

A Extrafiscalidade Ambiental do Imposto Seletivo: um Novo Paradigma para Sustentabilidade ou uma Velha Novidade?

The Environmental Extrafiscality of the Selective Tax: a New Paradigm for Sustainability or an Old News?

Kariza Farias do Amaral

Advogada. Mestre em Direito e Justiça Social pela Universidade Federal do Rio Grande (FURG) com bolsa CAPES. Bacharel em Direito pela Universidade Federal de Pelotas (UFPel).

Pesquisadora do Observatório Jurídico de Soluções Baseadas na Natureza (FURG).

E-mail: karizaamaral@hotmail.com.

Giuseppe Ramos Maragalhoni

Advogado. Bacharel em Direito pela Universidade Católica de Pelotas (UCPel).

E-mail: zeppi6@hotmail.com.

Recebido em: 9-2-2025 – Aprovado em: 7-10-2025
<https://doi.org/10.46801/2595-6280.61.6.2025.2697>

Resumo

O presente estudo analisa a extrafiscalidade ambiental do imposto seletivo sob a ótica da sustentabilidade e da reforma tributária brasileira. Investiga-se se esse tributo representa uma inovação efetiva ou uma medida redundante. Por meio de análise bibliográfica e documental, examinam-se as mudanças trazidas pela Emenda Constitucional n. 132 e pela Lei Complementar n. 214, bem como os desafios políticos e econômicos que podem limitar sua efetividade. Conclui-se que, embora o imposto seletivo represente um avanço teórico na tributação ambiental, sua efetividade dependerá de implementação adequada. Além disso, medidas fiscais pré-reforma, como as alíquotas do IPI sobre produtos nocivos, já buscavam desestimular o consumo, levantando o questionamento se, de fato, haverá mudanças positivas para o meio ambiente e a coletividade com as novidades trazidas pela reforma.

Palavras-chave: reforma tributária, seletividade, extrafiscalidade ambiental, meio ambiente, direitos fundamentais.

Abstract

The present study analyzes the environmental extrafiscality of the selective tax from the perspective of sustainability and Brazilian tax reform. It investigates whether this tax represents an effective innovation or a redundant measure without material impact. Through bibliographic and documental analysis, the study examines the changes introduced by Constitutional Amendment No. 132 and Complementary Law No. 214, as well as the political and

economic challenges that may limit its effectiveness. International experience is considered to assess its potential impacts on regulating the consumption of products harmful to the environment and public health. The study concludes that, although the selective tax represents a theoretical advance in environmental taxation, its effectiveness will depend on proper implementation. Furthermore, pre-reform fiscal measures, such as IPI tax rates on cigarettes and beverages, were already aimed at discouraging the consumption of these products, creating a certain sense of redundancy in relation to the newly adopted measures.

Keywords: tax reform, selectivity, environmental extrafiscality, environment, fundamental rights.

Introdução

A Emenda Constitucional n. 132, de dezembro de 2023, trouxe alterações relevantes para o sistema tributário nacional. Os vocábulos “ambiental” e “meio ambiente” aparecem em ao menos seis dos dispositivos alterados, indicando uma aparente preocupação do legislador em inserir de forma mais contundente a proteção ao meio ambiente na legislação tributária. A extrafiscalidade ambiental – aqui entendida como um instrumento jurídico-econômico capaz de mitigar o efeito da intervenção humana na natureza¹ – revela-se presente em diversos dispositivos alterados pela nova Emenda, como por exemplo na introdução do Imposto Seletivo, apelidado de imposto do pecado².

O imposto seletivo, uma inovação no sistema tributário brasileiro, vai além da função arrecadatória, buscando regular o consumo de produtos que geram externalidades negativas à coletividade. Por meio da tributação elevada de itens específicos, essa medida pretende orientar o mercado consumidor, configurando-se como um instrumento jurídico e econômico estratégico para a promoção de políticas públicas voltadas à proteção ambiental.

Fato é que, de um lado o Imposto Seletivo busca majorar a carga tributária incidente sobre produtos e serviços nocivos à saúde humana ou que impliquem risco de danos ao meio ambiente, de forma a privilegiar, dentro da dinâmica econômica nacional, artigos *in natura* e que tenham uma cadeia produtiva mais amigável aos recursos naturais, oferecendo ao consumidor final um estímulo no preço e desestimulando economicamente a escolha por produtos e serviços nocivos em relação a alternativas mais sustentáveis.

¹ PAZINATO, Liane Hünning. *Extrafiscalidade ambiental: a extrafiscalidade nos impostos brasileiros como instrumento jurídico-econômico de defesa do meio ambiente ecologicamente equilibrado*. 1. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020.

² O nome atribuído refere-se aos itens alvo do imposto seletivo – como, por exemplo, cigarros e bebidas – associados a pecados.

Percebe-se, ademais, que a sustentabilidade apresenta uma natureza multidimensional³, a qual deve ser levada em conta na análise do tema em questão. Nesse sentido, o presente trabalho propõe-se a explorar as potencialidades advindas da implementação do imposto seletivo como instrumento de promoção da sustentabilidade em suas diversas dimensões, além de examinar as possíveis limitações a serem enfrentadas na aplicação dessas mudanças, bem como apontar algumas medidas vigentes no período anterior à reforma tributária que geram uma sensação de redundância frente às novas normas.

Nessa perspectiva, a postura estatal ao implementar o imposto seletivo está em total acordo com o que prevê o art. 225 da Constituição Federal, uma vez que o meio ambiente saudável, seguro e equilibrado é direito garantido a todos, bem como condiz com a dimensão ecológica da dignidade humana⁴, ao tornar acessíveis mercadorias mais saudáveis e ecologicamente amigáveis. Questiona-se, assim: a implementação do imposto seletivo, com uma característica evidentemente extrafiscal, oferece possibilidade concreta de mitigação dos danos ao meio ambiente? Ainda, é possível afirmar que a novidade trazida pela reforma tributária se trata, de fato, de uma inovação na ordem tributária ou uma aparente mudança com pouco potencial de apresentar reflexo material?

Justifica-se a importância desta pesquisa a partir do atual cenário de mudanças climáticas já consolidadas (vide o desastre climático ocorrido no Rio Grande do Sul entre abril e maio de 2024) e a necessidade do agir estatal para apresentar medidas que, ao menos em tese, apresentem alguma resposta à crise climática instaurada.

Utilizou-se para realização do presente trabalho o método dedutivo, de forma a alcançar o resultado mediante pesquisa bibliográfica e documental, partindo da premissa maior de que apesar das relevantes alterações na legislação tributária advindas da Emenda Constitucional n. 132, existem diversas resistências e dificuldades a serem transpostas para a implementação efetiva de normas com caráter extrafiscal ambiental. Ademais, foi constatado no decorrer da pesquisa que o legislador estava autorizado por previsão constitucional a promover medidas semelhantes no período anterior à reforma tributária.

1. Relação entre tributação, imposto seletivo e proteção ambiental: a extrafiscalidade como propulsor da sustentabilidade

A análise sobre o conceito de extrafiscalidade ambiental não é possível sem antes abordar, ainda que de maneira introdutória, os conceitos de tributos e im-

³ FREITAS, Juarez. Sustentabilidade: novo prisma hermenêutico. *Novos Estudos Jurídicos* v. 23, n. 3, 2018. Disponível: <https://periodicos.univali.br/index.php/nej/article/view/13749>. Acesso em: 08 jan. 2025.

⁴ SARLET, Ingo Wolfgang; FENSTERSEIFER, Tiago. *Direito constitucional ambiental*. 5. ed. São Paulo: RT, 2017.

postos. Trata-se de necessária tarefa a fim de relacionar a extrafiscalidade ambiental, o imposto seletivo e a sustentabilidade, sob o contexto do compromisso firmado pelo legislador com o meio ambiente – explicitado no art. 225 da Constituição Federal.

No âmbito do sistema tributário brasileiro, especificamente, o Código Tributário Nacional, em seu art. 3º apresenta a definição de tributo como “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”⁵.

Já em relação à definição de imposto, a Lei apresenta em seu art. 16 que “imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”⁶. Ou seja, tributo é o gênero do qual o imposto (espécie) faz parte, podendo ter característica fiscal ou extrafiscal.

Assim, a tributação – na qual estão incluídos os impostos – pode ter como finalidade além da arrecadação de recursos pecuniários para viabilizar políticas públicas, direcionar o comportamento do mercado servindo como forma de intervenção estatal na economia, a fim de ordená-la e, no caso do imposto seletivo, privilegiar dentro da dinâmica econômica nacional, artigos *in natura* e que tenham uma cadeia produtiva mais amigável aos recursos naturais. Portanto, tem-se que:

“Considerando a tributação como ato ou efeito de tributar, ou ainda, como o conjunto dos tributos, podemos afirmar que: a) a tributação se diz fiscal enquanto objetiva retirar do patrimônio dos particulares os recursos pecuniários – ou transformáveis em pecúnia – destinados às necessidades públicas do Estado; b) tributação extrafiscal é o conceito que decorre de tributação fiscal, levando a que entendamos extrafiscalidade como atividade financeira que o Estado desenvolve sem o fim precípua de obter recursos para seu erário, mas sim com vistas a ordenar a economia e as relações sociais, sendo, portanto, conceito que abarca, em sua amplitude, extensa gama de opções e que tem reflexos não somente econômicos e sociais, mas também políticos.”⁷

Historicamente, a arrecadação do Estado – aqui incluídos os impostos – visava somente alimentar os cofres públicos e prover gastos provenientes da atividade estatal. A concepção de um caráter transcendente da função arrecadatória se deu no século XIX, tendo como principal teórico Adolph Wagner:

“Após a consolidação do liberalismo na Europa, a sociedade do final do século XVIII e início do século XIX experimentou uma crescente desigualdade social, que demandava atuação estatal crescente. Diante desse cenário, A.

⁵ Brasil, 1966.

⁶ Brasil, 1966.

⁷ FALCÃO, R. B. *Tributação e mudança social*. Rio de Janeiro: Forense, 1981, p. 118.

Wagner percebeu que os mecanismos de distribuição de riqueza que o mercado oferecia não eram suficientes para atingir a igualdade que ele concebia como ideal. A partir desta premissa, A. Wagner inicia a discussão sobre a função conformadora (*Gestaltungsfunktion*) das espécies tributárias.⁸

Conforme destaca o autor, a análise proposta por Wagner introduziu uma nova abordagem em relação à tributação, ao atribuir aos impostos uma função que transcende a mera arrecadação fiscal. A partir dessa perspectiva, os tributos passaram a assumir um papel sociopolítico, sendo utilizados não apenas para financiar o Estado, mas também como instrumentos destinados a corrigir desequilíbrios e falhas que o mercado, por si só, não conseguia solucionar⁹.

De acordo com Sidou¹⁰ “a contribuição impositiva de ordem econômica foi praticada pelo homem a partir do primeiro estádio de civilização, ou seja, a chamada economia dos coletores”. Percebe-se, portanto, que os impostos estão presentes desde as primeiras formas de organização social, perpassando por civilizações pré-romanas, Idade Média, até chegar às formas atuais do Estado contemporâneo¹¹, inclusive com a modernização da função arrecadatória.

Assim, é possível afirmar que, ao fazer uma análise da evolução histórica da tributação, percebe-se que embora inicialmente voltada apenas à arrecadação de recursos para a manutenção do Estado, sua função foi ampliada ao longo do tempo para incluir objetivos de regulação econômica e justiça social.

Oportunamente, conceitua-se a extrafiscalidade como um instrumento jurídico-econômico capaz de mitigar o efeito da intervenção humana na natureza¹². Ainda, considera-se pertinente abordar a diferenciação em relação à tipologia, formulada por Silveira, Muniz e Rammé¹³:

⁸ ADAMY, Pedro. Origens teóricas da extrafiscalidade. *Revista Direito Tributário Atual* v. 39. São Paulo: IBDT, 2018, p. 353. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/451>. Acesso em: jan. 2025.

⁹ ADAMY, Pedro. Origens teóricas da extrafiscalidade. *Revista Direito Tributário Atual* v. 39. São Paulo: IBDT, 2018, p. 353. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/451>. Acesso em: jan. 2025.

¹⁰ SIDOU, José Maria Othon. Os tributos no curso da história. *Dimensão jurídica do tributo (homenagem ao Professor Djalma de Campos)*. São Paulo: Meio Jurídico, 2003, p. 135. Disponível em: <http://ablj.org.br/revistas/revista18/revista18%20%20J.%20M.%20OTHON%20SIDOU%20-%20Os%20Tributos%20no%20curso%20da%20Hist%C3%B3ria.pdf>. Acesso em: 06 ago. 2024.

¹¹ SIDOU, José Maria Othon. Os tributos no curso da história. *Dimensão jurídica do tributo (homenagem ao Professor Djalma de Campos)*. São Paulo: Meio Jurídico, 2003. Disponível em: <http://ablj.org.br/revistas/revista18/revista18%20%20J.%20M.%20OTHON%20SIDOU%20-%20Os%20Tributos%20no%20curso%20da%20Hist%C3%B3ria.pdf>. Acesso em: 06 ago. 2024.

¹² PAZINATO, Liane Hüning. *Extrafiscalidade ambiental: a extrafiscalidade nos impostos brasileiros como instrumento jurídico-econômico de defesa do meio ambiente ecologicamente equilibrado*. 1. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020.

¹³ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da; MUNIZ, Veyzon Campos; RAMMÉ, Rogério Santos. *Tributação e sustentabilidade ambiental: a extrafiscalidade como instrumento de prote-*

“(a) Extrafiscalidade ordinária ou positiva: hipótese em que a medida extrafiscal se constitui no agravamento do ônus tributário ou na imposição de uma hipótese de incidência novel, com vista a desestimular ou impedir certos comportamentos que vão de encontro aos objetivos constitucionais; (b) Extrafiscalidade extraordinária ou negativa: hipótese em que a medida extrafiscal se apresenta como uma desoneração tributária a partir de beneficiamento fiscal, alteração do aspecto quantitativo de um tributo, concessão de isenções ou reconhecimento de imunidades; e (c) Extrafiscalidade regulatória: hipótese em que a medida extrafiscal, positiva ou negativa, em razão da materialidade dos seus efeitos econômicos ou socioambientais pretendidos, corresponde a um ato regulatório.”

Em suma, a extrafiscalidade trouxe uma nova perspectiva para arrecadação, passando a ter um caráter mais social e voltado para o interesse público. Destaca-se que a Constituição Federal de 1988 autoriza a implementação do caráter extrafiscal da arrecadação tributária¹⁴, sendo uma possibilidade de intervenção do Estado na economia a fim de direcionar a dinâmica econômica para fins que atendam ao interesse de um maior número de pessoas.

Em relação ao meio ambiente, especificamente, ressalta-se que a Constituição Federal se compromete com o desenvolvimento sustentável e com a proteção ambiental, conforme se denota dos arts. 225 e 170 da Constituição. O primeiro, dedicado particularmente ao meio ambiente e expressão máxima do compromisso do legislador com a defesa dos ecossistemas brasileiros, e o outro que aponta como princípio da ordem econômica a defesa do meio ambiente. Portanto, “através da interpretação aberta e sistemática do texto constitucional, é evidente o uso do direito tributário para consecução das políticas públicas necessárias ao cumprimento do desenvolvimento nacional”¹⁵.

Aliás, conforme afirma Huning¹⁶, a ideia de neutralidade do sistema tributário é característica típica do modelo de estado liberal, no qual impera a regra do *laissez-faire* e tem como princípio basilar a não intervenção do Estado na eco-

ção do meio ambiente. *Revista de Direito Ambiental*, 2014, p. 5. Disponível em: https://meriva.pucrs.br/dspace/bitstream/10923/11540/2/Tributacao_e_sustentabilidade_ambiental_a_extrafiscalidade_como_instrumento_de_protecao_do_meio_ambiente.pdf. Acesso em: 06 ago. 2024.

¹⁴ MORAES, William Thiago de; SOLA, Fernanda. Extrafiscalidade ambiental – o estado do conhecimento no Brasil. *Novos Cadernos NAEA* v. 22, n. 3, 2019. Disponível em: <https://periodicos.ufpa.br/index.php/ncn/article/view/7106>. Acesso em: 08 ago. 2024.

¹⁵ PAYÃO, Jordana Viana; RIBEIRO, Maria de Fátima. A extrafiscalidade tributária como instrumento de proteção ambiental. *Revista do Direito Público* v. 11, n. 3, 2016, p. 306. Disponível em: <https://ojs.uel.br/revistas/uel/index.php/direitopub/article/view/27735>. Acesso em: 08 ago. 2024.

¹⁶ HUNING, Liane. A extrafiscalidade ambiental como um instrumento de justiça socioambiental do estado brasileiro. *Revista Jurídica Luso-Brasileira* n. 1, 2016, p. 5. Disponível em: https://www.cidp.pt/revistas/rjlb/2016/1/2016_01_1147_1156.pdf. Acesso em: 01 fev. 2025.

nomia. Por outro lado, o atual estado de direito socioambiental¹⁷ não mais comunga com esse ideal, colocando Estado e particulares como responsáveis da preservação dos recursos naturais, também através da tributação.

Ademais, a tributação ambiental encontra-se em consonância com a sustentabilidade multifacetada (social, econômica, ambiental, ética e jurídico-política) teorizada por Juarez Freitas¹⁸, sendo dever do Estado operar em conformação hermenêutica com o compromisso constitucional para com as presentes e futuras gerações¹⁹. Um sistema tributário adequado à sustentabilidade pluridimensional materializa o comprometimento com o compromisso intergeracional previsto na Constituição, sendo assim, sustentabilidade, tributação e Estado de Direito socioambiental conceitos intrínsecos.

Evidencia-se, portanto, a relevância da tributação dotada de extrafiscalidade ambiental como instrumento que transcende a finalidade arrecadatória, atuando como ferramenta estratégica na promoção de políticas públicas que abarciam promover a sustentabilidade, em consonância com os ditames dos arts. 225 e 170 da Constituição Federal.

Assim, o imposto seletivo, como espécie tributária dotada de finalidade extrafiscal, apresenta-se como uma importante ferramenta de incentivo a práticas econômicas que respeitem e preservem os recursos naturais, reforçando o compromisso do Estado brasileiro com a sustentabilidade e a proteção ambiental.

2. O imposto seletivo como instrumento de sustentabilidade: impactos econômicos e sociais

Apesar de ser novidade no ordenamento jurídico brasileiro em matéria tributária, o imposto seletivo já vem sendo implementado em outras partes do mundo. Assim, é possível elaborar algumas conclusões acerca de reflexos gerados pela implementação da medida a partir da leitura de artigos acadêmicos sobre o assunto. De forma geral, conforme será demonstrado a seguir, o imposto seletivo gera impactos econômicos e sociais relevantes, havendo evidências que permitem

¹⁷ Adota-se o conceito de estado de direito socioambiental apresentado por Sarlet e Fensterseifer (*Direito constitucional ambiental*. 5. ed. São Paulo: RT, 2017, p. 62): “o estado socioambiental de direito, neste novo cenário constitucional, tem por missão e dever constitucional atender ao comando normativo emanado do artigo 225 da CF/88, considerando, inclusive, o extenso rol exemplificativo de deveres de proteção ambiental elencado no seu § 1º, sob pena de não o fazendo, tanto sob a ótica da ação quanto da omissão, incorrer em práticas inconstitucionais ou antijurídicas [...]”.

¹⁸ FREITAS, Juarez. Sustentabilidade: novo prisma hermenêutico. *Novos Estudos Jurídicos* v. 23, n. 3, 2018. Disponível: <https://periodicos.univali.br/index.php/nej/article/view/13749>. Acesso em: 08 jan. 2025.

¹⁹ FREITAS, Juarez. Sustentabilidade: novo prisma hermenêutico. *Novos Estudos Jurídicos* v. 23, n. 3, 2018, p. 944. Disponível: <https://periodicos.univali.br/index.php/nej/article/view/13749>. Acesso em: 08 jan. 2025.

afirmar que o mesmo é eficiente na desestimulação do consumo de produtos nocivos à saúde humana.

Em estudo realizado ainda antes da implementação do imposto seletivo no Brasil, Matschulat e Amaral²⁰ abordaram a implementação do referido imposto em países da OCDE, com foco nos Estados Unidos e na Alemanha. É possível formular algumas conclusões articuladas a partir do estudo realizado pelos autores, como: (I) nos EUA o imposto seletivo, chamado de *excise taxes*, é arrecadado de diversos produtos diferentes (combustíveis e carvão, por exemplo), apesar disso em 2020 apenas 2,6% dos impostos arrecadados advinham desta fonte; (II) na Alemanha o imposto seletivo é arrecadado de produtos como bebidas alcoólicas e fumígenos, o que aponta para pretensão do Estado alemão de tentar desestimular o consumo de alguns produtos através do imposto seletivo²¹.

Ainda em relação aos *excises taxes*, estudos como o de Chaloupka, Powell e Werner²² evidenciam que muitas doenças não transmissíveis estão associadas ao consumo de tabaco, álcool e bebidas açucaradas, ao passo que ao redor do mundo alguns países tentam induzir o mercado ao não consumo destes itens, através do imposto seletivo. Os autores elencam, também, os principais argumentos fornecidos pela indústria para a não imposição de uma maior carga tributária sobre estes produtos, que seriam: (I) diminuição da arrecadação tributária em função da diminuição do consumo; (II) aumento do desemprego; (III) prejuízo aos mais pobres, em decorrência da natureza regressiva dos impostos; (IV) ampla evasão e sonegação fiscal, concluindo que experiências ao redor do mundo comprovam que estes argumentos são falsos ou exagerados.

Cabe destacar ainda, que nas conclusões articuladas de Chaloupka, Powell e Werner²³ ressalta-se que a demanda por produtos impactados pelo imposto seletivo é sensível ao preço, além disso, governos que aumentaram ou introduziram esses impostos observaram reduções no consumo e, no caso de aumentos de im-

²⁰ MATSCHULAT, Leonardo; AMARAL, Luiz Bernardo Kämpf. A perspectiva pela implementação do imposto seletivo como tipo tributário no Brasil. *Res Severa Verum Gaudium* v. 6, n. 2, 2022. Disponível em: <https://seer.ufrgs.br/resseveraverumgaudium/article/view/117325>. Acesso em: 04 fev. 2025.

²¹ MATSCHULAT, Leonardo; AMARAL, Luiz Bernardo Kämpf. A perspectiva pela implementação do imposto seletivo como tipo tributário no Brasil. *Res Severa Verum Gaudium* v. 6, n. 2, 2022, p. 292-294. Disponível em: <https://seer.ufrgs.br/resseveraverumgaudium/article/view/117325>. Acesso em: 04 fev. 2025)

²² CHALOUPKA, Frank J.; POWELL, Lisa M.; WARNER, Kenneth E. The use of excise taxes to reduce tobacco, alcohol, and sugary beverage consumption. *Annual review of public health* v. 40, n. 1, 2019, p. 192. Disponível em: <https://www.annualreviews.org/content/journals/10.1146/annurev-publhealth-040218-043816>. Acesso em: 04 fev. 2025.

²³ CHALOUPKA, Frank J.; POWELL, Lisa M.; WARNER, Kenneth E. The use of excise taxes to reduce tobacco, alcohol, and sugary beverage consumption. *Annual review of public health* v. 40, n. 1, 2019, p. 197. Disponível em: <https://www.annualreviews.org/content/journals/10.1146/annurev-publhealth-040218-043816>. Acesso em: 04 fev. 2025.

postos sobre o tabaco e o álcool, melhorias nos resultados de saúde, sendo o imposto seletivo uma ferramenta eficiente na regulação do mercado.

Em relação ao meio ambiente de forma mais específica, estudo realizado por Fang, Li e Huang²⁴ analisou dados de 30 capitais provinciais da China de 2005 a 2019, buscando analisar o nível de desenvolvimento verde destas cidades. Nas conclusões, os autores apontam que o imposto seletivo pode promover o desenvolvimento verde nas cidades, a depender de demais peculiaridades do local.

Nesse sentido, conclui-se que em relação aos países analisados, pode-se dizer que a implementação do imposto seletivo gerou o impacto positivo esperado, desestimulando o consumo de certos itens e promovendo a sustentabilidade. Já em relação ao Brasil, a Lei Complementar n. 214, de 2025, que institui o referido imposto menciona que incidirá sobre a produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, gerando uma expectativa positiva sobre a implementação do imposto.

Ao mesmo tempo, alguns itens foram excluídos da incidência do “imposto do pecado”, como por exemplo armas, munições e embutidos. Apesar de serem produtos que podem gerar externalidades negativas, seja em termos de segurança pública ou impactos à saúde, a decisão de não os incluir na lista de incidência do imposto seletivo levanta questionamentos acerca dos fatores de ordem política, econômica e da influência de setores específicos na tramitação legislativa.

Conclui-se que a experiência internacional, especialmente em países como Estados Unidos, Alemanha e China, evidencia que o imposto seletivo pode ser utilizado com diferentes finalidades, desde a arrecadação de receitas até o desestímulo ao consumo de bens prejudiciais à saúde, como bebidas alcoólicas, produtos fumígenos e combustíveis fósseis, apresentando bons resultados em relação ao direcionamento do mercado para evitar o consumo de itens específicos.

No entanto, apesar das evidências internacionais e da expectativa positiva em relação à sua implementação no Brasil, é necessário apontar que alguns fatores podem limitar significativamente o alcance dos objetivos pretendidos.

3. Novo paradigma ou velha novidade? Limites para as transformações da Reforma Tributária

A Emenda Constitucional n. 132, que promoveu ajustes no sistema tributário nacional, evidenciou uma aparente preocupação do legislador em integrar de forma mais efetiva a proteção ao meio ambiente na legislação tributária. A introdução do Imposto Seletivo com a Lei Complementar n. 214, popularmente co-

²⁴ FANG, Xingcun; LI, Miao Ying; HUANG, Wei-Chiao. Mechanism and empirical study of excise tax affecting green development in China's Provincial Capitals – mediating effect based on technological innovation. *Sustainability* v. 15, n. 2, 2023. Disponível em: <https://www.mdpi.com/2071-1050/15/2/1300>. Acesso em: 04 fev. 2025.

nhecido como “Imposto do Pecado”, destaca-se como uma das medidas emblemáticas dessa mudança, visando majorar a carga tributária sobre produtos e serviços nocivos à saúde humana e ao meio ambiente, enquanto privilegia aqueles que possuem uma cadeia produtiva mais sustentável.

Nesse contexto, o Imposto Seletivo teve suas normas gerais traçadas pela Lei Complementar n. 214, delineando a Regra-matriz de Incidência Tributária. Para fins de registro, ressalte-se que Paulo de Barros Carvalho afirma que a exigência de um tributo depende da subsunção de um determinado fato com potencial tributário àquilo que é chamado de Regra-Matriz de Incidência Tributária. Esta Regra-matriz, por seu turno, é dividida em antecedente e consequente; sendo o primeiro o momento em que analisamos o aspecto material, o aspecto temporal e o aspecto geográfico de incidência, e no segundo momento avaliamos o aspecto pessoal e o aspecto quantitativo²⁵.

O critério material é a análise da presença (ou ausência) de dois fatores essenciais, identificados pela combinação “verbo + complemento”, que seria a ocorrência na “vida real” do fato jurídico previsto em lei como sendo o fato ensejador da obrigação tributária (por exemplo, ser proprietário de um veículo automotor, para fins do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA). No aspecto territorial da Regra-Matriz o objetivo é apurar se o fato ocorreu dentro dos limites territoriais daquele ente a quem a lei imputa a sujeição ativa da obrigação tributária. Ainda, quanto ao critério temporal, constitui a delimitação no tempo da concretização, no mundo dos fatos, daquela hipótese delineada por lei como sendo um fato jurídico ensejador de obrigação tributária.

A concretização desses três critérios (material, espacial e temporal), chamados por Paulo de Barros Carvalho²⁶ de antecedente da Regra-Matriz de Incidência Tributária, resulta em uma consequência que é chamada de “consequente” da Regra-Matriz, momento no qual analisamos o critério pessoal e o critério quantitativo, sendo o primeiro dedicado a identificar os sujeitos envolvidos (quem paga e quem recebe) e o segundo dedicado a apurar a quantia a ser paga, mediante definição da base de cálculo e alíquota aplicável.

A Lei Complementar n. 214 previu como sendo o fato ensejador da obrigação tributária do Imposto Seletivo o fornecimento, a arrematação, a transferência não onerosa, a incorporação ao ativo imobilizado, a extração de bem mineral, o consumo pelo fabricante, o fornecimento ou pagamento do serviço, ou importação, do bem ou serviço, sendo que os bens e serviços sujeitos ao imposto são veículos, aeronaves e embarcações, produtos fumígenos e bebidas alcoólicas, bens minerais, bebidas açucaradas e concursos de prognósticos.

²⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 267.

²⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

A base de cálculo do Imposto Seletivo será variável, conforme a operação, podendo ser o valor da venda, do arremate, da referência, o valor contábil de incorporação ao ativo imobilizado, ou a receita própria da entidade colocada como sujeito passivo da obrigação tributária. Para produtos fumígenos e bebidas alcoólicas, há alíquotas específicas que consideram o teor alcoólico ou o preço de venda no varejo. Essas alíquotas, aliás, também poderão ser variáveis, mas ainda não há definição porque a lei ordinária regulará o tema, sendo certo, contudo, que serão levados em conta critérios como sustentabilidade ambiental, eficiência energética, reciclagem, emissões de dióxido de carbono, entre outros.

Diante dessas considerações, observa-se que muitas das previsões introduzidas pela reforma tributária já estavam presentes na Constituição e poderiam ter sido aplicadas anteriormente. À medida em que a redação da Constituição Federal anterior à Emenda Constitucional n. 132, que veiculou a reforma tributária e agora está sendo regulada, em termos de normais gerais de direito tributário, pela Lei Complementar n. 214, já continha previsões que poderiam, e em alguns casos até já executavam, a aplicação do conceito de seletividade tributária aos impostos previstos nos arts. 153, 155 e 156 da Constituição Federal.

Diante disso, apesar de a introdução do IS no sistema tributário brasileiro gerar uma expectativa positiva em relação à promoção da sustentabilidade e da saúde coletiva, é necessário questionar se tais mudanças representam um novo paradigma – capaz de apresentar um resultado satisfatório frente ao estágio avançado de mudanças climáticas e crise socioambiental.

Tomemos, para tanto, alguns exemplos extraídos do que aqui se falou sobre o campo de atuação do Imposto Seletivo, iniciando pelos veículos automotores: excetuando a discussão sobre os veículos elétricos e híbridos serem ou não efetivamente sustentáveis, o que valeria tanto para legislação atual, notadamente IPVA, IPI e ICMS, quanto para o Imposto Seletivo, a variação de alíquotas de acordo com a eficiência energética, emissões de CO₂, reciclagem e outros critérios ambientais já poderia ser aplicada com base no art. 155, § 6º, II, da Constituição Federal, que na redação anterior a Emenda Constitucional n. 132 previa a possibilidade de alíquotas diferenciadas em razão do tipo e utilização, o que, inclusive, autorizou o Estado do Rio Grande do Sul, no exercício da competência tributária, a incluir na legislação do IPVA um dispositivo isentando o IPVA de veículos de força motriz elétrica, notadamente o art. 4º, II, da Lei Estadual n. 8.115/1985, com redação dada pelo art. 1º, I, da Lei Estadual n. 10.869/1996.

Não esqueçamos que seletividade é conceituada como a característica de um bem ou serviço que, a partir da sua essencialidade²⁷, justifica a redução ou majo-

²⁷ Nesta oportunidade, adota-se o conceito de essencialidade elaborado por Danilevitz (O princípio da essencialidade na tributação. *Revista da Faculdade de Direito da UFRGS* n. 28, 2011. Disponível em: file:///C:/Users/Downloads/alfredo,+71068-294627-1-CE.pdf. Acesso em: 08 fev. 2025, p.

ração dos tributos sobre ele incidentes, de modo que o benefício fiscal resulta da conjugação deste elemento (essencialidade) com a extrafiscalidade, reconhecendo a essencialidade da substituição de veículos poluentes por veículos com menor impacto ambiental como meio de viabilizar o direito fundamental à saúde e ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, conceitos indissociáveis.

Em outro exemplo, produtos fumígenos e bebidas alcoólicas, que são bens previstos para o campo de incidência do imposto seletivo para que tenham alíquotas específicas e progressivas, já o são, conforme comprova o Decreto n. 11.158, de 29 de julho de 2022, que institui a Tabela do IPI, com previsão de alíquota de 300% por reconhecer sua prejudicialidade à saúde. Trata-se, pois, de mais uma aplicação da essencialidade conjugada com a extrafiscalidade, com expressa autorização constitucional anterior à Emenda Constitucional n. 132, nos termos do art. 153, § 3º, inciso I, da Constituição Federal. Reafirmando o exposto, a alíquota do IPI incidente sobre bebidas alcoólicas como vodca e whisky é 19,5%, enquanto a alíquota do IPI sobre águas minerais e águas gaseificadas é 2,6%, em nome da essencialidade supracitada.

Exemplos não faltam a respeito das previsões constitucionais pré-reforma tributária que autorizariam a alteração de alíquotas em nome da essencialidade de um bem ou seu impacto ambiental, inclusive quanto a novas incidências, como no caso das aeronaves e embarcações com zero emissão ou alta eficiência energética, que atualmente não estão abarcados por IPVA, haja vista que o art. 154, I, prevê a criação de novos impostos fora do rol dos arts. 153, 155 e 156 da Constituição Federal, desde que não “repitam” a incidência dos impostos já previstos nos citados dispositivos.

Estaria aí, portanto, a permissão de um equivalente do Imposto Seletivo sem a necessidade de uma complexa reforma constitucional. Bastaria, neste caso, uma Lei Complementar para traçar as normas gerais e a respectiva regulamentação no caminho tradicional de lei ordinária, decreto e instruções normativas.

Para fatos geradores que já tivessem previsão constitucional, sendo, pois, inalcançáveis para a incidência do art. 154, I, da Constituição, bastaria encontrar no texto constitucional as opções adequadas, como os já citados art. 153, § 3º, inciso I, e art. 155, § 6º, II, ambos da Constituição Federal, além do art. 155, § 2º, III, do art. 153, § 4º, I, e do art. 156, § 1º, II, todos também da Constituição Federal e todos também com redação anterior à Emenda Constitucional n. 132.

Dito isso, entende-se que a Reforma Tributária, na verdade, não trouxe grandes novidades a respeito da obrigação tributária principal quanto ao Impos-

154): “a essencialidade está relacionada com os produtos necessários às condições mínimas de vida e, quando observada, prestigia o princípio da dignidade da pessoa humana, contexto no qual o mínimo existencial está inserido. A essencialidade pode ser considerada um princípio constitucional à tributação, na medida em que a sua exclusão do ordenamento jurídico implicará violação do princípio fundamental da dignidade humana”.

to Seletivo. Resta saber se a regulamentação das obrigações tributárias acessórias efetivamente implantará algo efetivamente concreto e capaz de influenciar positivamente na proteção ao meio ambiente.

Conclusão

A introdução do imposto seletivo no ordenamento jurídico tributário brasileiro – ao buscar desestimular o consumo de produtos prejudiciais ao meio ambiente e a coletividade – representa, inegavelmente, um avanço na discussão sobre a extrafiscalidade ambiental.

Aponta-se que a implementação do novo imposto vai ao encontro da proteção ambiental prevista pelo art. 225 da Constituição Federal, por intentar trazer uma promoção da sustentabilidade através da legislação tributária. A postura estatal está, portanto, condizente com os deveres de proteção previstos pelo legislador.

Experiências realizadas em outros países e estudadas no decorrer da presente pesquisa apontam para bons resultados na implementação dos *excises taxes* – como são chamados nos Estados Unidos. Observa-se que, os estudos abordados concluíram uma eficiência do imposto em relação ao desestímulo no consumo de itens nocivos como cigarro e bebidas alcóolicas e na promoção do desenvolvimento sustentável.

Tratando-se especificamente do caso brasileiro, no entanto, foi constatado que alguns produtos emblemáticos foram deixados de fora do rol do imposto seletivo, como armas, munições e embutidos, por exemplo. Também, verificou-se que o legislador já estava autorizado – por previsão constitucional – a implementar medidas semelhantes, com o intuito de direcionar o mercado a evitar o consumo de alguns produtos específicos.

O exemplo trazido para amparar tal posicionamento é o das alíquotas do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI. No período anterior à reforma tributária, a alíquota do IPI incidente sobre bebidas alcoólicas como vodca e whisky era 19,5%, enquanto a alíquota do IPI sobre águas minerais e águas gaseificadas é 2,6%, em nome da essencialidade supracitada. Tal medida acaba produzindo o mesmo efeito buscado com a introdução do imposto seletivo, qual seja, desestimular o consumo.

Assim, ainda não é possível concluir que a introdução do imposto seletivo no ordenamento jurídico nacional representará um novo paradigma para a sustentabilidade, uma vez que entrará em vigor somente a partir de 2027 e uma resposta concreta acerca de sua implementação só poderá ser aferida quando plenamente estabelecido. No entanto, pelo que foi levantado no presente estudo, as medidas previstas não representam nenhuma mudança brusca em relação ao que já era praticado com as alíquotas do IPI.

Referências

- ADAMY, Pedro. Origens teóricas da extrafiscalidade. *Revista Direito Tributário Atual* v. 39. São Paulo: IBDT, 2018, p. 352-360. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/451>. Acesso em: jan. 2025.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.
- CHALOUPKA, Frank J.; POWELL, Lisa M.; WARNER, Kenneth E. The use of excise taxes to reduce tobacco, alcohol, and sugary beverage consumption. *Annual review of public health* v. 40, n. 1, 2019, p. 187-201. Disponível em: <https://www.annualreviews.org/content/journals/10.1146/annurev-publhealth-040218-043816>. Acesso em: 04 fev. 2025.
- DANILEVICZ, Rosane Beatriz Jachimovski. O princípio da essencialidade na tributação. *Revista da Faculdade de Direito da UFRGS* n. 28, 2011. Disponível em: <file:///C:/Users/Downloads/alfredo,+71068-294627-1-CE.pdf>. Acesso em: 08 fev. 2025.
- FALCÃO, R. B. *Tributação e mudança social*. Rio de Janeiro: Forense, 1981, p. 118.
- FANG, Xingcun; LI, Miaoying; HUANG, Wei-Chiao. Mechanism and empirical study of excise tax affecting green development in China's Provincial Capitals – mediating effect based on technological innovation. *Sustainability* v. 15, n. 2, 2023, p. 1300. Disponível em: <https://www.mdpi.com/2071-1050/15/2/1300>. Acesso em: 04 fev. 2025.
- FREITAS, Juarez. Sustentabilidade: novo prisma hermenêutico. *Novos Estudos Jurídicos* v. 23, n. 3, 2018, p. 940-963. Disponível: <https://periodicos.univali.br/index.php/nej/article/view/13749>. Acesso em: 08 jan. 2025.
- HUNING, Liane. A extrafiscalidade ambiental como um instrumento de justiça socioambiental do estado brasileiro. *Revista Jurídica Luso-Brasileira* n. 1, 2016, p. 1147-1156. Disponível em: https://www.cidp.pt/revistas/rjlb/2016/1/2016_01_1147_1156.pdf. Acesso em: 01 fev. 2025.
- MARGULIS, S.; MOTTA, R. S. da; OLIVEIRA, J. M. D. de. *Proposta de tributação ambiental na atual reforma tributária brasileira*. Rio de Janeiro: Ipea, jun. 2000. (Texto para Discussão, n. 738).
- MATSCHULAT, Leonardo; AMARAL, Luiz Bernardo Kämpf. A perspectiva pela implementação do imposto seletivo como tipo tributário no Brasil. *Res Severa Verum Gaudium* v. 6, n. 2, 2022. Disponível em: <https://seer.ufrgs.br/res-severaverumgaudium/article/view/117325>. Acesso em: 04 fev. 2025.
- MORAES, William Thiago de; SOLA, Fernanda. Extrafiscalidade ambiental – o estado do conhecimento no Brasil. *Novos Cadernos NAEA* v. 22, n. 3, 2019. Disponível em: <https://periodicos.ufpa.br/index.php/ncn/article/view/7106>. Acesso em: 08 ago. 2024.
- PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2023.

- PAYÃO, Jordana Viana; RIBEIRO, Maria de Fátima. A extrafiscalidade tributária como instrumento de proteção ambiental. *Revista do Direito Público* v. 11, n. 3, 2016, p. 276-310. Disponível em: <https://ojs.uel.br/revistas/uel/index.php/direitopub/article/view/27735>. Acesso em: 08 ago. 2024.
- PAZINATO, Liane Hünning. *Extrafiscalidade ambiental*: a extrafiscalidade nos impostos brasileiros como instrumento jurídico-econômico de defesa do meio ambiente ecologicamente equilibrado. 1. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020.
- SARLET, Ingo Wolfgang; FENSTERSEIFER, Tiago. *Direito constitucional ambiental*. 5. ed. São Paulo: RT, 2017.
- SIDOU, José Maria Othon. Os tributos no curso da história. *Dimensão jurídica do tributo (homenagem ao Professor Djalma de Campos)*. São Paulo: Meio Jurídico, 2003. Disponível em: <http://ablj.org.br/revistas/revista18/revista18%20%20J.%20M.%20OTHON%20SIDOU%20-%20Os%20Tributos%20no%20curso%20da%20Hist%C3%B3ria.pdf>. Acesso em: 06 ago. 2024.
- SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da; MUNIZ, Veyzon Campos; RAMMÊ, Rogério Santos. Tributação e sustentabilidade ambiental: a extrafiscalidade como instrumento de proteção do meio ambiente. *Revista de Direito Ambiental*, 2014. Disponível em: https://meriva.pucrs.br/dspace/bitstream/10923/11540/2/Tributacao_e_sustentabilidade_ambiental_a_extrafiscalidade_como_instrumento_de_protecao_do_meio_ambiente.pdf. Acesso em: 06 ago. 2024.
- SOARES, C. A. D. *O imposto ambiental: direito fiscal do ambiente*. Coimbra: Almedina, 2002.