permitindo que sua finalidade extrafiscal seja substituída por interesses predominantemente arrecadatórios.

Nesse cenário, a participação da sociedade civil fortalece o controle preventivo do desvio de finalidade ao permitir que universidades, entidades representativas, associações

empresariais, organizações não governamentais e demais segmentos interessados apresentem estudos técnicos, críticas e contribuições durante o processo legislativo e regulamentar do Imposto Seletivo. Essa atuação amplia a legitimidade das decisões estatais e reduz o risco de adoção de medidas arbitrárias, desproporcionais ou desprovidas de fundamentação técnico-científica.

Quanto aos mecanismos concretos de controle social, Maranhão, Gama e Duarte (2025) destacam que o acesso à informação constitui pressuposto indispensável para a fiscalização da Administração Pública. Segundo os autores, a denominada transparência ativa, consistente na divulgação espontânea, clara e acessível das informações de interesse público, permite que a sociedade acompanhe permanentemente a atuação estatal, identifique eventuais desvios e contribua para o aperfeiçoamento das políticas públicas. Além disso, ressaltam a importância dos conselhos de políticas públicas, especialmente nas áreas da saúde e do meio ambiente, como espaços de democracia participativa aptos a ampliar o controle social sobre a atuação administrativa. Da mesma forma, instrumentos como o Portal da Transparência possibilitam o acompanhamento das ações governamentais relacionadas às políticas públicas que fundamentam a utilização do Imposto Seletivo, reforçando a fiscalização da coerência entre a atuação estatal e as finalidades constitucionais da tributação extrafiscal.

Desse modo, a transparência administrativa e a participação social constituem relevantes mecanismos jurídicos de controle do desvio de finalidade do Imposto Seletivo, na medida em que permitem o acompanhamento permanente da compatibilidade entre a incidência do tributo e as finalidades constitucionais que justificam sua criação. Embora não substituam os controles legislativo e jurisdicional, esses instrumentos os complementam ao fortalecer a accountability estatal, ampliar o controle democrático da atividade tributária e dificultar a ocorrência de desvios de finalidade no exercício da competência tributária conferida à União.

5.4 A avaliação dos resultados da política tributária como mecanismo jurídico de controle da finalidade extrafiscal do imposto seletivo

A aferição dos resultados produzidos pela política tributária constitui importante mecanismo jurídico de controle da finalidade extrafiscal do Imposto Seletivo. Isso porque a legitimidade constitucional da tributação indutora não se esgota na adequação formal da norma ao texto constitucional, exigindo também a demonstração de que o instrumento tributário é efetivamente capaz de alcançar os objetivos públicos que justificaram sua instituição.

Nesse sentido, Martha Leão (2015) sustenta que as normas tributárias extrafiscais devem ser submetidas a um duplo controle: um controle abstrato, voltado à verificação da compatibilidade da norma com os parâmetros constitucionais, e um controle concreto, destinado à análise de sua eficácia prática. Em outras palavras, não basta que a lei declare uma finalidade extrafiscal legítima; é necessário que os efeitos produzidos pela tributação demonstrem aptidão para concretizá-la.

Diferentemente dos tributos predominantemente arrecadatórios, o Imposto Seletivo possui finalidade predominante indutora, buscando modificar comportamentos econômicos mediante a tributação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente. Assim, caso a avaliação dos resultados revele que a majoração tributária não promove a redução do consumo desses produtos nem contribui para a mitigação das externalidades negativas que justificaram sua criação, a medida perde o fundamento material que legitima sua existência.

Essa avaliação somente é possível quando a finalidade extrafiscal encontra-se objetivamente delimitada na própria legislação. A definição clara dos objetivos da política tributária constitui pressuposto indispensável para a fiscalização de sua eficácia, pois, na ausência de parâmetros normativos previamente estabelecidos, qualquer resultado poderá ser utilizado para justificar a manutenção da tributação, inviabilizando o controle jurídico da atuação estatal e ampliando indevidamente a margem de discricionariedade do legislador.

A importância desse controle é evidenciada pela experiência internacional analisada por Vidor e Bernardes (2024). Os autores destacam o caso da denominada *Fat Tax* da Dinamarca, instituída em 2011 e revogada apenas dois anos depois, em razão das avaliações demonstrarem sua incapacidade de reduzir os índices de obesidade (DENMARK, 2012). Além de não produzir alteração significativa nos hábitos alimentares da população, a tributação estimulou o deslocamento do consumo para países vizinhos, produzindo essencialmente efeitos arrecadatórios. Em sentido diverso, experiências desenvolvidas no México e na Hungria revelaram resultados mais satisfatórios, com reduções variando entre 6% e 32% no consumo de determinados produtos nocivos (WORLD HEALTH ORGANIZATION, 2016). Segundo os autores, esse desempenho decorreu da integração da tributação com políticas públicas complementares, como campanhas de educação alimentar, programas de saúde pública e incentivo à alimentação escolar saudável.

As evidências empíricas demonstram, portanto, que a simples elevação da carga tributária dificilmente alcança, de forma isolada, os objetivos extrafiscais pretendidos. A efetividade do Imposto Seletivo depende de sua inserção em uma política pública mais ampla, capaz de combinar instrumentos tributários com medidas regulatórias, educativas e sanitárias.

Sob essa perspectiva, a avaliação periódica dos resultados impede que a extrafiscalidade seja utilizada como fundamento meramente retórico para legitimar o incremento da arrecadação estatal. Se a experiência prática revelar que o tributo não produz os efeitos indutores constitucionalmente esperados, limitando-se a ampliar a receita pública, estará configurado forte indício de desvio da finalidade extrafiscal que legitimou sua instituição, comprometendo sua compatibilidade com os parâmetros constitucionais. Isso porque a finalidade constitucional deixa de orientar concretamente a atuação estatal, fazendo com que a arrecadação passe a ocupar posição predominante na motivação da intervenção tributária, em detrimento do propósito extrafiscal que lhe confere legitimidade.

A fiscalização dessa eficácia é fortalecida pelos mecanismos de transparência e controle social. A Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011 (Lei de Acesso à Informação), ao estabelecer o dever de publicidade ativa da Administração Pública, possibilita que cidadãos, pesquisadores, órgãos de controle e entidades da sociedade civil tenham acesso a dados relacionados à arrecadação, à destinação dos recursos e aos impactos produzidos pela política tributária. A divulgação dessas informações permite verificar se o Imposto Seletivo efetivamente contribui para a redução das externalidades negativas que fundamentam sua incidência ou se sua arrecadação vem sendo direcionada indistintamente ao financiamento das despesas públicas gerais.

Nesse contexto, instrumentos como os Portais da Transparência, audiências públicas, conselhos de políticas públicas e demais mecanismos de participação democrática fortalecem o controle social sobre a atuação estatal, permitindo o acompanhamento permanente da implementação da política tributária e a cobrança de resultados compatíveis com a finalidade constitucional da tributação extrafiscal.

A avaliação dos resultados também constitui pressuposto para a aplicação do princípio da proporcionalidade em sentido estrito. Conforme esse postulado, somente se justifica a restrição aos direitos fundamentais de propriedade e de liberdade econômica quando os benefícios sociais proporcionados pela medida superam os custos impostos aos contribuintes. Caso os resultados concretos demonstrem a inexistência de ganhos relevantes para a proteção da saúde pública ou do meio ambiente, a restrição patrimonial decorrente da tributação torna-se excessiva, rompendo o equilíbrio exigido pela proporcionalidade e comprometendo a legitimidade constitucional da intervenção estatal.

Em síntese, a avaliação dos resultados da política tributária não representa mero procedimento estatístico ou administrativo. Trata-se de verdadeiro mecanismo jurídico de controle da finalidade extrafiscal do Imposto Seletivo, permitindo aferir se a intervenção

tributária permanece compatível com os objetivos constitucionais que justificaram sua instituição. A permanência de uma tributação comprovadamente ineficaz para a proteção da saúde ou do meio ambiente, mas eficiente apenas para ampliar a arrecadação estatal, evidencia o desvio de finalidade e autoriza a incidência dos mecanismos de controle jurídico destinados à preservação da Constituição e dos direitos fundamentais dos contribuintes.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O Sistema Tributário Nacional, estruturado pela Constituição Federal de 1988, fundamenta-se em princípios e limitações destinados a disciplinar o exercício da competência tributária e a resguardar os direitos fundamentais dos contribuintes diante do poder de tributar do Estado. Longe de conferir liberdade irrestrita ao legislador, a Constituição estabelece parâmetros que condicionam a instituição e a aplicação dos tributos aos valores do Estado Democrático de Direito, assegurando que a tributação permaneça compatível com a legalidade, a igualdade, a segurança jurídica e a justiça fiscal. Nesse contexto, a Reforma Tributária promovida pela Emenda Constitucional nº 132/2023 representou uma das mais significativas transformações do sistema tributário brasileiro ao reorganizar a tributação sobre o consumo mediante a criação do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS). Paralelamente, instituiu o Imposto Seletivo com finalidade distinta, concebendo-o como instrumento de intervenção estatal destinado a desestimular o consumo de bens e serviços prejudiciais à saúde e ao meio ambiente, em conformidade com objetivos constitucionalmente protegidos.

Ao longo desta pesquisa, demonstrou-se que o Imposto Seletivo possui fundamento constitucional legítimo na função extrafiscal da tributação. Sua finalidade primordial não consiste na arrecadação de receitas, mas na indução de comportamentos socialmente desejáveis mediante o desestímulo ao consumo de bens e serviços nocivos, promovendo a internalização dos custos sociais decorrentes dessas atividades, em consonância com a lógica da tributação corretiva inspirada na teoria pigouviana. Sob essa perspectiva, o tributo revela-se instrumento juridicamente legítimo para a concretização dos direitos fundamentais à saúde e ao meio ambiente, bem como para a implementação de políticas públicas voltadas à tutela de interesses difusos e coletivos.

A pesquisa também evidenciou que a legitimidade constitucional do Imposto Seletivo está diretamente condicionada à preservação de sua finalidade extrafiscal. A utilização, pelo constituinte derivado, de conceitos jurídicos indeterminados, como a expressão "bens e serviços

prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente", amplia a margem de conformação conferida ao legislador ordinário, tornando indispensável a existência de mecanismos jurídicos aptos a controlar o exercício dessa competência. Na ausência de critérios objetivos e de adequada fundamentação técnico-científica, abre-se espaço para escolhas arbitrárias e para a expansão indevida da incidência tributária, comprometendo a segurança jurídica, a isonomia e a coerência exigidas pela Constituição.

Nesse cenário, confirmou-se a hipótese central desta pesquisa de que o principal risco associado ao Imposto Seletivo reside no desvio de finalidade tributária. Tal desvirtuamento ocorre quando a extrafiscalidade deixa de representar a verdadeira justificativa constitucional da tributação e passa a servir apenas como fundamento retórico para o incremento da arrecadação pública. Nessa hipótese, o imposto perde sua natureza regulatória e converte-se em instrumento predominantemente arrecadatório, em desconformidade com os pressupostos constitucionais que legitimaram sua criação.

Verificou-se, igualmente, que políticas tributárias mal estruturadas podem produzir efeitos contrários aos objetivos perseguidos pelo legislador. A adoção de alíquotas excessivas ou desprovidas de adequada fundamentação empírica pode estimular o fortalecimento do mercado ilícito, do contrabando, da informalidade e da pirataria, fenômeno identificado pela literatura de políticas públicas como "Efeito Cobra". Em vez de reduzir o consumo de produtos nocivos, medidas desproporcionais podem incentivar comportamentos ainda mais prejudiciais ao interesse público, comprometendo simultaneamente a efetividade da política regulatória e a própria arrecadação estatal.

Diante desses riscos, conclui-se que a extrafiscalidade não constitui prerrogativa ilimitada conferida ao Estado. Seu exercício permanece condicionado ao respeito aos princípios constitucionais que disciplinam o poder de tributar. Nesse contexto, o postulado da proporcionalidade assume papel central como parâmetro de controle da atuação estatal, exigindo que o Imposto Seletivo seja adequado à consecução da finalidade constitucional pretendida, necessário diante da inexistência de medidas menos gravosas igualmente eficazes e proporcional em sentido estrito, de forma que os benefícios sociais proporcionados pela tributação superem as restrições impostas aos direitos individuais e à livre iniciativa.

Além da observância desses princípios, a pesquisa demonstrou que a transparência administrativa, a participação social e a avaliação periódica dos resultados da política tributária constituem mecanismos indispensáveis para assegurar a legitimidade da tributação extrafiscal. A instituição e a manutenção do Imposto Seletivo devem estar amparadas em critérios técnicos, evidências científicas e monitoramento contínuo de sua efetividade, permitindo a revisão ou a

adequação da política pública sempre que os objetivos constitucionais deixarem de ser alcançados. A ausência desses instrumentos favorece a perpetuação de tributos que, embora concebidos com finalidade regulatória, passam a subsistir exclusivamente em razão de sua capacidade arrecadatória.

Todavia, a preservação da finalidade constitucional do Imposto Seletivo não depende apenas de mecanismos legislativos e administrativos. Conforme demonstrado ao longo da pesquisa, o controle jurisdicional também desempenha papel essencial na contenção de eventuais excessos do poder de tributar. Nesse sentido, a análise da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal evidenciou que a competência tributária, embora constitucionalmente atribuída ao legislador, não representa autorização irrestrita para a criação ou aplicação de tributos, encontrando-se subordinada aos princípios da proporcionalidade, da segurança jurídica, da igualdade e às finalidades constitucionalmente estabelecidas. Os precedentes examinados reforçam que a tributação extrafiscal deve permanecer vinculada aos objetivos que justificaram sua instituição, legitimando a atuação do Poder Judiciário na prevenção e repressão de desvios de finalidade capazes de transformar o Imposto Seletivo em instrumento meramente arrecadatório.

Diante desse conjunto de constatações, confirma-se a premissa que orientou toda esta pesquisa: não há função indutora sem eficácia indutora. A legitimidade constitucional do Imposto Seletivo está condicionada à sua efetiva capacidade de modificar comportamentos socialmente indesejados e de promover a proteção da saúde pública e do meio ambiente. Caso o tributo deixe de produzir os efeitos regulatórios que justificaram sua criação e passe a subsistir exclusivamente como mecanismo de arrecadação, sua manutenção poderá suscitar questionamentos quanto à sua compatibilidade com princípios constitucionais como a proporcionalidade, a igualdade tributária, a capacidade contributiva e a vedação ao confisco, uma vez descaracterizada a finalidade extrafiscal que fundamenta sua existência.

Conclui-se, portanto, que o Imposto Seletivo representa importante avanço na utilização da tributação como instrumento de promoção do bem-estar social e de concretização dos direitos fundamentais à saúde e ao meio ambiente. Contudo, sua legitimidade e efetividade dependem da permanente observância dos princípios constitucionais que limitam o exercício da competência tributária, bem como da existência de mecanismos institucionais aptos a prevenir e corrigir eventuais desvios de finalidade. Nesse contexto, a atuação integrada do Poder Legislativo, do Poder Judiciário, da Administração Pública, dos órgãos de controle e da sociedade civil revela-se indispensável para assegurar que a função extrafiscal permaneça como verdadeiro fundamento da tributação seletiva. Somente mediante a conjugação desses

mecanismos será possível impedir que o Imposto Seletivo seja desvirtuado em instrumento predominantemente arrecadatório, preservando sua conformidade com a Constituição e garantindo que a tributação continue orientada pela promoção da saúde pública, da proteção ao meio ambiente, da segurança jurídica e da justiça fiscal.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, José Maria Arruda de. Imposto seletivo no Brasil: um balanço entre o que está e o que não está no texto da norma jurídica. In: ANDRADE, José Maria Arruda de; PEIXOTO, Marcelo Magalhães; BRANCO, Leonardo Ogassawara de Araújo (org.). **Imposto seletivo e pecado: juízos críticos sobre tributação saudável**. São Paulo: MP Editora, 2024. p. 19-37.

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

BASTOS, Noel de Oliveira. **Desvios de finalidade no Direito Constitucional Tributário brasileiro: aspectos estruturais e teleológicos da tributação na Constituição Federal de 1988**. 2012. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal, 2012. Disponível em: <https://repositorio.ufrn.br/server/api/core/bitstreams/ec2a3905-d0d5-4fd6-9f7f-76ed103453fc/content>. Acesso em: 27 maio de 2025.

BOMFIM, Diego. **Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle**. 1ª Ed. São Paulo: Editora Noeses, 2015.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 15 janeiro de 2026.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023**. Altera o Sistema Tributário Nacional. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em: 15 de fevereiro de 2026.

BRASIL. **Lei Complementar nº 214/2025. Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025**. Institui o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo (IS); cria o Comitê Gestor do IBS e altera a legislação tributária. Brasília, DF: Presidência da República, 2025. Disponível em: [Planalto – LC 214/2025](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp214.htm). Acesso em: 20 fevereiro de 2026.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Código Tributário Nacional. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 12 janeiro de 2026.

BRASIL. **Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011**. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º [...]. Brasília, DF: Presidência da República, 2011. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm. Acesso em: 11 julho de 2026.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.553/DF**. Rel. Min. Edson Fachin. Red. p/ acórdão Min. Cristiano Zanin. Julgado em 18 dez. 2025. Diário da Justiça Eletrônico, Brasília, DF, 15 abr. 2026. Disponível em: <https://www.stf.jus.br/arquivo/cms/noticiaNoticiaStf/anexo/ADI5553e77551.pdf>. Acesso em: 14 de julho de 2026.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 6.303/RR**. Requerente: Governador do Estado de Roraima. Requerido: Assembleia Legislativa do Estado de Roraima. Relator: Min. Roberto Barroso. Julgado em 14 de março de 2022. *Diário da Justiça*

Eletrônico: DJe-052, divulgado em 17 mar. 2022, publicado em 18 mar. 2022. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=483586&ori=1> . Acesso em: 13 de julho de 2026.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n.º 1.043.313/RS (Tema 939 da Repercussão Geral)**. Rel. Min. Dias Toffoli. Tribunal Pleno. Julgado em 11 dez. 2020. Diário da Justiça Eletrônico, Brasília, DF, 15 fev. 2021. Disponível em: <https://www.stf.jus.br/arquivo/cms/bibliotecaConsultaProdutoBibliotecaPastaFachin/anexo/RE1043313.pdf> . Acesso em: 14 de julho de 2026.

CAMPAIGN FOR TOBACCO-FREE KIDS. **O comércio ilícito de produtos de tabaco**: visão geral. Washington, DC: Campaign for Tobacco-Free Kids, 2008. Disponível em: https://assets.tobaccofreekids.org/global/pdfs/pt/ILL_overview_pt.pdf. Acesso em: 18 junho de 2026.

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 34. ed. Salvador: Editora JusPodivm, 2023.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

CARVALHO, Raquel Mello Costa de. **O Imposto Seletivo e suas semelhanças com as excise taxes na tributação de bens e serviços na proposta da reforma tributária brasileira**. 2023. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Católica de Pernambuco, Recife, 2023. Disponível em: <https://acertte.org/acertte/article/view/176>. Acesso em: 2 maio de 2026.

CRISTINA, Sofia. Deputados franceses querem limitar abastecimento de tabaco ao Luxemburgo e países vizinhos. **Contacto**, Luxemburgo, 2024. Disponível em: <https://www.contacto.lu/fronteras/deputados-franceses-querem-limitar-abastecimento-de-tabaco-ao-luxemburgo-e-paises-vizinhos/46940788.html>. Acesso em: 27 junho de 2026.

DENMARK to abolish tax on high-fat foods. **BBC News**, 10 nov. 2012. Disponível em: <https://www.bbc.com/news/world-europe-20280863>. Acesso em: 12 julho de 2026.

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. Disponível em: <https://rtrib.abdt.org.br/index.php/rtfp/article/view/22/18>. Acesso em: 27 junho de 2026.

FOLLONI, André. **Competência Tributária do Imposto Seletivo: o Texto e seus Contextos**. Revista Direito Tributário Atual, São Paulo, v. 57, p. 617-642, 2024. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2606> . Acesso em: 3 maio de 2026.

FOLLONI, André Parmo; FLORIANI NETO, Antonio Bazilio; OLIVEIRA, Willian Batista de. **Tributação do vício (sin taxation): fiscalidade e desigualdade sob a aparência de extrafiscalidade**. Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC, v. 40, n. 1, p. 215-236, jan./jun. 2021. Disponível em: <https://repositorio.ufc.br/handle/riufc/62266> . Acesso em: 10 de maio de 2026.

HARZHEIM, Amanda Vieira. **Reforma Tributária no Brasil: simplificação e modernização do sistema com a Emenda Constitucional nº 132/2023**. Revista Tributária e de Finanças Públicas, v. 161, p. 12-25, 2024. Disponível em: <https://rtrib.abdt.org.br/index.php/rtfp/article/view/768> . Acesso em: 7 abril de 2026.

LEÃO, Martha Toribio. **Contributo para o Estudo da Extrafiscalidade: a Importância da Finalidade na Identificação das Normas Tributárias Extrafiscais**. Revista Direito Tributário Atual, São Paulo, n. 34, p. 303-325, 2015. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/155>. Acesso em: 29 junho de 2026.

LUSTOSA FILHO, Joaquim. **O Imposto Seletivo na reforma tributária: a proposta de Emenda Constitucional nº 45, de 2019**. Revista Acadêmica da FDREC – Faculdade de Direito do Recife, v. 95, n. 2, p. 321-343, 2023. Disponível em: https://periodicos.ufpe.br/revistas/index.php/ACADEMICA/article/view/260028?utm_source=chatgpt.com. Acesso em: 15 de fevereiro de 2026.

MARANHÃO, Renato de Barros Godoi *et al.* **O Controle Social como Instrumento de Participação Popular na Administração Pública**. Id on Line Revista de Psicologia, v. 19, n. 75, p. 15-26, fev. 2025. Disponível em: <https://idonline.emnuvens.com.br/id/article/view/4127>. Acesso em: 10 julho de 2026.

MAZZA, Alexandre. **Curso de direito tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2026.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **O desvio de poder**. Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, v. 172, p. 1-19, abr./jun. 1988.

MIRANDA, Maria Iris de Carvalho. **O poder tributante e sua manifestação extrafiscal**. Revista de Ciência Política, Rio de Janeiro, v. 31, n. 1, p. 68-81, 1988. Disponível em: <https://periodicos.fgv.br/rcp/article/view/59998/58320>. Acesso em: 6 março de 2026.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2023.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Comentários à Constituição de 1967 com a Emenda n. 1 de 1969**. 2. ed. São Paulo: RT, 1973. t. 1.

PONTALTI, Mateus. **Manual de Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo: JusPodivm, 2025.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2024.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

SOUZA, Cecília Priscila de; ALELUIA, Erick Calheiros. **Análise dos princípios da proporcionalidade e razoabilidade e seus impactos na extrafiscalidade**. Revista Pensamento Jurídico, São Paulo, v. 15, n. 2, p. 344-374, maio/ago. 2021. Disponível em: <https://ojs.unialfa.com.br/index.php/pensamentojuridico/article/view/516/423>. Acesso em: 18 março de 2026.

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, jul./dez. 2024, p. 3. Disponível em: <https://rdft.com.br/index.php/revista/article/view/97/56>. Acesso em: 27 junho de 2026.

WORLD HEALTH ORGANIZATION. **Fiscal policies for diet and prevention of noncommunicable diseases**: technical meeting report, Geneva, Switzerland, 5-6 May 2015. Geneva: World Health Organization, 2016. Disponível em: <https://www.who.int/publications/i/item/9789241511247>. Acesso em: 12 julho de 2026.