

# Competência Tributária do Imposto Seletivo: o Texto e seus Contextos

## *Selective Tax Competence: the Text and its Contexts*

André Folloni

Professor Titular de Direito Tributário da Pontifícia Universidade Católica do Paraná.

Doutor em Direito pela Universidade Federal do Paraná. Visiting Professor na

Università Sapienza di Roma e na Università Roma Tre. Vice-Presidente da

World Complexity Science Academy. *E-mail*: folloni.andre@pucpr.br.

<https://doi.org/10.46801/2595-6280.57.25.2024.2606>

### *Resumo*

O artigo examina a extensão da competência tributária criada pela Emenda Constitucional n. 132/2023, ao incluir o inciso VIII no art. 153, estabelecendo competência para que a União institua impostos sobre produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, nos termos de lei complementar. O trabalho argumenta que essa competência não pode ser compreendida como relativa a um simples imposto arrecadatório, pois, nesse caso, o critério de distinção entre contribuintes – prejudicialidade ao meio ambiente – violaria os princípios da capacidade contributiva e da igualdade tributária, e a alteração constitucional estaria obstada pela proteção às cláusulas pétreas. Essa interpretação também seria incompatível com a nova norma da não regressividade e com os objetivos da reforma tributária. Defende-se, então, que a competência prevista no art. 153, VIII, de fato, volta-se à instituição de um imposto extrafiscal e seletivo, que incida apenas sobre poucos bens e serviços comprovada e especialmente prejudiciais à saúde e ao meio ambiente. Ao final, o artigo sugere cinco critérios a serem observados no exercício da competência para instituição do Imposto Seletivo, que funcionam, simultaneamente, como critérios de validade da legislação infraconstitucional.

*Palavras-chave*: Imposto Seletivo, igualdade tributária, capacidade contributiva, extrafiscalidade, desenvolvimento.

### *Abstract*

This paper examines the scope of the tax competence created by Constitutional Amendment No. 132/2023 when including item VIII in article 153, establishing the competence for the Union to institute taxes on the production, extraction, marketing or import of goods and services that are harmful to health or the environment, under the terms of a complementary law. The paper argues that this competence cannot be understood as relating to a simple fiscal tax, since, in this case, the criterion for distinguishing between taxpayers – harmfulness to the environment – would violate the principles of

ability to pay and tax equality, and the constitutional amendment would be prevented by the protection of permanent clauses. This interpretation would also be incompatible with the new norm of non-regressivity and with the objectives of the tax reform. It is therefore argued that the competence provided in article 153, VIII, in fact, is aimed at the institution of a selective tax with non-fiscal purposes, which would be levied only on a few goods and services that are proven to be especially harmful to health and the environment. Finally, the article suggests five criteria to be followed when exercising the competence to create the Selective Tax, which simultaneously function as criteria for the validity of infra-constitutional legislation.

*Keywords:* Selective Tax, tax equality, ability to pay, taxation with non-fiscal purposes, development.

## **Introdução**

Em 20 de dezembro de 2023, foi promulgada a Emenda Constitucional n. 132, conhecida como a emenda da “Reforma tributária”. Como se sabe, a reforma trouxe profundas alterações na sistemática de tributação nacional sobre o consumo. Além da introdução do novo Imposto sobre Bens e Serviços e da nova Contribuição sobre Bens e Serviços, que passam a constituir o chamado IVA Dual brasileiro, foi introduzida a competência para um novo tributo, referido como “Imposto Seletivo”.

Entre os resultados da Emenda, então, a Constituição passou a prever a competência para que a União institua imposto sobre a produção, a extração, a comercialização ou a importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, nos termos de lei complementar, conforme a redação dada ao art. 153, VIII, do texto constitucional.

O objetivo deste estudo é examinar o resultado da reforma constitucional, especificamente, no que diz respeito à competência para a instituição do Imposto Seletivo. A questão é importante porque a redação final abriu margem para uma controvérsia imprevista: esse novo imposto poderia ter uma larga base arrecadatória, baseada na amplitude dos termos usados no preceito, ou, ao contrário, é um imposto extrafiscal, seletivo, com incidência pontual, independentemente do que se vier a fazer com o produto de sua arrecadação. Metodologicamente, o caminho para examinar essa questão será não apenas a interpretação do texto da norma que atribui essa competência, mas, indo além, examinar o resultado de sua interação com as demais normas constitucionais pertinentes, sobretudo a igualdade, a capacidade contributiva e a nova previsão de não regressividade, e o contexto político dos trabalhos do Congresso Nacional que culminaram na sua inserção no ordenamento jurídico nacional.

O artigo defende que a interpretação dessa competência não pode ser apenas semântica e conceitual, ficando no exame dos significados dos termos “produção”, “extração”, “comercialização”, “importação”, “bens”, “serviços”, “prejudiciais à saúde” e “prejudiciais ao meio ambiente”. Para além dessa interpretação

literal – ou, como às vezes é qualificada, positivista e formalista –, certamente importante e imprescindível, o exame da competência relativa ao Imposto Seletivo deve ser, também, contextual, visitando-se o contexto constitucional e político no entorno do tributo. A interpretação literal restrita ao inciso VIII do art. 153 e ao seu § 6º pode resultar na admissão de um adicional federal ao Imposto sobre Bens e Serviços, incidente sobre a economia de forma ampla e generalizada, algo que, como será demonstrado, não foi pretendido pela reforma, não foi objeto de debate e aceitação pelo Poder Constituinte derivado, e é incompatível com o texto da Constituição.

Ao final, o artigo propõe cinco diretrizes para o exercício regular da competência tributária relativa ao Imposto Seletivo. Propõe-se que essas diretrizes possam funcionar como critérios de exame da validade da legislação a ser produzida com base nessa competência.

### 1. Regras de competência e leis complementares

A expressão “competência tributária” pode ser entendida em um sentido bastante amplo. Nesse sentido, ela refere toda atribuição de competência relativa ao tributo, inclusive para legislar, arrecadar e decidir controvérsias<sup>1</sup>. De outro lado, a expressão pode ser compreendida em um sentido bem mais estrito, no qual diz respeito à capacidade de instituir tributos por meio da edição de uma ou de várias leis<sup>2</sup>.

Nesse segundo sentido, mais estrito, competência tributária é a atribuição, conferida pela Constituição, à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, para que instituam determinados tributos. O primeiro resultado do exercício da competência tributária, a instituição de tributos, é uma tarefa legislativa. A partir da instituição, a competência permanece concedendo, em relação aos mesmos entes, a prerrogativa de alterar ou extinguir os tributos instituídos, enquanto a redação constitucional for a mesma.

A atribuição de competência envolve duas faces. De um lado, ela abre espaço para o trabalho legislativo de instituição do tributo, conferindo legitimidade à atuação do ente competente e servindo como um critério de validade da legislação produzida com base na atribuição constitucional de competência. Ao atribuir competência, porém, a Constituição, simultaneamente, delimita o espaço dentro

---

<sup>1</sup> GAMA, Tacio Lacerda. *Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2020, p. 241.

<sup>2</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 7. ed. rev. São Paulo: Noeses, 2018, p. 233; TÓRRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário*. São Paulo: RT, 2011, p. 360; CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 491; COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 70; VELLOSO, Andrei Pitten. *Constituição tributária interpretada*. São Paulo: Atlas, 2007, p. 195.

do qual o seu exercício é legítimo, servindo, portanto, também como critério de invalidade da legislação tributária: além de outras normas, as próprias regras de competência são limitadoras do poder de tributar.

Existe, então, uma relação hierárquica entre duas normas: a regra constitucional de competência, que atribui competência tributária, e a regra legal de incidência, resultado do exercício da competência tributária. Em uma visão nomodinâmica, examinando o ordenamento de cima para baixo, a norma de competência fundamenta a validade da norma de incidência; reversamente, na perspectiva de baixo para cima, a norma de incidência busca, na norma de competência, um dos seus fundamentos de validade.

Isso significa que, ao passo em que concede um poder, a regra de competência também o limita e o delimita: o poder por ela concedido é limitado e circunscrito a determinadas situações. Nesse sentido ela institui critérios de validade: dentre outras exigências, o tributo não será válido se instituído fora dos limites estabelecidos pelas regras de competência. Daí, dizer-se que a norma de competência é “heterônoma”: trata-se de uma regra constitucional dirigida a um ente federado constituído para determinar as suas possibilidades e os seus limites<sup>3</sup>.

Além disso, por força da própria Constituição, é comum que se exija uma terceira norma intercalada: uma ou mais regras introduzidas por lei complementar. Essa regra intercalada pode ser produzida na condição de norma geral de Direito Tributário (art. 146, III), ou de norma própria de determinado tributo, que traz condicionamentos para a sua instituição válida. Pense-se, como exemplo dessa segunda categoria, na lei complementar de ICMS prevista no art. 155, § 2º, XII, da Constituição (como a Lei Complementar n. 87/1996), ou na lei complementar de ISS prevista no art. 156, § 3º do mesmo texto constitucional (como a Lei Complementar n. 116/2003). Como exemplo da primeira categoria, naturalmente, as normas gerais de Direito Tributário previstas no Código Tributário Nacional. Uma lei complementar tributária pode trazer normas de incidência, quando ela mesma institui ou aumenta tributos, se essa for a previsão constitucional. Mas pode, também, ter essas outras duas funções: definir peculiaridades de determinado imposto ou cumprir a função geral de estabelecer categorias elementares das obrigações tributárias<sup>4</sup>. Temos, então, em síntese: a norma constitucional que atribui competência, criada pelo Poder Constituinte, original ou derivado; a norma legal que exerce essa competência, criada pelo Poder Legislativo do ente tributante, ao qual a competência foi atribuída pela Constituição; e normas de leis complementares, que, de forma genérica ou específica, condicionam o exercício da competência pelo ente tributante.

<sup>3</sup> ÁVILA, Humberto. *Competências tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito*. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 25.

<sup>4</sup> ÁVILA, Humberto. Limites constitucionais à instituição do IBS e da CBS. *Revista Direito Tributário Atual* v. 56. São Paulo: IBDT, jan./abr. 2024, p. 701-730, p. 706.

Considerando que as regras de competência, ao abrirem o espaço para a tributação, também estabelecem os limites para o exercício válido dessas competências, é natural que o estudo dessas regras se volte para o exame semântico dos termos usados pelo texto constitucional. É intuitivo, por exemplo, que, se a Constituição entrega aos Estados a competência para instituir imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de alguns serviços, ao mesmo tempo em que entrega aos Municípios a competência para instituir impostos sobre os outros serviços não compreendidos na competência estadual, surja o interesse em se procurar entender o que significam os termos “serviços”, “operações”, “circulação” e “mercadorias” no texto constitucional. Da mesma forma, se os serviços de competência estadual são aqueles sobre “comunicação” e “transporte”, é fundamental compreender também o significado desses termos para se delimitar adequadamente as fronteiras entre a tributação estadual e a tributação municipal. E, assim por diante, discute-se sobre o significado desses termos, além de palavras como “propriedade”, “renda”, “proventos”, “produtos”, “industrializados”, “receita”, “faturamento” e várias outras. Discussões desse tipo têm forte impacto na doutrina e na jurisprudência, com boas razões. Dado o modo peculiar de construção da nossa Constituição, não poderia deixar de ser dessa forma.

A avaliação da compatibilidade hierárquica entre a norma constitucional de competência e a norma legal de incidência, e entre essas e as eventuais normas complementares interpostas, sempre deve passar pelo exame semântico, voltado ao significado dos termos constitucionais e ao seu respeito pela legislação infraconstitucional, inclusive a complementar. Porém, o exame semântico dos termos constantes do art. 153, VIII, da Constituição, posto imprescindível, não é suficiente para a compreensão completa da norma de competência relativa ao Imposto Seletivo. Este artigo pretende, portanto, um estudo complementar ao exame do significado dos termos usados na redação dessa regra de competência.

## **2. O texto da regra de competência do Imposto Seletivo: verbo, complemento e especificação**

Para a regra de competência do Imposto Seletivo, a Constituição traz a seguinte redação:

“CF, 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.”

Se apenas esse texto for examinado, será preciso compreender, antes de tudo, o significado dos termos “produção”, “extração”, “comercialização” e “importação”, que remetem aos verbos, além de “bens” e “serviços”, que remetem aos complementos, na formação da materialidade desse novo imposto – temos em

mente, aqui, a consagrada explicação de Paulo de Barros Carvalho: o critério material da hipótese de incidência da norma tributária é formado por um verbo transitivo e um complemento<sup>5</sup>.

Além disso, será preciso compreender o que significa “prejudicial à saúde” e “prejudicial ao meio ambiente”, pois essas expressões formam, na Constituição, uma ulterior especificação no interior do complemento da materialidade desse imposto. Ela pode ser exemplificada da seguinte forma. O complemento não é apenas “bens” ou “serviços”, porque os bens e serviços tributáveis são especificados: “prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente”. Trata-se de um complemento mais complexo.

Essa especificação, que integra excepcionalmente o complemento no caso do Imposto Seletivo, tem duas funções harmônicas e complementares: especificação e seleção.

Voltemo-nos, primeiramente, para a função de especificação. De um modo geral, o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) pode incidir sobre a prestação de serviços, sem restrição. A norma de incidência deverá ter, portanto, na descrição da hipótese de incidência, o verbo “prestar” e o complemento “serviços”. Da mesma forma, pode incidir sobre bens em geral. No Imposto Seletivo, esse complemento é mais complexo, pois ele contém uma especificação ulterior: nem todos os “serviços” (gênero) podem ser objeto do Imposto Seletivo, mas apenas os serviços “prejudiciais à saúde e ao meio ambiente” (espécie) podem sofrer a incidência desse novo tributo. A função de especificação estabelece uma espécie dentro de um gênero. Cria, assim, uma restrição.

Nesse sentido, se for possível traçar um paralelo, é como se a norma de competência do Imposto de Renda não permitisse, amplamente, a incidência sobre qualquer fato subsumido à hipótese “auferir renda”, mas previsse uma especificação: auferir renda “do trabalho assalariado”, excluindo outras rendas. Ou, como se a norma de competência do Imposto de Importação não permitisse, indiscriminadamente, a incidência sobre qualquer evento correspondente à hipótese “importar produto estrangeiro”, mas tivesse uma especificidade: importar produto estrangeiro “feito de plástico”, excluindo outros produtos estrangeiros. Ou, como se a norma de competência do Imposto sobre Produtos Industrializados não concedesse, largamente, a possibilidade de tributação de qualquer fato subsumível à hipótese “industrializar produtos” (ou “realizar operações com produtos industrializados”), mas trouxesse uma restrição a apenas algumas espécies de produtos industrializados: industrializar produtos “eletrônicos”, excluindo outros produtos industrializados. Ou, ainda, como se a norma de competência do ICMS não permitisse, amplamente, a incidência do imposto sobre qualquer serviço de comunicação, mas apenas uma espécie deles: prestar serviços de comunicação

<sup>5</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 253.

“que resultem em ofensa ao receptor da mensagem”, excluindo os demais serviços de comunicação.

Esses exemplos, fictícios em relação a esses impostos, demonstram o que ocorre, de fato, com o Imposto Seletivo: nem todos os bens e serviços podem ser tributados, mas, apenas, aqueles prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente. É algo claramente atípico.

O Imposto Seletivo tem, em seu complemento, essa especificação peculiar: tanto no que diz respeito aos bens, quanto aos serviços, nem todos os fatos que possam corresponder aos verbos (produzir, extrair, comercializar e importar) podem ser tributados, mas apenas alguns: especificamente, aqueles que impliquem prejudicialidade à saúde ou ao meio ambiente. Dentro do gênero “produzir bens”, por exemplo, apenas a espécie “produzir bens prejudiciais à saúde” pode ser tributada via Imposto Seletivo. Outro exemplo: nem tudo o que couber no gênero “comercializar bens” pode ser tributado em razão da competência prevista no art. 153, VIII, mas apenas o que estiver na espécie “comercializar bens prejudiciais ao meio ambiente”. O mesmo pode ser dito em relação aos serviços: apenas serviços prejudiciais podem ser tributados, e não todos.

Essa é a função de especificação presente nessas expressões inabituais constantes da regra de competência do Imposto Seletivo: ela especifica – e, portanto, restringe – as hipóteses suscetíveis de tributação a duas espécies (prejudiciais à saúde e ao meio ambiente) dentro dos gêneros mais amplos previstos nos demais termos usados na regra de competência.

Note-se que essa especificação – bens e serviços “prejudiciais” – não tem por objetivo separar as materialidades tributárias sob competência de entes federados diversos. Por isso, não é semelhante ao que ocorre no ICMS, em que serviços são especificados. Nesse imposto, os Estados podem tributar o fato prestar serviços “de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações”. Aqui, a especificação do complemento “serviços” atende ao objetivo de distinguir entre os serviços tributáveis pelos Estados, via ICMS, e os serviços tributáveis pelos Municípios, via ISS. No ISS, também há uma especificação, pela mesma razão: prestar serviços “de qualquer natureza, não compreendidos na competência dos Estados relativa ao ICMS”. Trata-se de distinção destinada a separar a tributação de competência estadual daquela de competência municipal, no que tradicionalmente se refere, no Brasil, como discriminação de rendas entre entes da federação<sup>6</sup>. O objetivo da especificação, no Imposto Seletivo, é diferente: estabelecer um critério de diferenciação para a tributação extrafiscal diverso da capacidade contributiva. Em vez de se tributar conforme essa capacidade, tributa-se conforme o grau de prejudicialidade à saúde e ao meio ambiente.

<sup>6</sup> DORIA, Antonio Roberto Sampaio. *Discriminação de rendas tributárias*. São Paulo: Bushatsky, 1972.

Por isso mesmo, essa especificação do complemento, no Imposto Seletivo, nada tem a ver com capacidade contributiva. A prejudicialidade à saúde e ao meio ambiente não é uma característica demonstrativa de capacidade contributiva. Não se trata, para recorrer ao verbo consagrado de Alfredo Augusto Becker, de uma situação “signo-presuntiva de riqueza”<sup>7</sup>. Já se percebe, portanto, que essa especificação será violadora do princípio da igualdade tributária e da capacidade contributiva se o Imposto Seletivo for compreendido como um tributo meramente arrecadatório.

Porém, não adiantemos as conclusões. Se abstrairmos essa questão – que, no entanto, é fundamental e só pode ser abstraída para fins de exercício argumentativo –, o texto do art. 153, VIII, fornece pouco e permite considerações na seguinte ordem de ideias: a Constituição não diz que o Imposto Seletivo será extrafiscal; quase todos os bens e serviços podem, em certa medida e por alguma via argumentativa, ser entendidos como prejudiciais à saúde e ao meio ambiente; a Constituição teria permitido a tributação da produção, da extração, da comercialização e da importação de bens e serviços prejudiciais, sem ulteriores restrições – portanto, quaisquer bens e serviços prejudiciais. Por isso, a Constituição teria trazido, no art. 153, VIII, uma amplíssima competência para a União, um verdadeiro “cheque em branco” para que o legislador venha a tributar os fatos que quiser, sem restrições.

Essa interpretação ligeira, porém, é descabida. Se é verdade que o texto do art. 153, VIII, à primeira vista e isoladamente considerado, pode abrir a fenda para essa interpretação, a sua conjugação com o contexto em que se insere e por meio do qual foi inserido fecham esse caminho e inviabilizam essa compreensão. Como se pretende demonstrar a seguir, a especificação “prejudiciais à saúde e ao meio ambiente” também exerce função de orientar a seleção, limitando o universo dos bens e serviços tributáveis.

Além da função de especificação, esse adicional existente no complemento do verbo, especificando o arquétipo constitucional da hipótese de incidência do Imposto Seletivo, tem uma função de seleção: determinar que se selecionem alguns bens e serviços prejudiciais à saúde e ao meio ambiente, e não todos, para sofrerem a tributação.

### **3. Competência tributária no Imposto Seletivo: contexto jurídico-constitucional**

Para compreender essa função de seleção, ou seletiva, é importante ampliar o objeto de exame para além do art. 153, VIII, para examinar outros elementos do contexto constitucional e político em que esse dispositivo se insere. O primeiro contexto a ser examinado é jurídico e envolve as demais normas constitucionais com as quais a regra de competência do Imposto Seletivo interage.

<sup>7</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972, p. 459.



### 3.1. O significado de “seletivo”

Antes, contudo, convém examinar o significado do termo “seletivo”. Ele é utilizado, na referência a esse novo imposto, pela doutrina, pelo Poder Executivo e pelo Poder Legislativo, inclusive no uso da nomenclatura “Imposto Seletivo”<sup>8</sup>. Esse exame preambular é importante porque o sentido corrente de “seletivo”, na tradição do Direito Tributário brasileiro, não corresponde ao adotado quando se fala no Imposto Seletivo.

Ao disciplinar as regras de competência relativas ao IPI e ao ICMS, a Constituição brasileira prevê que esses impostos serão ou poderão ser “seletivos”, em preceitos tradicionalmente reunidos na denominação “princípio da seletividade tributária”<sup>9</sup>. Tanto o art. 153, § 3º, I, relativo ao IPI, quanto o art. 155, § 2º, III, relativo ao ICMS, determinam que os impostos serão ou poderão ser seletivos, mas a doutrina, a legislação e a jurisprudência interpretaram os preceitos como se prescrevessem que as alíquotas seriam seletivas. Veja-se, por exemplo, a lição de Paulo de Barros Carvalho: “[...] não é o imposto que é seletivo. Seletivo é o sistema de alíquota que deve ser usado na criação do IPI.”<sup>10</sup> Assim, embora a Constituição prescreva que o IPI será seletivo, na interpretação prevalecente, não é o IPI que será seletivo, mas sim suas alíquotas. O entendimento adotado de forma generalizada supera, portanto, a literalidade dos dispositivos.

Afastando-se desse entendimento generalizado, Paulo Roberto Cabral Nogueira sustentava, em relação ao IPI, teoria diversa, em livro publicado na vigência da Constituição anterior – que, nesse particular, tinha a mesma redação do

<sup>8</sup> Na doutrina, por exemplo: ANDRADE, José Maria Arruda de. O novo imposto seletivo e o IPI da Zona Franca de Manaus. *Revista Direito Tributário Atual* v. 56. São Paulo: IBDT, jan./abr. 2024, p. 386-400; LUSTOSA FILHO, Joaquim. O imposto seletivo na reforma tributária: a proposta de Emenda Constitucional n. 45, de 2019. *Revista Acadêmica da Faculdade de Direito do Recife* v. 95, n. 2, 2023, p. 1-14. No Poder Executivo, por exemplo: “Imposto Seletivo (IS) é um imposto específico aplicável a alguns bens e serviços, semelhante ao *excise tax* adotado em alguns países desenvolvidos” (Nota técnica do Ministério da Saúde, intitulada “Reforma tributária e a importância do Imposto Seletivo sobre produtos de tabaco para reduzir o tabagismo, doenças e mortes tabaco relacionadas”. Disponível em: [https://www.inca.gov.br/sites/ufu.sti.inca.local/files/media/document/conicq\\_e\\_reforma\\_tributaria\\_parceiros.pdf](https://www.inca.gov.br/sites/ufu.sti.inca.local/files/media/document/conicq_e_reforma_tributaria_parceiros.pdf). Acesso em: 9 ago. 2024; e a apresentação “Regulamentação da Reforma Tributária: Lei Geral do IBS, da CBS e do Imposto Seletivo”, da Secretaria Extraordinária da Reforma Tributária do Ministério da Fazenda, que sumariza as propostas do Poder Executivo para a lei complementar do IBS, CBS e Imposto Seletivo, na qual se lê: “Imposto seletivo: coibir comportamentos prejudiciais à saúde e ao meio ambiente”. Disponível em: [https://www.gov.br/fazenda/pt-br/acao-a-informacao/acoes-e-programas/reforma-tributaria/regulamentacao-da-reforma-tributaria/lei-geral-do-ibs-da-cbs-e-do-imposto-seletivo/apresentacoes/2024-04-24\\_regulamentacao-da-reforma-tributaria.pdf](https://www.gov.br/fazenda/pt-br/acao-a-informacao/acoes-e-programas/reforma-tributaria/regulamentacao-da-reforma-tributaria/lei-geral-do-ibs-da-cbs-e-do-imposto-seletivo/apresentacoes/2024-04-24_regulamentacao-da-reforma-tributaria.pdf). Acesso em: 9 ago. 2024. No Poder Legislativo, além de várias manifestações do Senado Federal, veja-se, por todos, o Projeto de Lei Complementar n. 68/2024, aprovado na Câmara dos Deputados).

<sup>9</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 424.

<sup>10</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Imposto sobre Produtos Industrializados. In: BOTTALLO, Eduardo Domingos (coord.). *Curso de direito empresarial*. São Paulo: Resenha Tributária; EDUC, 1976. v. 2, p. 142 (135-158).

texto de 1988. O autor sustenta que a Constituição prescreve que o imposto, no caso o IPI, será seletivo, e não suas alíquotas, em conclusão que pode ser estendida ao ICMS. Nogueira não aceita que haja erro de redação na Constituição. Refere uma série de dispositivos nos quais a Constituição então vigente, ao disciplinar alíquotas, expressamente se refere a elas. Pretendesse a Constituição dizer que as alíquotas seriam seletivas, conclui Nogueira, teria dito. Mas não disse<sup>11</sup>. Como a Constituição prescreveu que o imposto é seletivo, e não as alíquotas, isso significa, na interpretação acertada de Paulo Roberto Cabral Nogueira, que o IPI deverá ser cobrado sobre determinados produtos industrializados, não indistintamente sobre todos. Conforme sua argumentação, “dentre todos os produtos industrializados tributáveis, o imposto deve atingir apenas alguns”<sup>12</sup>. Segue sua argumentação, rente ao texto constitucional, refletindo sobre o significado de “seletivo”: “Seletivo é adjetivo derivado do verbo selecionar, que significa optar, eleger. Selecionar implica escolher um, ou alguns, excluindo os demais”<sup>13</sup>.

De fato, “seletivo”, conforme Caldas Aulete, é o que faz seleção. Já seleção é “ação ou resultado de selecionar, de escolher”. Uma seleção é uma “escolha criteriosa e fundamentada (seleção de candidatos)”; selecionar é “escolher e separar (algo) de outra coisa [...]; determinar (uma) dentre várias opções”. Para o Aurélio, “seletivo” é o “Que escolhe, seleciona tendo em conta preceitos ou objetivos determinados; exigente, rigoroso: sempre foi uma pessoa seletiva no campo da amizade, escolhia bem seus amigos”. O dicionário traz sinônimos: “Seletivo é sinônimo de: criterioso, exigente, rigoroso, rígido, duro, severo, inflexível, escrupuloso, metucioso, minucioso, detalhista, difícil”. Selecionar, ainda segundo o Aurélio, é “fazer a seleção de algo escolhendo dentre várias opções; escolher tendo em conta suas próprias preferências”.

Essa controvérsia não existe no Imposto Seletivo. Nesse imposto, não se cogita de seletividade de alíquotas conforme critérios de essencialidade. O imposto ser seletivo significa que ele deve escolher, criteriosa e fundamentadamente, os bens e serviços sobre os quais incide, em vez de incidir indiscriminadamente sobre todos, mesmo que com alíquotas graduadas. O termo “seletivo” do Imposto Seletivo tem significado diferente daquilo que se compreende como “seletivo” em relação ao IPI e ao ICMS.

<sup>11</sup> NOGUEIRA, Paulo Roberto Cabral. *Do Imposto sobre Produtos Industrializados*. São Paulo: Saraiva, 1981, p. 79.

<sup>12</sup> NOGUEIRA, Paulo Roberto Cabral. *Do Imposto sobre Produtos Industrializados*. São Paulo: Saraiva, 1981, p. 77.

<sup>13</sup> NOGUEIRA, Paulo Roberto Cabral. *Do Imposto sobre Produtos Industrializados*. São Paulo: Saraiva, 1981, p. 78. Em relação ao IPI e ao ICMS, defendi essa segunda interpretação no seguinte trabalho: FOLLONI, André. Seletividade tributária: técnica de graduação ou restrição à tributação. In: MITIDIERO, Daniel; ADAMY, Pedro (org.). *Direito, razão e argumento: a reconstrução dos fundamentos democráticos e republicanos do direito público com base na teoria do direito*. Salvador: Juspodivm, 2021, p. 631-642.

### 3.2. *Imposto Seletivo, igualdade e capacidade contributiva*

No texto final da Emenda Constitucional n. 132/2023, a Constituição não trouxe a redação cogitada na proposta, na qual o art. 153, § 6º, continha a seguinte redação: “O imposto previsto no inciso VIII terá finalidade extrafiscal”<sup>14</sup>. Por conta dessa ausência, alguém pode cogitar do Imposto previsto no art. 153, VIII, como um imposto comum, de índole arrecadatória e hipótese de incidência ampla, fundada em uma norma de competência igualmente ampla, sem função extrafiscal preponderante. Essa interpretação, porém, é equivocada, por várias razões.

#### 3.2.1. *A previsão expressa de finalidade extrafiscal*

A primeira, bastante singela, é a seguinte: a supressão da expressão “terá finalidade extrafiscal” não afasta que o imposto tenha, precisamente, essa finalidade, inclusive como a sua primordial finalidade constitucional. É o que ocorre com o Imposto de Importação e com o Imposto de Exportação, por exemplo. Ausente a expressão, o eventual caráter extrafiscal do Imposto Seletivo não está descartado de plano. Como nos demais casos, deverá ser avaliado pelo intérprete.

#### 3.2.2. *Igualdade e capacidade contributiva nos impostos arrecadatórios*

A segunda razão, evidente e fundamental, é a seguinte: a prejudicialidade à saúde ou ao meio ambiente não é fator ligado à capacidade contributiva. Por esse motivo, tão simples quanto crucial, essa prejudicialidade não pode ser escolhida como critério de diferenciação de intensidade de tributação de impostos arrecadatórios.

O princípio da capacidade contributiva determina que o ônus dos tributos cuja função é sustentar as despesas estatais – função fiscal, portanto – seja distribuído entre os contribuintes conforme a sua capacidade contributiva, e não conforme outro critério<sup>15</sup>. Apenas no caso de extrafiscalidade justifica-se a adoção de

<sup>14</sup> PEC n. 45/2019. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?d-m=9495108&ts=1699281504195&disposition=inline>. Acesso em: 12 ago. 2024.

<sup>15</sup> GIARDINA, Emilio. *La basi teoriche del principio della capacità contributiva*. Milano: Giuffrè, 1961, p. 12; TESAURO, Francesco. *Istituzioni di diritto tributario: parte generale*. 14. ed. Milano: Wolters Kluwer, 2022, p. 64; MOSCHETTI, Francesco. *Profili generali*. In: MOSCHETTI, Francesco (org.). *La capacità contributiva*. Padova: Cedam, 1993, p. 3-52 (5); TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito tributário*. Trad. Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Fabris, 2008. v. 1, p. 200; HERRERA MOLINA, Pedro M. *Capacidad económica y sistema fiscal*. Madrid: Marcial Pons, 1998, p. 73; ZILVETI, Fernando Aurelio. *Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 134; COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 37; ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 160; ZILVETI, Fernando Aurelio. *Capacidade contributiva e mínimo existencial*. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio (coord.). *Direito tributário: estudos sem homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 36-47 (38); CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 102; MORAES, Bernardo Ribeiro. *Compêndio de direito tributário*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995. v. 2, p. 118; VIEIRA, José Roberto. *A extrafiscalidade da Lei n. 12.715/2012 e a*

critério diverso da capacidade contributiva, como a prejudicialidade à saúde e ao meio ambiente, além da regulação econômica e outros<sup>16</sup>. Isso gera duas consequências cruciais.

Em primeiro lugar, se fosse possível escolher, para compor a hipótese de incidência de um imposto simplesmente arrecadatório, apenas bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente e não outros, então, *todos* os bens e serviços prejudiciais à saúde e ao meio ambiente deveriam ser tributados, salvo exceções justificadas pela capacidade contributiva. A discriminação entre, de um lado, os fabricantes, vendedores e consumidores de, por exemplo, bebidas frias açucaradas, e, de outro lado, os fabricantes, vendedores e consumidores de qualquer outro bem ou serviço prejudicial à saúde e ao meio ambiente, para que apenas os primeiros sejam tributados e não os demais, seria inconstitucional, pois violaria o princípio da igualdade (CF, art. 155, II) e o princípio da capacidade contributiva (CF, art. 145, § 1º), ao dividir o ônus das despesas públicas entre contribuintes mediante critério diverso da capacidade contributiva. Em relação a essa capacidade, não há nada que os produtores, vendedores e consumidores de bebidas frias açucaradas tenham de especial que justifique tributação arrecadatória exclusiva, não incidente sobre todos os demais produtores, vendedores e consumidores de todos os produtos e serviços prejudiciais à saúde e ao meio ambiente.

Assim como, em princípio, todos os que têm renda devem pagar Imposto de Renda; todos os que vendem devem pagar ICMS e, quando vigente, IBS e CBS; todos os que têm lucro devem pagar CSLL; também todos os que produzem, extraem, comercializam ou importam bens ou serviços prejudiciais à saúde e ao meio ambiente deveriam pagar o Imposto Seletivo se esse fosse um tributo arrecadatório justificável. Tributar apenas os produtores, vendedores e consumidores de refrigerantes e não, por exemplo, de balas e chicletes, seria inconstitucional por ferimento à igualdade. Tributar apenas os veículos e não, por exemplo, os detergentes e plásticos em geral, é inconstitucional, pela mesma razão. E assim por diante.

---

capacidade contributiva: a convivência do lobo e do cordeiro? *Revista de Direito Tributário* n. 118. São Paulo, jun. 2013, p. 18-42 (23); ROCHA, Sergio André. *Fundamentos do direito tributário*. 2. ed. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2023, p. 95; FERREIRA NETO, Arthur Maria. Fundamentos materiais da tributação: comutação, restauração, distribuição, reconhecimento e participação. In: ÁVILA, Humberto (org.). *Fundamentos do direito tributário*. São Paulo: Marcial Pons, 2012, p. 87-172 (162).

<sup>16</sup> BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 46; SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 289; ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 161-162; ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 432-433; NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do Estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 1998, p. 658; FOLLONI, André. Isonomia na tributação extrafiscal. *Revista Direito GV* v. 10, n. 1, jan./jun. 2014, p. 201-220.

Quando a razão de ser do imposto é arrecadar, isto é, sustentar os gastos do Estado, a distribuição dos custos com esse sustento deve ser feita entre os cidadãos, exclusivamente, com base na capacidade contributiva. O único critério de distinção válido é a capacidade contributiva. Aqueles cidadãos que não têm capacidade contributiva devem ficar livres dessa distribuição. Os demais, devem contribuir em razão de sua capacidade contributiva: verticalmente, devem receber ônus maior aqueles com capacidade mais elevada, e vice-versa; e, horizontalmente, devem arcar com ônus semelhante os contribuintes com capacidade contributiva equivalente.

O resultado, se existisse apenas essa primeira consequência, é que todos os produtos e serviços prejudiciais à saúde e ao meio ambiente deveriam ser tributados. Assim, a Constituição não teria dado apenas um verdadeiro “cheque em branco” para que o legislador tributasse os fatos que quisesse, mas teria determinado que todos os bens e serviços prejudiciais fossem tributados. Como, ao menos em potencial, praticamente todos os produtos e serviços, em alguma medida, são prejudiciais à saúde e ao meio ambiente – desde o computador no qual trabalho, cuja produção gerou resíduos e que um dia será descartado, até a água que repousa sobre a minha mesa, cujo transporte até aqui gerou emissão de gases, sem contar o recipiente plástico que um dia será descartado – então, por imposição do princípio da igualdade, todos devem ser tributados. Na prática, o Imposto Seletivo, se arrecadatório, seria um adicional do IBS e da CBS, compondo um IVA triplo. Se não se pretende que o Imposto Seletivo seja um adicional do IBS e da CBS, sob pena de inconstitucionalidade por violação da capacidade contributiva, então não se pode admitir que ele seja um imposto arrecadatório.

Sintetizando esse ponto incontroverso: se o imposto é arrecadatório, o critério de distinção para aferição do princípio da igualdade é a capacidade contributiva. Nesse caso, selecionar apenas alguns produtos ou serviços prejudiciais para que sofram a tributação, em detrimento de todos os demais, é inconstitucional por ferimento a um dos princípios mais importantes, básicos e fundamentais do Direito Tributário: a igualdade conforme a capacidade contributiva.

Pela mesma razão, porém, a prejudicialidade à saúde ou ao meio ambiente não pode ser escolhida como fator de diferenciação de ônus tributário entre contribuintes de impostos arrecadatórios. Se aquele que vende um produto prejudicial revela a mesma capacidade contributiva daquele que vende um produto não prejudicial, então eles devem sofrer a mesma tributação. Se o imposto fosse arrecadatório, a sua legislação não poderia diferenciar a incidência com base na prejudicialidade à saúde ou ao meio ambiente, pois esses não são critérios de aferição de capacidade contributiva.

Surge, então, a segunda consequência: não seria lícito escolher, para compor a hipótese de incidência de um imposto meramente arrecadatório, apenas bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, deixando excluídos outros bens e serviços. Ou a incidência, em princípio, se dá para todos os bens e serviços,

ou diferencia conforme a capacidade contributiva. No caso de imposto arrecadatório, diferenciar por outro critério, como a prejudicialidade, é inconstitucional. Logo, por essa razão, não se pode compreender o Imposto Seletivo como um imposto arrecadatório amplo: seria uma interpretação cujo resultado revelaria uma inconstitucionalidade por ferimento à capacidade contributiva.

### 3.2.3. Igualdade, capacidade contributiva e cláusulas pétreas

Se entendermos por uma suposta competência ampla para o Imposto Seletivo, teríamos que concluir que o Poder Constituinte derivado, ao conceder essa competência ampla, mas maculada pela diferenciação em imposto arrecadatório em bases diversas da capacidade contributiva, teria cometido uma inconstitucionalidade. Impor-se-ia essa conclusão caso não houvesse alternativa de interpretação, mas ela existe. Considerar o Imposto Seletivo como um tributo extrafiscal, incidente apenas sobre alguns bens e serviços selecionados, especial e demonstradamente prejudiciais, afasta a inconstitucionalidade por violação da capacidade contributiva, uma vez que o critério não prevalece nos impostos extrafiscais.

Não se pode – nem se deve – admitir, como argumento para justificar uma opção entre alternativas de interpretação, que a Emenda Constitucional n. 132/2023, ao trazer a norma de competência do art. 153, VIII, cometeu uma inconstitucionalidade, pois permitiu a tributação arrecadatória apenas dos bens e serviços prejudiciais, criando um critério de diferenciação diverso da capacidade contributiva para distribuir o ônus das despesas públicas entre os contribuintes. De fato, se fosse isso, a emenda teria cometido essa inconstitucionalidade. Não o é, porém, pois a emenda instituiu um imposto extrafiscal e seletivo.

Como se sabe, a igualdade, que tem como consequência, no Direito Tributário, a discriminação com base apenas na capacidade contributiva em impostos arrecadatórios, é cláusula pétrea, e não pode ser violada por emenda constitucional. Nesse sentido, aliás, foi o julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 3.105, no qual o Supremo Tribunal Federal julgou inconstitucional parte da Emenda Constitucional n. 41/2003, que previa tributação diferenciada entre servidores públicos com base em critérios diversos da capacidade contributiva<sup>17</sup>. Como a igualdade é uma garantia fundamental, protegida contra emendas constitucionais pelo art. 60, § 4º, IV, a Emenda Constitucional n. 132/2023, assim interpretada, no que diz respeito ao Imposto Seletivo, seria inconstitucional, por ferimento a cláusula pétrea.

Por isso, deve-se afastar essa interpretação e adotar outra: o Imposto Seletivo não é arrecadatório, é extrafiscal. Precisamente por ser extrafiscal, pode se valer, como critério de diferenciação, de um indicador diverso da capacidade contributiva – como, no caso, a prejudicialidade à saúde e ao meio ambiente. E, pela mesma razão, pode tributar apenas alguns bens ou serviços prejudiciais, e não

<sup>17</sup> ADI n. 3.105. Tribunal Pleno. Rel. Min. Ellen Gracie, Rel. p/ac. Min. Cezar Peluso. *DJU* 18.02.2005.

todos, sem que isso viole, por princípio, o princípio da igualdade e a capacidade contributiva.

Logo, inexistente qualquer “cheque em branco” para que o legislador tribute os fatos que quiser: ele só pode tributar alguns poucos bens ou serviços, selecionados com base em fundadas razões extrafiscais, sob pena de violação ao princípio da igualdade e da capacidade contributiva.

O único modo de interpretar a competência trazida pelo art. 153, VIII, da Constituição, com respeito à igualdade, à capacidade contributiva e às cláusulas pétreas, é compreender o tributo ali previsto como um Imposto Seletivo, com função extrafiscal. Se ele for interpretado como um tributo arrecadatório, que discrimina entre contribuintes por critério diferente da capacidade contributiva, ele, necessariamente, precisará ser admitido como um tributo violador da igualdade e da capacidade contributiva e, por isso, inconstitucional.

Em síntese, de duas, uma: ou o Imposto Seletivo é extrafiscal e seletivo, como, aliás, tem sido tratado pelo Congresso Nacional, e, nessa condição, está em harmonia com a Constituição; ou a sua inserção no texto constitucional fere a igualdade e a capacidade contributiva e avança sobre cláusula pétrea. O respeito à Constituição exclui a possibilidade de se considerar esse tributo como um imposto arrecadatório de competência aberta e futura hipótese de incidência igualmente ampla.

### ***3.3. Imposto seletivo e regressividade***

Além da igualdade e da capacidade contributiva, há outra norma constitucional importante a obstaculizar o entendimento do Imposto Seletivo como um tributo arrecadatório de materialidade ampla.

Trata-se da norma do art. 145, § 4º, da Constituição: “as alterações na legislação tributária buscarão atenuar efeitos regressivos”. Trata-se de preceito interessante, capaz de servir de fundamento para revisão e atualização do princípio da capacidade contributiva e da progressividade. A redação original da Constituição prevê que os impostos serão “graduados” conforme a capacidade contributiva, o que significa que devem ser progressivos, sempre que possível. No entanto, a Constituição se refere aos impostos – em texto que pode ser estendido para contribuições – isoladamente considerados, e não ao sistema como um todo. Nesse ponto, é diferente, por exemplo, da Constituição italiana. O texto da Itália, desde 1948, prescreve, no art. 53, *comma* 2, que “o sistema tributário é informado por critérios de progressividade”, referindo-se, portanto, à totalidade da tributação e não a impostos isoladamente considerados. O novo texto brasileiro expressa, agora, que o sistema como um todo deve ser avaliado e as alterações devem atenuar efeitos regressivos. É um caminho em direção à progressividade da tributação em geral, enquanto totalidade de sistema tributário, e não apenas de incidências individualizadas. Uma modificação constitucional ainda por ser explorada pela doutrina e, no futuro, pela legislação e pela jurisprudência.

Esse dispositivo, inserido pela mesma Emenda Constitucional que previu o Imposto Seletivo e trouxe a expressão do princípio da justiça tributária, impede, então, que alterações na legislação tributária agravem efeitos regressivos. Por isso mesmo, simultaneamente, esse dispositivo impede que se interprete o Imposto Seletivo como mais um tributo amplo e arrecadatório sobre o consumo. Se o Congresso Nacional vier a interpretar a competência do art. 153, VIII, como ampla e arrecadatória, e, com base nela, vier a instituir um imposto generalizado sobre bens e serviços prejudiciais à saúde e ao meio ambiente, além de assumir uma interpretação que viola a igualdade e a capacidade contributiva, violará também, ao menos potencialmente, esse preceito. Salvo se for cogitada a improvável hipótese na qual a instituição do Imposto Seletivo, amplo e desvinculado de extrafiscalidade, fosse simultânea a uma ampla reforma da tributação sobre a renda e a propriedade, e de uma calibração de alíquota de IBS e CBS capaz de revelar, como resultado, atenuação dos efeitos regressivos do sistema em vez de aprofundamento desses efeitos.

O mais provável, porém, é que um amplo imposto sobre o consumo de bens e serviços prejudiciais, de caráter arrecadatório, venha a agravar os efeitos regressivos do sistema, pois, segundo se compreende de forma incontroversa, a intensificação da tributação sobre o consumo gera efeitos regressivos. Se a competência do art. 153, VIII, for interpretada como criadora de mais um imposto federal amplamente arrecadatório e incidente sobre o consumo, a legislação produzida com base nessa interpretação, quase certamente, estará em contraste com a determinação de atenuação de efeitos regressivos.

A única forma de interpretar a regra do art. 153, VIII, mantendo coerência com a norma prevista no art. 145, § 4º, ambos trazidos pela mesma Emenda Constitucional, é entender o Imposto Seletivo como extrafiscal e de incidência seletiva. A única forma de exercer a competência prevista no art. 153, VIII, da Constituição, obedecendo a norma trazida pelo art. 145, § 4º, do mesmo texto constitucional, é se a norma de competência for interpretada e seguida como prevendo um Imposto Seletivo, de caráter severamente restrito e necessariamente extrafiscal.

Portanto, o contexto constitucional, no qual se inserem tanto o art. 153, VIII, quanto os princípios da igualdade, da capacidade contributiva e da não regressividade, impõe que se interprete a regra de competência relativa ao Imposto Seletivo como prevendo um imposto verdadeiramente extrafiscal e seletivo; um imposto que pode incidir, apenas, sobre certos e determinados bens ou serviços especialmente prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente.

#### **4. Competência tributária no Imposto Seletivo: contexto jurídico-político**

Além do contexto normativo no entorno da regra do art. 153, VIII, por si só determinante da interpretação dessa norma como outorgando competência exclusivamente para a criação de um imposto federal extrafiscal, que incida seleti-



vamente sobre alguns bens e serviços prejudiciais à saúde e ao meio ambiente, o contexto político de sua inserção no ordenamento constitucional revela o mesmo.

O Imposto Seletivo, desde o início, foi pensado, debatido e aprovado, pelo Congresso Nacional, no contexto da reforma tributária, como um imposto extrafiscal de incidência seletiva sobre bens e serviços prejudiciais. Consta, na Justificativa da PEC n. 45, que o modelo de incidência ampla de um IVA neutro seria “complementado pela criação de um imposto seletivo federal, que incidirá sobre bens e serviços geradores de externalidades negativas, cujo consumo se deseja desestimular, como cigarros e bebidas alcoólicas”. A proposta de redação era a seguinte: “impostos seletivos, com finalidade extrafiscal, destinados a desestimular o consumo de determinados bens, serviços ou direitos”<sup>18</sup>. Esse é o modelo, ao final, aprovado.

É um modelo que difere de outro, cogitado pela PEC n. 110, mas rejeitado, na qual o IBS seria estadual e o Imposto Seletivo não incidiria apenas sobre bens e serviços prejudiciais. Tratava-se da previsão de competência para tributar fatos específicos desvinculados de prejuízo à saúde e ao meio ambiente: operações com petróleo e seus derivados, combustíveis e lubrificantes de qualquer origem, gás natural, cigarros e outros produtos do fumo, energia elétrica, serviços de telecomunicações, bebidas alcoólicas e não alcoólicas, e veículos automotores novos, terrestres, aquáticos e aéreos. Durante a tramitação, porém, modificou-se a ideia inicial da PEC n. 110, ambos os projetos foram aglutinados, e prevaleceu o modelo da PEC n. 45 em relação ao Imposto Seletivo<sup>19</sup>.

O resultado, contudo, foi ainda mais restrito do que estava inicialmente previsto na PEC n. 45. Na redação final da Emenda Constitucional n. 132/2023, diferente da proposta da PEC, não são quaisquer bens, serviços ou direitos, cujo consumo se pretenda desestimular, os passíveis de tributação por essa via: são apenas os bens e serviços prejudiciais à saúde e ao meio ambiente. Ficam excluídos, portanto, desestímulos voltados, por exemplo, à regulação econômica – tributação destinada a corrigir questões de abastecimento, preços, concorrência etc. São apenas os prejudiciais.

Dessa forma, a propósito, a Emenda vem sendo interpretada pelo Poder Executivo. Na Exposição de Motivos do Projeto de Lei Complementar n. 64/2024, escreveu o Ministro da Fazenda, Fernando Haddad, que o projeto pretende instituir “Imposto Seletivo – IS, de competência da União, com natureza regulatória, para desestimular o consumo de bens prejudiciais à saúde e ao meio ambiente”. Destaca-se o caráter regulatório, isto é, extrafiscal, pelo desestímulo de condutas negativas. A exposição preocupa-se em fundamentar a incidência do Imposto

<sup>18</sup> Disponível em: [https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=1728369&filename=PEC%2045/2019](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1728369&filename=PEC%2045/2019). Acesso em: 20 ago. 2024.

<sup>19</sup> ANDRADE, José Maria Arruda de. *Imposto seletivo e pecado: juízos críticos sobre tributação saudável*. São Paulo: IBDT, 2024, p. 85-91.

Seletivo com base em argumentos como “justifica-se por serem emissores de poluentes que causam danos ao meio ambiente e ao homem”, “universalmente apontados como prejudiciais à saúde em uma vasta gama de estudos acadêmicos”, “grave problema de saúde pública no Brasil e no mundo”, “prejudica a saúde e aumenta as chances de obesidade e diabetes” e outros.

Nesse particular, a mesma redação foi incorporada à versão aprovada pela Câmara dos Deputados, fazendo da palavra do Poder Executivo também a palavra do Poder Legislativo. A propósito, no momento em que este trabalho está sendo escrito, o PLP n. 64 tramita no Senado Federal, o relator, Senador Eduardo Braga, defende mudanças no texto aprovado na Câmara que, segundo sua apreciação, teria incidências arrecadatórias, uma distorção a ser corrigida, revelando a compreensão corrente no Poder Legislativo<sup>20</sup>.

Em síntese, a reforma tributária, entre outras questões, resultou em um grande IVA Dual, subdividido entre IBS e CBS, um amplo tributo arrecadatório sobre o consumo de bens e serviços, regido pelo princípio da neutralidade e sem função extrafiscal, embora admitindo regimes diferentes do geral como exceção. Esse sistema é complementado por um Imposto Seletivo restrito, seletivo e extrafiscal, sobre bens e serviços prejudiciais à saúde e ao meio ambiente. Interpretar o Imposto Seletivo de forma diversa é distorcer os objetivos e os resultados de uma reforma tributária discutida por muitos anos, em várias esferas, e finalmente aprovada no final de 2023.

## **5. Extrafiscalidade: internalização de externalidades e indução de comportamentos**

Como exposto no item anterior, o Imposto Seletivo, na forma da Justificativa da PEC n. 45, “incidirá sobre bens e serviços geradores de externalidades negativas, cujo consumo se deseja desestimular, como cigarros e bebidas alcoólicas”. Estão presentes, na Justificativa, as duas principais justificativas para a tributação extrafiscal de comportamentos prejudiciais: a internalização de externalidades negativas e o desestímulo às condutas indesejadas. São fundamentos, no entanto, distintos.

### **5.1. Internalização de externalidades negativas**

No início do século XX, Arthur Cecil Pigou, em seus trabalhos *Wealth and welfare*, de 1912, e, sobretudo, *The economics of welfare*, de 1920, desenvolve a sua teoria a respeito das externalidades. Em síntese, o argumento pigouviano, de resto bastante conhecido, examina as externalidades como falhas de mercado com impacto sobre o produto líquido marginal social. Essas externalidades são

<sup>20</sup> Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/audios/2024/08/relator-da-regulamentacao-da-reforma-tributaria-defende-mudancas-no-projeto>. Acesso em: 20 ago. 2024.

negativas quando implicam custos para terceiros não diretamente envolvidos na situação de troca econômica. Assim, por exemplo, se um consumidor compra um automóvel de um produtor pelo preço acordado, o uso do automóvel gera poluição cujo custo ultrapassa aquela relação bilateral e não faz parte da formação do preço. Há, também, as externalidades positivas: situações nas quais terceiros se beneficiam indiretamente de uma situação de troca econômica sem que esse benefício impacte positivamente o preço da transação. Como solução para essas falhas, Pigou sugere os impostos, para internalizar externalidades negativas, acrescentando o custo suportado por terceiros ao preço da transação, ou subsídios, no caso de externalidades positivas, reduzindo o custo de transações benéficas a terceiros<sup>21</sup>.

O argumento tornou-se especialmente influente no estudo de tributação ambiental, com impostos destinados a internalizar os custos de poluição e demais efeitos ambientais negativos provocados por transações econômicas<sup>22</sup>. São os conhecidos “impostos pigouvianos”. No âmbito da OCDE, foi introduzido como o “princípio do poluidor pagador” (*polluter pays principle*), incorporado também ao Direito Comunitário europeu<sup>23</sup>.

É importante perceber, contudo, que a lógica da internalização de externalidades negativas não diz respeito, necessariamente, ao efeito concreto de indução de comportamentos. O fundamento do imposto pigouviano não é impedir o comportamento danoso, sequer desestimular ou reduzir a sua realização, mas corrigir uma distorção de preço<sup>24</sup>. O imposto pigouviano justifica-se sem recurso à finalidade ou ao efeito indutor que pode produzir.

## 5.2. Indução de comportamentos

Raciocínio diverso, mas, que, muitas vezes, como na Justificativa da PEC n. 45, vem juntamente com o pigouviano, volta-se à finalidade ou ao efeito de desestímulo da conduta indesejada – no caso, a conduta geradora de prejuízo à saúde ou ao meio ambiente. Aqui, a tributação, por incidir desequilibrando o mecanismo de mercado e distorcendo o preço na relação oferta-demanda, encarecendo-o, serve de incentivo ao comportamento do consumidor e do fornecedor, com

<sup>21</sup> PIGOU, Arthur Cecil. *The economics of welfare*. London: MacMillan, 1962, p. 160.

<sup>22</sup> FERRAZ, Roberto. Tributação ambientalmente orientadora e as espécies tributárias no Brasil. In: TÓRRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 341.

<sup>23</sup> OECD. *The polluter pays principle: definition, analysis, implementation*. Paris: OECD, 1975; SELICATO, Pietro. Capacità contributiva e tassazione ambientale. In: TÓRRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 270.

<sup>24</sup> OLIVEIRA, Adriano Carvalho; TUPIASSU, Lise Vieira da Costa; GROS-DESORMEAUX, Jean-Raphael. Princípio do poluidor-pagador: a análise da sua evolução sob a perspectiva da Organização para o Desenvolvimento e Cooperação Econômica (OCDE). *Duc In Altum: Cadernos de Direito* v. 11, n. 24, maio/ago. 2019, p. 225, p. 234.

desestímulo tanto ao consumo quanto ao fornecimento. É uma perda de eficiência voltada a desincentivar o consumo prejudicial. Nesse segundo modo de pensar, o imposto justifica-se não porque internaliza uma externalidade, mas porque tem por efeito a redução do consumo prejudicial ao meio ambiente ou à saúde.

Naturalmente, considerando o efeito teórico de perda de eficiência de qualquer tributo sobre produtores ou consumidores, não são incompatíveis a internalização de externalidades e o desestímulo eficaz de condutas. É plenamente possível que um imposto destinado a internalizar externalidades também intencione ou produza, como efeito, a redução do comportamento danoso. A coincidência, no entanto, não é necessária, no plano dos efeitos concretos da tributação, e as justificativas não se confundem: um imposto pigouviano justifica-se pela adição do custo externo ao preço de transação; um imposto indutor justifica-se pela intenção ou efeito de desestímulo de comportamentos danosos.

Considerando o caráter extrafiscal do Imposto Seletivo e a redação da Justificativa da PEC n. 45, algumas possibilidades surgem ao intérprete do art. 153, VIII, da Constituição. Uma interpretação possível é a seguinte: o Imposto Seletivo justifica-se desde que internalize externalidades negativas ou desde que desestímule condutas prejudiciais, alternativas que podem vir juntas, mas que não precisam se somar. Seriam razões independentes, cuja coincidência, embora desnecessária, é possível. Outra possibilidade interpretativa, mais exigente, seria essa: o Imposto Seletivo justifica-se desde que internalize externalidades e, simultaneamente, desestímule condutas prejudiciais. Nesse caso, seriam razões cumulativas: ou ambas estão presentes, ou o Imposto Seletivo seria inválido. É possível, ainda, uma terceira alternativa interpretativa, se a ênfase for colocada nos trabalhos preparatórios e na Exposição de Motivos do PLP n. 64, na qual a justificativa é a inibição de comportamentos, independentemente da internalização de externalidades.

### ***5.3. Extrafiscalidade e arrecadação***

Outro ponto importante a ser tratado é o resultado arrecadatório do Imposto Seletivo. Tributos extrafiscais arrecadam e, muitas vezes, em volumes expressivos, o que não inviabiliza seu caráter extrafiscal e a sua validade enquanto tal. Se cogitarmos de um imposto pigouviano que internaliza externalidades, o seu resultado é um ajuste no processo de formação de preço, não a inviabilização da transação. Embora em novas bases econômicas, as transações seguem ocorrendo, de modo que a arrecadação segue existindo, e pode ser volumosa. Se cogitarmos de um imposto voltado ao desestímulo de comportamento, a conduta, posto desincentivada e em menor frequência, segue ocorrendo, e, com ela, segue se verificando a arrecadação – salvo, em tese, no caso extremo de tributação tão elevada que se torne proibitiva e inviabilize o consumo.

Assim, a existência de arrecadação, inclusive expressiva, e eventuais previsões da destinação do produto arrecadado, como ocorre com o Imposto Seletivo,

não são incompatíveis com o caráter extrafiscal do tributo. Extrafiscalidade não é incompatível nem é o oposto de arrecadação. A diferenciação entre fiscal e extrafiscal não é entre o tributo que arrecada e aquele que não arrecada, ou entre os impostos que arrecadam muito e os que arrecadam em intensidade inexpressiva. A distinção é de fundamento ou a causa do tributo. Além disso, muitas vezes, é uma classificação baseada em preponderância ou intensidade – em graduações, portanto.

Em uma classe, estão os tributos fiscais, aqueles cujo fundamento, no sistema, é, indistintamente, o sustento das despesas públicas pela economia privada. Esses tributos devem ser distribuídos entre os cidadãos com base na capacidade contributiva. Em outra classe, estão os tributos extrafiscais, aqueles cujo fundamento não é o sustento das despesas públicas em geral, mas a internalização de externalidades negativas e/ou desestimulando condutas. Esses tributos devem ser impostos aos contribuintes com base em critérios diversos da capacidade contributiva, como, por exemplo, a prejudicialidade à saúde ou ao meio ambiente. É o caso do Imposto Seletivo.

A arrecadação, enquanto resultado da incidência do tributo, não integra o critério de classificação. Assim, embora a arrecadação do Imposto Seletivo, somada à arrecadação da CBS, deva compensar a arrecadação perdida com o fim do IPI, do PIS e da Cofins, isso não significa que o Imposto Seletivo seja o substituto do IPI. Não é, porque não incide, indiscriminadamente, sobre todos os produtos industrializados. Sob um ponto de vista, é mais amplo, pois incide sobre bens e serviços, não apenas sobre produtos industrializados; sob outro ponto de vista, é mais estrito, pois não incide sobre a economia como um todo, mas apenas sobre os bens e serviços prejudiciais à saúde e ao meio ambiente. Assim, por um lado, cabe dizer que o Imposto Seletivo substituirá a função extrafiscal do IPI, e não sua função arrecadatória<sup>25</sup>. Por outro lado, contudo, essa substituição não é por um igual, mas por um diferente: sai um tributo cuja extrafiscalidade é exercida pela incidência sobre produtos industrializados, entra um imposto cuja extrafiscalidade é exercida pela incidência sobre bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente – e, como se sustentará a seguir, somente os bens e serviços *especialmente* prejudiciais.

## **6. Competência tributária no Imposto Seletivo: proposta de critérios de validade**

Considerando todos os pontos expostos, conclui-se que a competência tributária relativa ao Imposto Seletivo é, de fato, a competência para a criação de um imposto extrafiscal e seletivo, de incidência restrita, que objetiva efeitos junto a

<sup>25</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Reforma tributária comentada e comparada: Emenda Constitucional 132, de 20 de dezembro de 2023*. Barueri: Atlas, 2024, p. 43.

condutas prejudiciais à saúde e ao meio ambiente, e não dividir os custos das despesas estatais, entre os contribuintes, com base na capacidade contributiva.

Como resultado, propõe-se os seguintes critérios para a instituição e o controle de validade do Imposto Seletivo:

### **6.1. Incidência seletiva**

O Imposto Seletivo apenas pode incidir sobre a produção, a extração, a comercialização ou a importação de *alguns poucos* bens e serviços, especialmente selecionados em meio à gigantesca multiplicidade de bens e serviços que, em vários níveis, são ou podem ser prejudiciais à saúde e ao meio ambiente. A incidência generalizada, sobre muitos ou todos os bens e serviços prejudiciais, distorceria o caráter extrafiscal do Imposto Seletivo e atrairia incidência do princípio da igualdade e da capacidade contributiva. Nesse caso, porém, a incidência desses princípios implicaria inconstitucionalidade do tributo por violação a direitos individuais e, portanto, de cláusulas pétreas, já que a prejudicialidade não é indicativo de capacidade contributiva e não pode ser adotada como critérios de diferenciação entre contribuintes de impostos destinados a arcar com as despesas públicas em geral. Então, o imposto não pode senão ser seletivo, com incidência pontual e localizada.

### **6.2. Critérios de seletividade: grave e especial prejuízo**

Somente podem sofrer a incidência do Imposto Seletivo, em primeiro lugar, aqueles bens e serviços que sejam *especial e gravemente prejudiciais* à saúde e ao meio ambiente. Considerando que nem todos os bens e serviços prejudiciais podem ser tributados, mas apenas alguns, o critério de escolha de quais sofrerão essa incidência só pode ser o grau de impacto desses bens e serviços na saúde ou no meio ambiente. Por isso, entre todos, são os bens e serviços mais fortemente prejudiciais aqueles que devem ser selecionados para sofrer a incidência do Imposto Seletivo.

Além disso, não faz sentido desestimular o consumo de bens essenciais para a vida humana digna, como, por exemplo, a alimentação em geral. No universo da alimentação, por exemplo, apenas algumas raras exceções especialmente prejudiciais podem sofrer essa tributação. O mesmo se aplica a outros tipos de consumo essenciais.

Por fim, também não é lícito tributar, via Imposto Seletivo, bens e serviços objeto de benefício de IBS/CBS, pois esse benefício, implicitamente, admite que aquelas atividades são essenciais ou, ao menos, não são prejudiciais. Esse ponto, aliás, foi prestigiado no art. 9º, § 9º, da Emenda Constitucional n. 132/2023.

### **6.3. Notoriedade e indisputabilidade do caráter prejudicial**

O especial e grave caráter prejudicial à saúde e ao meio ambiente dos bens e serviços objeto de tributação via Imposto Seletivo deve ser *notório ou científica-*

*mente incontroverso*. Não é admissível a incidência desse imposto sobre atividades que se supõe sejam prejudiciais, mas cuja prejudicialidade não seja demonstrada, notória ou incontroversa.

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

#### **6.4. Eficácia da incidência**

A incidência deve ter *potencial evidente, notório ou metodologicamente demonstrado, de proteção da saúde e do meio ambiente*, de alguma forma. Como visto, a tributação extrafiscal de fatos valorados negativamente pode se fundamentar na internalização de externalidades negativas ou na inibição de comportamentos prejudiciais. O fundamento de indução de condutas, contudo, parece se sobrepor à internalização de externalidades, uma vez que as pressupõe, mas a recíproca não é, necessariamente, verdadeira.

É preciso demonstrar que a incidência é uma medida adequada para atingir esses objetivos, seja mediante estudos baseados em metodologia reconhecida, seja pela evidência ou notoriedade. De outro lado, é importante, da mesma forma, reconhecer o impacto da eficácia inibidora quando se cogita de supressão da tributação. Atualmente, por exemplo, cigarros e bebidas alcoólicas sofrem altíssima tributação por via do IPI. O eventual fim dessa tributação, sem substituição por custo tributário correspondente a partir da reforma tributária, não apenas teria impacto sobre a arrecadação, mas, provavelmente, sobre o consumo, resultando em intensificação de comportamentos reconhecidamente prejudiciais. Assim, a ponderação a respeito da correção da instituição de incidência não exclui a avaliação dos efeitos da sua revogação. Nesse caso, o fim do IPI sem, eventualmente, a compensação pela tributação introduzida com a reforma, pode se mostrar contrário aos objetivos de promoção da saúde e do meio ambiente.

#### **6.5. Reavaliação periódica**

A legislação do Imposto Seletivo deve ser *contínua e periodicamente reavaliada*, em intervalos de tempo não muito longos. Esse acompanhamento deve se voltar, entre outros objetivos, a aferir constantemente o caráter prejudicial dos bens e serviços tributados via Imposto Seletivo e os efeitos da incidência tributária sobre essas atividades.

Sempre que eventual divergência marginal comece a ganhar crédito na comunidade científica, colocando em questão o antes incontroverso caráter prejudicial de bens ou serviços que estejam sofrendo a tributação, essa incidência deve

ser revista, sob pena de que, no tempo, a tributação nascida válida envelheça inválida. Não basta que a prejudicialidade seja amplamente reconhecida quando da criação do tributo: ela precisa permanecer incontroversa enquanto aquela incidência existir.

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

### Conclusões

A norma de competência do Imposto Seletivo não é ampla, geral, nem representa cheque em branco ao Poder Legislativo, como, muitas vezes de forma crítica, tem-se sustentado. Se assim fosse, seria inconstitucional, pois seria a previsão de um amplo imposto arrecadatário que discrimina contribuintes sem fundamento em capacidade contributiva, violando a cláusula pétrea da igualdade. Ao contrário, trata-se de competência extrafiscal e seletiva, restrita, a ser exercida para a tributação de alguns poucos bens e serviços especial e incontroversamente prejudiciais à saúde e ao meio ambiente. Esse é o espírito da reforma tributária e a única forma válida de interpretação do art. 153, VIII, da Constituição.

Com base nessas considerações, sugere-se cinco critérios de exercício da competência tributária relativa ao Imposto Seletivo, que funcionam, também, como critérios de validade da instituição: (a) o Imposto Seletivo deve incidir apenas sobre alguns poucos bens e serviços; (b) esses bens e serviços devem ser especial e gravemente prejudiciais à saúde e ao meio ambiente; (c) essa prejudicialidade deve ser incontroversa; (d) os efeitos inibitórios de conduta devem ser verificados; (e) e devem ser reavaliados com periodicidade, assim como deve ser reavaliado o caráter prejudicial daqueles bens e serviços.

Naturalmente, trata-se de um tema novo, ainda por ser maturado pela doutrina, pela legislação e pela jurisprudência. Os cinco critérios são, aqui, lançados ao debate.

### Referências bibliográficas

- ANDRADE, José Maria Arruda de. *Imposto seletivo e pecado: juízos críticos sobre tributação saudável*. São Paulo: IBDT, 2024.
- ANDRADE, José Maria Arruda de. O novo imposto seletivo e o IPI da Zona Franca de Manaus. *Revista Direito Tributário Atual* v. 56. São Paulo: IBDT, jan./abr. 2024.
- ÁVILA, Humberto. *Competências tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito*. São Paulo: Malheiros, 2018.
- ÁVILA, Humberto. Limites constitucionais à instituição do IBS e da CBS. *Revista Direito Tributário Atual* v. 56. São Paulo: IBDT, jan./abr. 2024.



- ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972.
- BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 7. ed. rev. São Paulo: Noeses, 2018.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Imposto sobre produtos industrializados. In: BOTTALLO, Eduardo Domingos (coord.). *Curso de direito empresarial*. São Paulo: Resenha Tributária; EDUC, 1976. v. 2.
- COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 2017.
- DORIA, Antonio Roberto Sampaio. *Discriminação de rendas tributárias*. São Paulo: Bushatsky, 1972.
- FERRAZ, Roberto. Tributação ambientalmente orientadora e as espécies tributárias no Brasil. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005.
- FERREIRA NETO, Arthur Maria. Fundamentos materiais da tributação: comutação, restauração, distribuição, reconhecimento e participação. In: ÁVILA, Humberto (org.). *Fundamentos do direito tributário*. São Paulo: Marcial Pons, 2012.
- FOLLONI, André. Isonomia na tributação extrafiscal. *Revista Direito GV* v. 10, n. 1, jan./jun. 2014.
- FOLLONI, André. Seletividade tributária: técnica de graduação ou restrição à tributação. In: MITIDIERO, Daniel; ADAMY, Pedro (org.). *Direito, razão e argumento: a reconstrução dos fundamentos democráticos e republicanos do direito público com base na teoria do direito*. Salvador: Juspodivm, 2021.
- GAMA, Tacio Lacerda. *Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2020.
- GIARDINA, Emilio. *La basi teoriche del principio della capacità contributiva*. Milano: Giuffrè, 1961.
- HERRERA MOLINA, Pedro M. *Capacidad económica y sistema fiscal*. Madrid: Marcial Pons, 1998.
- LUSTOSA FILHO, Joaquim. O imposto seletivo na reforma tributária: a proposta de Emenda Constitucional n. 45, de 2019. *Revista Acadêmica da Faculdade de Direito do Recife* v. 95, n. 2, 2023.

- MORAES, Bernardo Ribeiro. *Compêndio de direito tributário*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995. v. 2.
- MOSCHETTI, Francesco. *Profili generali*. In: MOSCHETTI, Francesco (org.). *La capacità contributiva*. Padova: Cedam, 1993.
- NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do Estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 1998.
- NOGUEIRA, Paulo Roberto Cabral. *Do Imposto sobre Produtos Industrializados*. São Paulo: Saraiva, 1981.
- OLIVEIRA, Adriano Carvalho; TUPIASSU, Lise Vieira da Costa; GROS-DESORMEAUX, Jean-Raphael. Princípio do poluidor-pagador: a análise da sua evolução sob a perspectiva da Organização para o Desenvolvimento e Cooperação Econômica (OCDE). *Duc In Altum: Cadernos de Direito* v. 11, n. 24, maio/ago. 2019.
- PIGOU, Arthur Cecil. *The economics of welfare*. London: MacMillan, 1962.
- ROCHA, Sergio André. *Fundamentos do direito tributário*. 2. ed. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2023.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- SELICATO, Pietro. *Capacità contributiva e tassazione ambientale*. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005.
- TESAURO, Francesco. *Istituzioni di diritto tributario: parte generale*. 14. ed. Milano: Wolters Kluwer, 2022.
- TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito tributário*. Trad. Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Fabris, 2008. v. 1.
- TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: método da segurança jurídica do sistema constitucional tributário*. São Paulo: RT, 2011.
- VELLOSO, Andrei Pitten. *Constituição tributária interpretada*. São Paulo: Atlas, 2007.
- VIEIRA, José Roberto. A extrafiscalidade da Lei n. 12.715/2012 e a capacidade contributiva: a convivência do lobo e do cordeiro? *Revista de Direito Tributário* n. 118. São Paulo, jun. 2013.
- ZILVETI, Fernando Aurelio. Capacidade contributiva e mínimo existencial. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio (coord.). *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998.
- ZILVETI, Fernando Aurelio. *Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.