



**UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA – UFPB
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS – CCJ
COORDENAÇÃO DO CURSO DE DIREITO – CAMPUS JOÃO PESSOA
COORDENAÇÃO DE MONOGRAFIA**

DANYEL ANDERSON RODRIGUES DE AGUIAR

**IMPOSTO SELETIVO E A EXTRAFISCALIDADE: UMA ANÁLISE DO "IMPOSTO DO
PECADO" À LUZ DO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA NEUTRALIDADE
TRIBUTÁRIA.**

**JOÃO PESSOA
2025**

DANYEL ANDERSON RODRIGUES DE AGUIAR

IMPOSTO SELETIVO E A EXTRAFISCALIDADE: UMA ANÁLISE DO "IMPOSTO DO PECADO" À LUZ DO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA NEUTRALIDADE TRIBUTÁRIA.

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Graduação em Direito de João Pessoa do Centro de Ciências Jurídicas da Universidade Federal da Paraíba como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. João Cláudio Carneiro de Carvalho.

Coorientador: Prof. Matheus César de Carvalho Pontes

JOÃO PESSOA
2025

DANYEL ANDERSON RODRIGUES DE AGUIAR

IMPOSTO SELETIVO E A EXTRAFISCALIDADE: UMA ANÁLISE DO "IMPOSTO DO PECADO" À LUZ DO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA NEUTRALIDADE TRIBUTÁRIA.

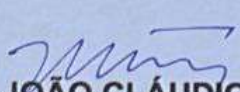
Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Graduação em Direito de João Pessoa do Centro de Ciências Jurídicas da Universidade Federal da Paraíba como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Direito.

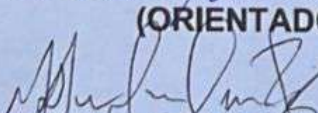
Orientador: Prof. Dr. João Cláudio Carneiro de Carvalho.

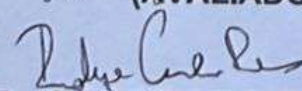
Coorientador: Prof. Matheus César de Carvalho Pontes

DATA DA APROVAÇÃO: 03/10/2025

BANCA EXAMINADORA:


Prof. Dr. JOÃO CLÁUDIO CARNEIRO DE CARVALHO
(ORIENTADOR)


Prof. MATHEUS CÉSAR DE CARVALHO PONTES
(AVALIADOR)


Prof. RODRIGO CUNHA PERES
(AVALIADOR)

Catálogo na publicação
Seção de Catalogação e Classificação

A282i Aguiar, Danyel Anderson Rodrigues de.
Imposto seletivo e a extrafiscalidade: uma análise
do "imposto do pecado" à luz do princípio
constitucional da neutralidade tributária / Danyel
Anderson Rodrigues de Aguiar. - João Pessoa, 2025.
66 f.

Orientação: João Cláudio Carneiro de Carvalho.
TCC (Graduação) - UFPB/CCJ.

1. Imposto seletivo. 2. Extrafiscalidade. 3.
Neutralidade tributária. I. Carvalho, João Cláudio
Carneiro de. II. Título.

UFPB/CCJ

CDU 34

Dedico este trabalho à Johannes e Françoise, que com sua generosidade e amor acreditaram em mim. Sem vocês, esta caminhada teria sido muito mais árdua e, talvez, inalcançável.

AGRADECIMENTOS

Agradeço, primeiramente, a Deus, por iluminar meus caminhos e afastar-me de tudo que pudesse desviar-me dos meus propósitos. A Ti, toda honra e toda glória.

A meus pais, Cláudia e Damião, expresso minha eterna gratidão. Foram vocês que, com amor e dedicação, me ensinaram os maiores valores que carrego comigo: a honestidade, a perseverança e a fé, mostrando, pelo próprio exemplo, que nada se conquista sem trabalho e disciplina.

À minha amada Karolayne, com quem compartilho a vida há oito anos, manifesto meu mais profundo amor e gratidão. Obrigado pelo cuidado, pelo companheirismo e pela entrega incansável. Nos momentos em que tudo parecia perdido, encontrei em você apoio, força e esperança para seguir em frente. Este trabalho também é seu, pois cada conquista reflete a sua presença constante em minha vida.

To Johannes and Françoise, I offer my deepest gratitude. Seven years ago, you opened the doors of your home and your hearts to me, welcoming me with generosity and offering far more than material support: you gave me affection and trust. The care and attention with which you treat me are proof that a true family can also be born from bonds of the heart, regardless of distance or language.

À minha amiga Áurea, agradeço pela parceria constante ao longo do nosso curso. Sou imensamente grato por cada momento que compartilhamos, pelas alegrias que celebramos juntos e pelas tensões que enfrentamos lado a lado. Levarei comigo não apenas a lembrança de uma colega, mas de uma verdadeira amiga para a vida.

Agradeço pelo privilégio de ter sido aluno do Centro de Ciências Jurídicas da Universidade Federal da Paraíba, instituição que carrego no peito com orgulho e cujo nome farei questão de estampar onde quer que eu esteja.

Agradeço, especialmente, à Escola do Legislativo da Paraíba, na pessoa de Maria Helena Toscano, que acreditou em mim e me concedeu a oportunidade e o privilégio de ser aluno desta instituição. Graças a essa porta que se abriu, pude adquirir os conhecimentos necessários para a concretização deste sonho.

Aos professores que marcaram minha trajetória acadêmica, levo comigo cada ensinamento recebido. Em especial, a Lourdes, Moema e Marquidove,

professores do ensino fundamental que deixaram marcas inesquecíveis em minha infância e contribuíram de forma inestimável para a formação da pessoa que sou hoje.

A meus familiares, agradeço pelo apoio, pelo incentivo e pela torcida em cada etapa desta caminhada.

Sou grato ao escritório Wilson Moraes Sociedade de Advogados, em especial aos doutores Wilson Moraes e Vouban Brito, que, cada um à sua maneira, me apresentou ao universo da advocacia. São exemplos de profissionalismo, ética e dedicação, qualidades que levarei como referência em minha trajetória. Grato também ao setor operacional, setor que tenho a honra e a alegria de liderar.

Agradeço aos amigos e colegas que a UFPB me presenteou ao longo dessa jornada, em especial a Bruno Eduardo, Guilherme Roque, Lucas Monteiro, Leonardo Lucena, Leonardo Viana, Victor Freitas, Victor Bonald e Pablio Andrade, companheiros inseparáveis do grupo PDD.

Estendo também minha gratidão ao amigo José Virgílio, com quem, mesmo tendo tido poucos encontros presenciais, tive a honra de compartilhar a graduação. Agradeço, ainda, à Ana Izabela, minha amiga quente, com quem tive a imensa alegria de viver momentos marcantes. Sinto-me profundamente orgulhoso por ter dividido essa etapa com pessoas tão especiais, pelas quais nutro a mais firme convicção de que se tornarão grandes juristas do nosso país.

Por fim, registro minha mais sincera gratidão ao meu orientador, Prof. Dr. João Cláudio Carneiro de Carvalho, cuja inspiração nas aulas de Direito Tributário I e valiosa orientação foram fundamentais para a construção deste trabalho. Estendo meus agradecimentos ao meu coorientador, Prof. Matheus César de Carvalho, cuja didática marcante nas aulas de Direito Tributário II despertou ainda mais o meu interesse pela área e cuja parceria, além de acadêmica, se reforça na nossa comum condição de vascaínos sofredores.

O meu sonho de menino

Quis assim o meu destino.

(Unidos da Tijuca, De Gama a Vasco, a Epopeia da Tijuca, 1998)

RESUMO

O presente estudo objetiva analisar a compatibilidade entre o Imposto Seletivo (IS), cuja competência foi atribuída à União pela EC nº 132/2023 e posteriormente regulamentado pela LC nº 214/2025, e o princípio da neutralidade tributária, introduzidos no ordenamento jurídico pela reforma tributária. A pesquisa possui natureza qualitativa e foi baseada em revisão bibliográfica e normativa, investigando os fundamentos da tributação de caráter majoritariamente extrafiscal como mecanismo de intervenção do Estado na economia, delimitando seus limites constitucionais e examinando o papel do IS na reestruturação do sistema tributário brasileiro. Partindo da análise de experiências internacionais, como Alemanha e Estados Unidos, o estudo demonstra que a tributação por meio do IS cumpre funções tanto arrecadatórias quanto regulatórias, mas carrega o risco de se converter em mero instrumento fiscal. Os resultados encontrados, indicam que, a neutralidade tributária, princípio de matriz liberal, é voltada a evitar que a tributação se baseie em critérios alheios à lógica econômica e busca resguardar a liberdade de escolha dos contribuintes. O Imposto Seletivo, por sua vez, revela-se um instrumento de indução comportamental, que por meio do aumento ou redução da carga tributária, busca direcionar as decisões dos particulares para os objetivos definidos pela administração fiscal. Dessa forma, a aplicação do IS coloca em confronto dois paradigmas: de um lado, a exigência de um sistema tributário neutro e previsível; de outro, a pretensão estatal de orientar decisões privadas por meio da carga fiscal, revelando o desafio de conciliar eficiência econômica com finalidades extrafiscais. Ao final, chegamos à conclusão de que a neutralidade não deve ser interpretada como absoluta, podendo ser vista como um princípio relativo e compatibilizado com a extrafiscalidade, de modo que o IS cumpra sua função regulatória sem romper a isonomia concorrencial e a justiça fiscal. Nesse interim, a convivência entre ambos os institutos exige técnicas de calibragem, parâmetros objetivos e mecanismos de revisão periódica, capazes de assegurar equilíbrio entre arrecadação, regulação e proteção de direitos fundamentais.

Palavras-chave: imposto seletivo; extrafiscalidade; neutralidade tributária; reforma tributária.

RESUMEN

El presente estudio tiene como objetivo analizar la compatibilidad entre el Impuesto Selectivo (IS), cuya competencia fue atribuida a la Unión por la Enmienda Constitucional nº 132/2023 y posteriormente reglamentado por la Ley Complementaria nº 214/2025, y el principio de neutralidad tributaria, ambos introducidos en el ordenamiento jurídico por la reforma tributaria. La investigación posee naturaleza cualitativa y se basó en una revisión bibliográfica y normativa, investigando los fundamentos de la tributación de carácter predominantemente extrafiscal como mecanismo de intervención del Estado en la economía, delimitando sus límites constitucionales y examinando el papel del IS en la reestructuración del sistema tributario brasileño. A partir del análisis de experiencias internacionales, como las de Alemania y Estados Unidos, el estudio demuestra que la tributación mediante el IS cumple funciones tanto recaudatorias como regulatorias, pero conlleva el riesgo de convertirse en un mero instrumento fiscal. Los resultados encontrados indican que la neutralidad tributaria, principio de matriz liberal, está orientada a evitar que la tributación se base en criterios ajenos a la lógica económica y busca salvaguardar la libertad de elección de los contribuyentes. El Impuesto Selectivo, por su parte, se revela como un instrumento de inducción comportamental que, a través del aumento o la reducción de la carga tributaria, procura orientar las decisiones de los particulares hacia los objetivos definidos por la administración fiscal. De esta manera, la aplicación del IS coloca frente a frente dos paradigmas: por un lado, la exigencia de un sistema tributario neutral y previsible; por otro, la pretensión estatal de orientar las decisiones privadas por medio de la carga fiscal, lo que revela el desafío de conciliar la eficiencia económica con las finalidades extrafiscales. Finalmente, se concluye que la neutralidad no debe interpretarse como absoluta, sino como un principio relativo, susceptible de compatibilización con la extrafiscalidad, de modo que el IS cumpla su función reguladora sin quebrar la isonomía competitiva ni la justicia fiscal. En este contexto, la convivencia entre ambos institutos exige técnicas de calibración, parámetros objetivos y mecanismos de revisión periódica capaces de asegurar el equilibrio entre recaudación, regulación y protección de los derechos fundamentales.

Palabras clave: impuesto selectivo; extrafiscalidad; neutralidad tributaria; reforma tributaria.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
2 A FUNÇÃO EXTRAFISCAL COMO MECANISMO DE INTERVENÇÃO ESTATAL	13
2.1 A natureza jurídica da extrafiscalidade e sua distinção da função fiscal	16
2.2 Aplicabilidade e limites constitucionais da extrafiscalidade	18
2.2.1 Princípio da legalidade tributária	19
2.2.2 Princípio da anterioridade e da noventena	22
2.2.3 Princípio da vedação ao confisco	25
3 O IMPOSTO SELETIVO NO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO	28
3.1 Experiências internacionais com impostos seletivos	30
3.2 Previsão constitucional e natureza jurídica do IS no Brasil	33
3.3 Finalidade e objetivos do IS no contexto da reforma tributária	37
3.4 Produtos considerados “nocivos”: definição legal e riscos jurídicos	39
4 O PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA NEUTRALIDADE TRIBUTÁRIA	43
4.1 O conceito da neutralidade tributária	45
4.2 A neutralidade no desenho do IBS e da CBS	48
4.3 Neutralidade como princípio estruturante do novo sistema tributário	50
5 ANÁLISE CRÍTICA: A COMPATIBILIDADE ENTRE O IMPOSTO SELETIVO E A NEUTRALIDADE TRIBUTÁRIA	53
5.1 Possíveis conflitos entre extrafiscalidade e neutralidade	55
5.1.1 Neutralidade concorrencial versus indução seletiva	56
5.1.2 Segurança jurídica versus discricionariedade regulatória	56
5.1.3 Uniformidade arrecadatória versus seletividade regulatória	57
5.2 Propostas de compatibilização entre IS e neutralidade	58
6. CONSIDERAÇÕES FINAIS	60
REFERÊNCIAS	63

1 INTRODUÇÃO

A Emenda Constitucional nº 132/2023, promoveu significativa reforma tributária na esfera constitucional, voltada a simplificar a tributação sobre o consumo no Brasil. O texto reformador, instituiu, entre outras mudanças, a competência para criação de três novos tributos: o Imposto Sobre Bens e Serviços (IBS), previsto no art. 156-A da CF/88; a Contribuição Sobre Bens e Serviços (CBS), prevista no art. 195, V da CF/88; e o imposto sobre produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, previsto no art. 153, VIII da CF/88. que foi nomeado de Imposto Seletivo (IS).

O IBS e a CBS são tributos de competência compartilhada entre Estados, Municípios e o Distrito Federal, o que implica que a arrecadação proveniente de ambos deverá ser distribuída entre esses três entes federativos. Além disso, esses dois tributos, somados, compõem o chamado IVA dual, ideia de tributo criada para onerar produtos e serviços conforme o seu valor agregado, substituindo, com as devidas adaptações, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS) e o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN).

Nos termos do art. 156-A, §1º da CF/88 e do art. 2º da LC nº 214/2025, tanto o IBS, quanto a CBS, são tributos que devem respeitar o princípio da neutralidade tributária, introduzido pela reforma. Isso significa que suas hipóteses de incidência, alíquotas e demais regras, devem ser estruturadas de modo a não interferir nas decisões dos contribuintes, devendo constituir tributos neutros em relação às escolhas de mercado.

Essas modificações na tributação sobre o consumo, especialmente nas hipóteses em que atualmente incidem o ICMS e o ISSQN, destacam a intenção do constituinte derivado em promover mudanças que simplifiquem a tributação no país, buscando uniformidade normativa, implicação arrecadatória e redução da chamada “guerra fiscal” entre os entes federativos ocasionada pelos inúmeros regramentos editados que se distinguem entre si.

Portanto, ao definir que o IBS e a CBS devem ser regidos pelo princípio da neutralidade, o texto constitucional busca retirar desses tributos aspectos que se distanciem a uma ideia de tributação pura e simples, sem fatores externos, preservando a isonomia concorrencial e evitando distorções artificiais. Por outro lado,

a reforma instituiu no ordenamento jurídico um tributo de clara vocação extrafiscal: o Imposto Seletivo. Com propósito indutivo, sua finalidade é onerar bens e serviços considerados nocivos à saúde e ao meio ambiente, desestimulando o consumo desses produtos e incentivando alternativas menos prejudiciais.

Nesse ponto, surge uma aparente antinomia: se, por um lado, o constituinte consagrou a neutralidade como princípio estruturante do novo modelo de tributação sobre o consumo, por outro, atribuiu ao IS a função de intervir diretamente nas decisões dos agentes econômicos, estimulando ou desestimulando comportamentos sociais. Trata-se, portanto, de uma tensão entre a lógica liberal, que sustenta a neutralidade, e a lógica intervencionista, que fundamenta a extrafiscalidade.

Nesse cenário, essa tensão se agrava diante de alguns riscos identificados pela doutrina: a possibilidade do IS se converter em instrumento puramente arrecadatário, a regressividade típica da tributação sobre o consumo, a eventual violação da isonomia concorrencial, caso produtos de nocividade semelhante sejam tratados de forma desigual, e o impacto sobre cadeias produtivas específicas.

Diante disso, a Lei Complementar nº 214/2025, ao listar os produtos sujeitos ao IS, demonstra que escolhas políticas podem prevalecer sobre critérios técnicos, o que levanta dúvidas sobre sua compatibilidade com a neutralidade. Sendo assim, o presente trabalho buscará, por meio do método hipotético-dedutivo, analisar os fundamentos doutrinários e normativos da extrafiscalidade, os limites constitucionais à sua aplicação, o papel atribuído ao IS na reforma tributária e a relação desse tributo com a neutralidade.

Isto é, a questão central que constitui o núcleo problemático do presente estudo, consiste em verificar se a neutralidade, enquanto norma limitante ao poder de tributar, é compatível com o Imposto Seletivo. Em outras palavras, busca-se avaliar se o desenho normativo inaugurado pela EC nº 132/2023 permite a convivência harmônica entre um tributo regido pela neutralidade, o IVA dual, composto pelo IBS e pela CBS, e outro explicitamente orientado por finalidades extrafiscais, o IS.

Sustenta-se que a neutralidade não é um princípio absoluto, mas uma diretriz relativa, compatível com a função extrafiscal da tributação. A conclusão que se pretende demonstrar é que esses instrumentos podem coexistir em um mesmo ordenamento, desde que pautados por proporcionalidade, isonomia e justiça fiscal, garantindo que o IS atue como mecanismo regulatório sem se tornar mera fonte de arrecadação.

2 A FUNÇÃO EXTRAFISCAL COMO MECANISMO DE INTERVENÇÃO ESTATAL

Antes de explorarmos o tema central, considera-se necessário promover uma análise do conceito de extrafiscalidade tributária e seus desdobramentos, bem como examinar algumas das limitações ao poder de tributar impostas pela Constituição Federal de 1988 e as modificações realizadas pelo constituinte derivado no exercício do poder reformador.

O exame desses pontos cumpre o papel de base teórica indispensável para a compreensão dos temas abordados neste trabalho, promovendo ao leitor um entendimento mais claro dos desdobramentos promovidos pela reforma tributária do consumo iniciada pela EC nº 132/2023, especialmente no contexto da implementação do Imposto Seletivo, tributo de natureza marcadamente extrafiscal, e da consagração do princípio da neutralidade tributária, trazendo reflexos de pensamentos doutrinários.

Em síntese, a extrafiscalidade, quando aplicada aos tributos, configura um mecanismo de intervenção estatal no domínio econômico, operado por meio do aumento ou redução da incidência de uma carga tributária. Seu propósito é, indiretamente, estimular comportamentos tidos como desejáveis ou desestimular comportamentos que contrariem valores constitucionalmente contemplados e inerentes à própria política fiscal do Estado, estando diretamente ligada ao interesse da coletividade.

Trata-se, portanto, de uma forma de direcionamento das condutas dos particulares, sem, contudo, revesti-las de um caráter compulsório, evitando que as práticas indesejadas sejam enquadradas como ilícitos sujeitos a sanções. Assim, essa característica preserva sua essência estritamente tributária, afastando a função punitiva e mantendo-a como instrumento de política econômica e social.

É necessário destacar, em uma primeira análise, que os tributos possuem uma função predominantemente arrecadatória, destinados ao custeio do aparato estatal, sendo fonte dos recursos necessários para custear serviços públicos como a saúde, segurança, infraestrutura, educação, entre outros. Conforme destaca Hugo de Brito Machado (2025, p. 32), isso ocorre em razão da sua natureza de receita pública, considerando-se receita pública todo o recurso que ingressa nos cofres estatais para financiamento de necessidades coletivas.

Nessa ótica, à luz da doutrina tradicional, é possível classificar as receitas públicas em originárias e receitas públicas derivadas. Sob essa classificação,

consideram-se receitas públicas originárias aquelas que são decorrentes da exploração do patrimônio estatal, como se fosse um ente privado que realiza operações na esfera civil, podendo a arrecadação de receitas ser fruto de dividendos de grandes estatais, vendas ou aluguéis de bens públicos.

Por sua vez, consideram-se receitas públicas derivadas aquelas que são obtidas compulsoriamente por meio do exercício do poder de império, sem que haja uma atuação do Estado como um ente privado, mas sim como o ente munido de poder coercitivo, arrecadando receitas por meio dos impostos, taxas e contribuições.

É nesse contexto que, em que pese sua natureza financeira arrecadatória, os tributos podem assumir o papel de instrumentos de política econômica e social, manifestando seu caráter indutivo e conferindo-lhes aptidão para orientar condutas e corrigir distorções de mercado. Essa função decorre de sua natureza compulsória, pois, não podendo o particular se eximir de seu pagamento, acaba por ajustar suas escolhas de modo a privilegiar àquelas menos oneradas pela tributação.

Essa compreensão preliminar é fundamental para a análise do Imposto Seletivo, introduzido pela EC nº 132/2023, cuja finalidade é, a princípio, desestimular o consumo de bens considerados prejudiciais à coletividade e estimular o consumo de bens menos danosos. Nesse mesmo sentido, outros tributos assumem caráter extrafiscal, ainda que mantenham função arrecadatória, como o Imposto de Exportação (IE), voltado a desincentivar a saída de determinados produtos do país e incentivar o mercado interno.

Também se destacam o Imposto de Importação (II), que regula a entrada de produtos estrangeiros; o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), cuja função é interferir na escolha do contribuinte em relação ao consumo de produtos específicos; e o Imposto Seletivo (IS), inaugurado pela reforma, que segue diretrizes semelhantes à do IPI, exercendo igualmente a função de desestímulo ao consumo, conforme será abordado a diante.

Sobre esse caráter finalístico da tributação, Paulsen observa:

Diz-se que se trata de um tributo com finalidade extrafiscal quando os efeitos extrafiscais são não apenas uma decorrência secundária da tributação, mas deliberadamente pretendidos pelo legislador que se utiliza do tributo como instrumento para dissuadir ou estimular determinadas condutas (Paulsen, 2014, p. 22).

A extrafiscalidade, portanto, não se limita a um aspecto técnico da tributação, mas expressa uma opção de política pública, que revela o papel ativo do Estado na orientação das condutas sociais e econômicas. Diante desse quadro, ganha relevo a análise da função extrafiscal como instrumento típico de um modelo intervencionista de organização estatal.

A função extrafiscal, como instrumento indutor de condutas, é característica de um sistema intervencionista de Estado, cujos objetivos perseguidos estão mais ligados à elementos funcionais necessários ao desenvolvimento social do que a pura e simples arrecadação e custeio da atividade estatal. É por meio das normas tributárias extrafiscais que o Estado intervencionista direciona, indiretamente, as ações dos contribuintes e persegue as finalidades inerentes à sua própria natureza.

Nessa perspectiva, se determinado Estado deseja incentivar a reprodução de uma conduta por parte de seus cidadãos ou, ao contrário, pretende desestimular práticas que, embora lícitas, sejam indesejadas, utilizar um instrumento que irá gerar um custo, reduzir ou extinguir um desembolso financeiro pode se mostrar como uma ferramenta extremamente eficaz. Observa-se, nesse sentido, importante lição de Luís Eduardo Schoueri:

E o agente econômico não se vê sem alternativas; ao contrário, recebe ele estímulos e desestímulos que, atuando no campo de sua formação de vontade, levam-no a se decidir pelo caminho proposto pelo legislador. Este, por sua vez, sempre deve contar com a possibilidade de seus incentivos/desincentivos não serem suficientes para a tomada da decisão pelo agente econômico, a quem, assim, é assegurada a possibilidade de adotar comportamento diverso, sem que por isso recaia no ilícito (Schoueri, 2005, p. 44).

Nesse sentido, o Estado, ao traçar seus objetivos, deve atentar-se que nem sempre o particular irá atuar de forma alinhada a essas finalidades e, em grande parte das vezes, priorizará seus próprios interesses, em detrimento do que é considerado de maior relevância pela coletividade. Ao adentrar no patrimônio do indivíduo, por meio do aumento ou diminuição da carga tributária, cria-se um estímulo para que este adeque seu comportamento, àquilo que lhe é proposto, de modo a minimizar os impactos negativos sobre o seu patrimônio.

Diante desse cenário, a função extrafiscal dos tributos se apresenta como um poderoso instrumento de indução estatal, capaz de moldar comportamentos sociais e econômicos por meio da tributação, haja vista que, nos termos do art. 3º do

Código Tributário Nacional (CTN), o tributo não pode se revestir de uma roupagem de sanção contra ato ilícito.

No entanto, essa capacidade de intervenção suscita relevantes questionamentos: até que ponto o Estado pode, de maneira legítima, interferir na esfera privada dos indivíduos, impondo uma carga tributária mais ou menos elevada? Seria a função extrafiscal compatível com os princípios estruturantes do Direito Tributário, como a legalidade, a isonomia e a neutralidade, este último introduzido pela EC nº 132/2023? Para compreender essas tensões, é necessário examinar a natureza jurídica da extrafiscalidade e suas distinções em relação à função fiscal.

Essas tensões ganham contornos ainda mais relevantes quando analisadas à luz da recente reforma tributária, que institui o Imposto Seletivo e insere expressamente o princípio da neutralidade tributária na ordem constitucional, elementos que serão aprofundados nos capítulos seguintes.

2.1 A natureza jurídica da extrafiscalidade e sua distinção da função fiscal

Em primeira análise, a natureza jurídica da extrafiscalidade corresponde ao uso do tributo como instrumento de regulação de comportamentos, conferindo-lhe uma função que ultrapassa o mero objetivo de arrecadar recursos públicos. Por meio dessa técnica, o Estado intervém no consumo e no mercado, orientando condutas econômicas e sociais em consonância com valores constitucionais e estruturando incentivos que moldam a atividade econômica.

Esse mecanismo de intervenção guarda estreita relação com a promoção de fins perseguidos pela política fiscal do Estado no momento da criação ou modificação da exação. Como se observa na própria história da humanidade, a tributação funciona como um instrumento que, indiretamente, guia as ações dos contribuintes, gerando efeitos positivos quando premia comportamentos alinhados aos objetivos estatais, ou negativos, quando onera condutas consideradas indesejáveis.

Não obstante, a função extrafiscal não elimina a natureza arrecadatória dos tributos, convivendo assim as duas finalidades em uma mesma exação. Na função fiscal, o objetivo central é abastecer os cofres públicos para financiar os serviços coletivos e efetivar direitos sociais, distribuindo o produto da arrecadação para setores

como saúde, educação e segurança, sem que considerações de ordem social, política ou econômica influenciem sua criação ou estrutura.

Como observa Paulo de Barros Carvalho (2005, p. 234), a fiscalidade se manifesta sempre que a organização jurídica do tributo revela que sua instituição visa apenas suprir, exclusivamente, as necessidades financeiras do Estado, sem qualquer outra finalidade colateral. Na mesma linha, Paulsen reforça:

Os tributos são, efetivamente, a principal receita financeira do Estado, classificando-se como receita derivada (porque advinda do patrimônio privado) e compulsória (uma vez que, decorrendo de lei, independem da vontade das pessoas de contribuírem para o custeio da atividade estatal). Em geral, portanto, possuem caráter fiscal, devendo pautar-se, essencialmente, pelos princípios da segurança, da igualdade e da capacidade contributiva (Paulsen, 2014, p. 22).

Já a função extrafiscal, além de arrecadar, confere ao tributo a aptidão de induzir comportamentos, atuando como instrumento de política econômica e social. Essa distinção é fundamental para a análise do Imposto Seletivo, uma vez que sua instituição se insere no campo regulatório, mas inevitavelmente dialoga com a necessidade arrecadatória estatal.

Nesse sentido, é importante destacar que um tributo pode, ao mesmo tempo, exercer função fiscal e extrafiscal. Em tais casos, mesmo que mantenha sua vocação arrecadatória, pode também ser utilizado como instrumento de intervenção, orientando condutas sociais e econômicas conforme os objetivos constitucionais e políticos definidos pela política fiscal.

Assim, destaca-se o exemplo clássico do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), cuja competência foi atribuída a União, com ampla incidência na cadeia produtiva, arrecadando recursos significativos. Contudo, ao modular alíquotas conforme a essencialidade do produto (art. 153, §1º, CF/88), exerce também função extrafiscal, desestimulando o consumo de bens supérfluos ou nocivos, induzindo o contribuinte a bens e serviços que, ao menos, possuam um menor grau prejudicial. Assim, evidencia-se sua utilização como instrumento de política pública voltada ao bem-estar coletivo e não apenas um meio de auferimento de recursos.

A partir desse exemplo, percebe-se que a função regulatória da tributação pode coexistir com a arrecadação, assumindo papel relevante na concretização de objetivos estatais. Todavia, sua aplicação não é ilimitada: o uso do tributo como

mecanismo de intervenção exige observância a balizas constitucionais que resguardam direitos fundamentais e impedem abusos.

É justamente nesse contexto que se impõe analisar a aplicabilidade e os limites jurídicos da função extrafiscal, essencial para a discussão proposta neste estudo, delimitando o campo de atuação legítima do Imposto Seletivo e a sua compatibilidade com o princípio da neutralidade. Assim, a investigação pretende evidenciar em que medida a extrafiscalidade, ao mesmo tempo em que fortalece a intervenção estatal, deve ser conciliada com a preservação das garantias constitucionais que orientam o sistema tributário.

2.2 Aplicabilidade e limites constitucionais da extrafiscalidade

Em síntese, a utilização de tributos com finalidade extrafiscal constitui instrumento legítimo de que dispõe o Poder Público para intervir na ordem econômica e social. Contudo, assim como ocorre com a maioria dos instrumentos legais, a função regulatória dos tributos encontra limitações constitucionais e principiológicas, que funcionam como barreiras contra excessos e arbitrariedades. Sua aplicação deve, dessa forma, observar balizas que assegurem a segurança jurídica e previnam abusos.

Logo, no momento da criação da norma tributária, o legislador não poderá perseguir objetivos que imponham sobrecarga financeira excessiva ou que impliquem violação a direitos fundamentais. Não se admite, por exemplo, a instituição de obrigação tributária com caráter extrafiscal que inviabilize o exercício de garantias como a liberdade de locomoção, o direito de propriedade ou a livre iniciativa, ainda que sob o argumento de atender a finalidades governamentais legítimas.

No contexto da tributação extrafiscal, como ocorre no caso do Imposto Seletivo, essas limitações assumem papel ainda mais relevante. Isso porque o Estado passa a influenciar de forma indireta, mas significativa, o comportamento social e econômico do contribuinte. Essa atuação exige maior cautela para evitar arbitrariedades e assegurar a observância de garantias constitucionais, uma vez que a tributação incide diretamente sobre o patrimônio do indivíduo e pode impactar setores inteiros da economia.

Diante desse cenário, a função indutiva dos encargos tributários deve respeitar uma série de limites estabelecidos pela Constituição Federal de 1988, não

podendo, como já se mencionou, ser utilizada com efeito confiscatório. Entre essas limitações, destacam-se os princípios que serão analisados a seguir.

2.2.1 Princípio da legalidade tributária

O princípio da legalidade é um mandamento constitucional previsto expressamente no art. 5º, II, da CF/88. Dele se extrai que nenhum indivíduo pode ser compulsoriamente obrigado a fazer ou deixar de fazer algo que não esteja expressamente previsto em lei. No campo tributário, encontra amparo específico no art. 150, I, da CF/88, que veda aos entes federativos a instituição ou a majoração de tributos sem prévia autorização legal. Trata-se do princípio da estrita legalidade tributária, verdadeiro freio ao poder de tributar.

Na mesma linha, o art. 3º do CTN define que tributo é prestação pecuniária compulsória instituída em lei, cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada, reafirmando a importância da legalidade como instrumento limitador do poder de tributar, sobretudo quando o tributo é utilizado com finalidade extrafiscal, visando não apenas a arrecadação, mas também à interferência em padrões de consumo, como no caso do IS.

Além de ser um limite específico no campo tributário, a legalidade também se projeta como princípio estruturante da Administração Pública, previsto no art. 37, *caput*, da CF/88, segundo o qual todo ato administrativo deve estar estritamente vinculado à lei. Isso significa que, assim como nenhum tributo pode ser instituído sem lei que o defina, também nenhuma conduta estatal, inclusive a voltada à arrecadação e à regulação econômica, pode se afastar da vontade previamente manifestada pelo legislador.

Nessa perspectiva, a legalidade tributária não é apenas um corolário técnico do sistema fiscal, mas também uma expressão concreta da submissão da Administração ao direito, garantindo segurança jurídica, previsibilidade e controle democrático sobre o exercício do poder de tributar.

Tal exigência busca evitar que o Estado imponha restrições econômicas sem respaldo legal e sem o devido debate democrático. É o caso do Imposto Seletivo, cuja legitimidade depende da clara definição, em lei, dos bens e serviços sujeitos à tributação. Quanto à definição de lei para fins tributários, é importante destacar o conceito apresentado por Hugo de Brito Machado:

Lei, para fins de atendimento do princípio da estrita legalidade, é o ato normativo editado pelo órgão dotado da função legislativa, nos termos do processo legislativo previsto constitucionalmente (lei em sentido formal). Mas esse ato deve ser, também, dotado de hipoteticidade, ou, por outras palavras, deve ser “geral e abstrato” (lei em sentido material) (Machado, 2025, p. 746).

Essa concepção reforça a necessidade de que o tributo, mesmo quando instituído com finalidade extrafiscal, seja criado por meio de norma formal e materialmente legislativa, com conteúdo claro, geral e impessoal. A ausência de critérios objetivos para definir o fato gerador de uma exação fiscal pode comprometer a segurança jurídica e abrir margem para abusos estatais.

No caso do Imposto Seletivo (IS), a EC nº 132/2023, inseriu no art. 153 da CF/88 o inciso VIII, e outorgou competência à União para instituí-lo, mas não especificou quais bens e serviços seriam considerados prejudiciais à saúde e ao meio ambiente, despertando debates. Conforme destaca o professor Ricardo Alexandre (2024, p. 746), essa ausência de definição gerou questionamentos quanto à necessidade de que tal conceituação constasse expressamente em lei, em observância ao princípio da legalidade, ou se um mero ato normativo infralegal seria suficiente para suprir essa lacuna.

Com o advento da Lei Complementar nº 214, publicada em 16 de janeiro de 2025, essa omissão foi, aparentemente, preenchida. O art. 409 da referida norma estabeleceu de forma taxativa os produtos e serviços considerados prejudiciais para fins de incidência do IS, promovendo o necessário vínculo entre a exação e o princípio da legalidade. Observe:

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

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

I - veículos;

II - embarcações e aeronaves;

III - produtos fumígenos;

IV - bebidas alcoólicas;

V - bebidas açucaradas;

VI - bens minerais;

VII - concursos de prognósticos e *fantasy sport*.

§ 2º Os bens a que se referem os incisos III e IV do § 1º estão sujeitos ao Imposto Seletivo quando acondicionados em embalagem primária, assim entendida aquela em contato direto com o produto e destinada ao consumidor final. (Brasil, 2025)

A edição da Lei Complementar nº 214/2025, portanto, representou um avanço significativo no cumprimento da legalidade, ao fixar critérios objetivos para a incidência do Imposto Seletivo. Ainda assim, a Constituição admite hipóteses em que sua rigidez é atenuada, permitindo flexibilizações que viabilizem respostas mais dinâmicas às demandas da política econômica.

O art. 153, §1º, da CF/88 autoriza a alteração de alíquotas de impostos com natureza estritamente extrafiscais, como o Imposto de Importação (II), o Imposto de Exportação (IE), o Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI) e o Imposto Sobre Operações Financeiras (IOF). Essas exceções, contudo, não afastam a legalidade, mas apenas flexibilizam sua rigidez, sempre com base em prévia autorização constitucional.

Essa prerrogativa confere maior agilidade às políticas econômicas necessárias ao alcance da finalidade desses tributos, sem violar a exigência de lei prévia. Ora, não parece viável que impostos que precisam estar alinhados com a atualidade dos mercados e dos padrões de consumo da população aguardem um moroso processo legislativo para que as suas alíquotas sejam majoradas.

O Imposto de Importação e o Imposto de Exportação, por exemplo, são importantes instrumentos de proteção de diversos setores da indústria brasileira (Alexandre, 2024, p. 692) e, quando alterados pelo Poder Executivo, além de dispensarem lei prévia, podem produzir efeitos imediatos. O mesmo ocorre com o Imposto Sobre Operações Financeiras (IOF).

Sob esse prisma, a exigência de prévia autorização legal busca não somente revestir o tributo com uma roupagem formal de validade normativa, mas também assegurar que toda e qualquer intervenção estatal no patrimônio do contribuinte esteja previamente autorizada pelo Poder Legislativo.

Ainda que os objetivos almejados no momento da instituição ou majoração da exceção não sejam somente o de angariar recursos para os cofres públicos, esse mandamento constitucional atua como uma barreira contra abusos, impedindo que o Estado, entidade dotada de maior poder em relação ao indivíduo, crie ou modifique obrigações fiscais por simples atos normativos ou por conveniência política.

Com isso, a função extrafiscal somente é legítima quando exercida dentro dos limites impostos pela Constituição e pelo devido processo legislativo, respeitando a legalidade como um pressuposto inafastável, garantindo a

previsibilidade, a segurança jurídica e a proteção aos direitos fundamentais do contribuinte, independentemente da finalidade arrecadatória ou regulatória do tributo.

Mesmo as exceções constitucionais, como ocorre com o Imposto de Importação (II), o Imposto de Exportação (IE), o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e o Imposto sobre Operações Financeiras (IOF), que admitem alteração de alíquotas por ato do Poder Executivo, não representam afastamento da legalidade, mas apenas sua flexibilização autorizada expressamente pela própria Constituição.

Feitas essas considerações acerca da legalidade, outro importante limite constitucional ao exercício do poder de tributar e de aplicar a função extrafiscal da tributação, é o princípio da anterioridade, que assegura previsibilidade e evita que o contribuinte se surpreenda com uma carga tributária inesperada, conforme se demonstrará a seguir.

2.2.2 Princípio da anterioridade e da noventena

Nos termos do art. 150, III, alínea b, da CF/88, é vedado à União, aos Estados e aos Municípios cobrar tributos instituídos ou majorados no mesmo exercício financeiro da publicação da respectiva lei. Assim, busca-se assegurar que o contribuinte tenha previsibilidade e não seja surpreendido por aumentos repentinos da carga tributária, garantindo um mínimo de estabilidade no planejamento econômico. Essa proteção objetiva evitar que as alterações na tributação sejam impostas sem tempo hábil para a devida adaptação do contribuinte.

Dentro dessa análise, a intenção do constituinte originário foi oferecer proteção ao contribuinte contra cobranças imediatas de tributos mais onerosos, evitando que o Estado possa instituir ou aumentar a carga tributária a qualquer momento e aplicar imediatamente as mudanças legislativas, sem que o contribuinte tivesse tempo hábil para se adaptar às novas regras. Quanto ao tema, destaca-se a importante lição de Ricardo Alexandre:

É importante ressaltar que o princípio existe para proteger o contribuinte, não impedindo, portanto, a imediata aplicação das mudanças que diminuam a carga tributária a que o contribuinte está sujeito (casos de extinção ou redução de tributos) ou que não tenham qualquer impacto sobre essa carga tributária (Alexandre, 2024, p. 186).

Contudo, a Constituição Federal excepciona do princípio da anterioridade quatro impostos de competência da União: o Imposto de Importação (II), o Imposto de Exportação (IE), o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e o Imposto sobre Operações Financeiras (IOF), entre outros. Essa mitigação encontra fundamento no art. 150, §1º e no art. 153, §1º, da CF/88 e decorre da natureza marcadamente extrafiscal dessas exações, voltadas a possibilitar intervenção imediata no comércio exterior, na atividade industrial e no sistema financeiro.

Nessa ótica, caso a majoração de alíquotas desses tributos dependesse da espera pelo exercício financeiro seguinte, a eficácia da intervenção econômica seria comprometida, frustrando a finalidade de proteção ou estímulo que se busca alcançar por meio da tributação extrafiscal.

Além da regra geral sobre a anterioridade anual, o art. 150, III, alínea c, prevê o chamado princípio da anterioridade nonagesimal ou noventena. Nesse caso, além da exigência de que a lei que instituiu ou aumentou o tributo tivesse sido publicada no exercício anterior ao início da cobrança, o legislador deve observar o prazo mínimo de 90 dias contados da data da publicação da lei para que a alteração legislativa começasse a produzir efeitos. Sobre a matéria, Ricardo Alexandre observa:

Dessa forma, se um tributo vier a ser majorado ou constituído por lei publicada após o dia 2 de outubro (quando faltam exatamente 90 dias para o término do exercício financeiro), a cobrança não poderá ser feita a partir de 1º de janeiro seguinte sob pena de infringir a noventena (publicada a lei “em meados de outubro”, a cobrança deve se verificar “em meados de janeiro”). Já se a publicação da lei instituidora ou majoradora ocorrer no início do ano, a cobrança não poderá ocorrer imediatamente após transcorrer 90 dias, pois o princípio da anterioridade do exercício exige que se espere o início do ano subsequente (Alexandre, 2024, p. 193).

Da mesma forma que a anterioridade anual, a noventena admite algumas exceções previstas no §1º do art. 150 da CF/88, estando fora do seu alcance o empréstimo compulsório para custeio de despesas de guerra ou calamidade pública, o II, IE, IR, IOF, o imposto extraordinário de guerra, a alteração da base de cálculo do IPTU e do IPVA e a possibilidade de alteração das alíquotas de referência do IBS e da CBS, nos termos do art. 130, §1º do ADCT.

Observa-se, ainda, que o IPI, embora esteja dispensado da regra da anualidade, se submete a noventena, isso se dá porque, apesar de sua natureza extrafiscal, o IPI é uma forte fonte de arrecadação federal, ficando atrás apenas do

Imposto de Renda. Alterações repentinas em suas alíquotas poderiam resultar em ônus excessivo para o contribuinte, justificando a aplicação da noventena.

O Imposto Seletivo, objeto do presente estudo, por sua vez, submete-se integralmente aos princípios da anterioridade e da noventena, não gozando das exceções aplicáveis a outros tributos extrafiscais. Essa diferença revela uma escolha consciente do constituinte derivado, que buscou privilegiar a previsibilidade e a neutralidade concorrencial em detrimento da flexibilidade imediata.

Isso ocorre, conforme Ricardo Alexandre porque:

Eventuais modificações devem decorrer de uma criteriosa análise do grau de prejudicialidade do bem ou serviço, algo que não exige um nível de celeridade tão elevado ao ponto de justificar a flexibilização de qualquer princípio constitucional tributário (Alexandre, 2024, p. 748).

Assim, enquanto tributos como II, IE e IOF demandam respostas rápidas diante da volatilidade do comércio internacional e do mercado financeiro, o IS incide sobre bens nocivos cuja natureza prejudicial não se altera com a mesma velocidade. Por esse motivo, não há razão para excepcionar o princípio da anterioridade, sendo mais adequado exigir planejamento legislativo e debate democrático, inclusive sob o enfoque da neutralidade.

Nesse sentido, o fato de o IS não gozar das mesmas exceções de celeridade que outros tributos extrafiscais indica que o constituinte derivado buscou limitar sua utilização a intervenções planejadas. Tal opção, embora possa reduzir a eficiência regulatória em determinadas situações, fortalece a previsibilidade e preserva a neutralidade concorrencial.

Por outro lado, pode-se levantar uma crítica: à rigidez decorrente da aplicação irrestrita da anterioridade e da noventena ao IS pode dificultar respostas céleres do Estado diante do surgimento de novos produtos nocivos ou de mudanças abruptas no padrão de consumo. Ainda assim, a opção legislativa revela que o constituinte derivado considerou mais relevante proteger a segurança jurídica e a neutralidade concorrencial do que assegurar ampla flexibilidade ao Poder Executivo.

Assim, tanto a anterioridade anual quanto à anterioridade nonagesimal atuam como garantias constitucionais destinadas a assegurar previsibilidade e estabilidade na relação tributária, evitando que alterações legislativas produzam efeitos imediatos e inesperados sobre o contribuinte.

Mesmo quando os tributos são utilizados com finalidade extrafiscal, buscando influenciar condutas ou regular setores econômicos específicos, tais princípios permanecem plenamente aplicáveis, salvo nas exceções expressamente previstas pela Constituição.

Dessa forma, a atuação estatal por meio da tributação, ainda que com caráter interventivo, deve sempre observar os limites temporais estabelecidos pelo texto constitucional, garantindo equilíbrio entre o poder de tributar e a proteção dos direitos fundamentais do contribuinte.

2.2.3 Princípio da vedação ao confisco

Outro limite relevante à tributação extrafiscal é o princípio da vedação ao confisco, previsto no art. 150, IV da Constituição Federal. Esse dispositivo protege o patrimônio do contribuinte contra a incidência de tributos em níveis tão elevados que acabam por assumir natureza confiscatória, funcionando como verdadeiro mecanismo de salvaguarda diante do poder de tributar.

A doutrina costuma identificar duas dimensões nesse princípio: a primeira busca impedir que a carga tributária seja tão onerosa que, na prática, acabe expropriando a riqueza privada; a segunda relaciona-se à própria natureza do tributo, que não pode ser confundido com uma sanção de ato ilícito, uma vez que o contribuinte não pode ser punido por meio da tributação sem que haja infração legalmente tipificada.

Ambas as dimensões se revelam de forma intensa nos tributos extrafiscais, como o Imposto Seletivo, em que a majoração de alíquotas busca desestimular condutas, mas não pode equivaler a uma punição desproporcional. No caso específico do IS, a vedação ao confisco atua como limite direto à sua função regulatória, impondo ao legislador a obrigação de calibrar as alíquotas de modo a induzir o comportamento sem inviabilizar a atividade econômica.

Ora, se o objetivo é que por meio da tributação o ente público possa modular os setores de serviço e consumo sem, contudo, definir os padrões de consumo como ilícitos, tal tributação deve levar em consideração que a carga de ônus financeiro não pode ser exagerada gerando uma verdadeira sensação de punição, conforme adverte Ricardo Alexandre (2024, p. 198).

Surge, então, relevante discussão jurídica acerca da quantificação do que configura um tributo com caráter confiscatório, considerando que a Constituição utiliza conceito aberto e indeterminado. Parte da doutrina e da jurisprudência considera, no momento da avaliação do caráter confiscatório da obrigação tributária, não apenas o tributo isolado, mas o conjunto de exações incidentes sobre a mesma base econômica.

Assim, como ocorre com o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e a Contribuição Sobre o Lucro Líquido (CSLL), que incidem sobre a renda, ainda que individualmente não configurem confisco, a soma desproporcionalmente onerosa pode levar à inconstitucionalidade.

Sobre a incidência em impostos sobre o consumo, Hugo de Brito Machado (2025, p. 60) observa que alíquotas elevadas podem ser juridicamente admissíveis, pois, a depender da demanda pelo produto e de sua relevância para o consumidor, encargos superiores a 100% podem apenas encarecer substancialmente o bem, sem inviabilizar sua produção ou comercialização. O IPI sobre produtos derivados do tabaco, segundo o autor, é exemplo eloquente dessa possibilidade.

Contudo, tal compreensão pode ser questionada à luz da neutralidade tributária, pois, embora legítima no combate a produtos nocivos, a aplicação de alíquotas tão elevadas pode distorcer a concorrência e afetar cadeias produtivas inteiras. Aqui surge a tensão central do presente estudo: até que ponto o uso extrafiscal do IS para desestimular o consumo de determinados bens e serviços pode ser compatível com a exigência de neutralidade introduzida pela EC nº 132/2023?

Nesse sentido, a vedação ao confisco assume papel fundamental como limite material do caráter regulatório dos tributos, funcionando como salvaguarda contra excessos estatais, assegurando que a carga fiscal, ainda que elevada, não se converta em instrumento de expropriação indireta do patrimônio do contribuinte.

Em termos práticos, significa que, no Imposto Seletivo, as alíquotas devem buscar o equilíbrio entre desestimular o consumo de produtos nocivos e preservar a neutralidade do mercado, evitando favorecer ou prejudicar de forma desproporcional determinados setores. Dessa forma, esse princípio impõe que a tributação regulatória seja calibrada de modo a evitar que o objetivo de desestimular determinados consumos se traduza em verdadeira sanção econômica ao contribuinte.

Portanto, a análise conjunta dos princípios da legalidade, da anterioridade e da vedação ao confisco demonstra que, embora o Estado disponha de instrumentos

legítimos para intervir no domínio econômico, essa atuação está sempre condicionada à observância de limites constitucionais, preservando a segurança jurídica e a proporcionalidade dos encargos.

Quanto ao novo Imposto Seletivo, esse cuidado se mostra ainda mais relevante, já que ele herda a função extrafiscal do IPI, mas em um cenário em que a neutralidade tributária foi expressamente consagrada pela EC nº 132/2023, ampliando as tensões entre intervenção estatal e proteção das garantias fundamentais do contribuinte.

3 O IMPOSTO SELETIVO NO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

A reforma tributária foi fruto de inúmeros debates acerca da necessidade de simplificação do sistema tributário nacional, considerando que a coexistência de diversos tributos e inúmeras legislações complica a vida do contribuinte e do próprio Fisco com uma complexidade excessiva.

O grande número de normas e a sobreposição de competências entre os entes federativos resultaram não apenas em insegurança jurídica para os contribuintes, mas também em custos elevados, prejudicando a eficiência econômica na tributação. Nesse contexto, as mudanças na tributação do consumo se apresentaram como resposta à histórica demanda de racionalização, em uma tentativa de uniformizar regras, reduzir o número de litígios e alinhar o sistema brasileiro às boas práticas de diversos países.

Com a edição da Emenda Constitucional nº 132, promulgada em dezembro de 2023, o texto constitucional atribuiu competências para a instituição do IVA dual (IBS e CBS) e do Imposto Seletivo, revelando esse esforço de reestruturação, ao mesmo tempo em que inaugura novos debates sobre a compatibilidade dos novos tributos com princípios constitucionais, como o questionamento que se faz neste trabalho.

No art. 153, VIII da Constituição Federal, está previsto que é de competência da União instituir, por meio de Lei Complementar, imposto incidente sobre a produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços considerados prejudiciais à saúde e ao meio ambiente. Trata-se de uma inovação relevante, que buscou reforçar o caráter regulatório da tributação, vinculando a incidência do novo imposto a um critério material específico: a nocividade do bem ou serviço, conforme se desenvolverá adiante.

Nos termos da Lei Complementar nº 214/2025, a partir de 2027, o Imposto Seletivo assumirá a função regulatória atualmente desempenhada pelo Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), exercendo papel eminentemente extrafiscal destinado a desestimular/estimular o consumo de determinados produtos e serviços (Alexandre, 2024, p. 745). Com isso, o IPI terá sua função regulatória reduzida de forma gradativa, permanecendo restrito, essencialmente, às operações que envolvam produtos oriundos da Zona Franca de Manaus ou que competem diretamente com estes.

A instituição do Imposto Seletivo no Brasil não representa uma inovação isolada, mas a incorporação de uma prática já consolidada em diversos ordenamentos estrangeiros, como nos Estados Unidos e na Alemanha, em que tributos incidem de forma semelhante sobre bens considerados viciantes ou prejudiciais, a exemplo do açúcar, tabaco, bebidas alcoólicas e combustíveis fósseis.

Nesses sistemas, tais exações são conhecidas como “impostos do pecado” (*sin taxes*), justamente por aliarem finalidade arrecadatória a uma clara função de indução de condutas, vinculada à proteção da saúde e à preservação ambiental.

Ao nomear essas tributações como “Imposto do Pecado”, busca-se carimbar os bens e serviços com o selo da nocividade, de modo que o contribuinte queira, ao menos, reduzir o seu consumo, evitando danos à saúde e ao meio ambiente. Não se trata, nessa ótica, de uma concepção religiosa, mas sim uma construção literária que, de certa forma, reveste o tributo com um caráter ainda mais coercitivo, capaz de estimular as decisões.

Com o advento da Lei Complementar nº 214/2025, o legislador infraconstitucional instituiu, no Livro II, o Imposto Seletivo (IS), estabelecendo suas particularidades, sujeito ativo e passivo, além da definição do fato gerador. O art. 409 inaugurou o tributo, descrevendo no §1º um rol taxativo de bens e serviços considerados nocivos à saúde e ao meio ambiente.

Diante desse contexto, o presente capítulo se dedica a examinar o Imposto Seletivo sob quatro ângulos complementares. No primeiro momento, será apresentado um panorama comparativo sobre experiências internacionais com impostos seletivos, destacando semelhanças, diferenças e os aprendizados que podem orientar a aplicação do tributo no Brasil. Em seguida será analisada a previsão constitucional e a natureza jurídica do imposto, destacando sua inserção no sistema tributário e seu caráter predominantemente extrafiscal.

Posteriormente, iremos abordar suas finalidades e objetivos no contexto da Reforma Tributária, explicitando o papel regulatório que lhe foi conferido. Por fim, será explorada a questão da definição dos produtos e serviços considerados nocivos, tema que gerou intenso debate jurídico em razão da ausência inicial de previsão normativa e dos riscos que isso trouxe à segurança jurídica.

Assim, a presente análise de aspectos importantes do Imposto Seletivo tem o condão de introduzir o leitor ao pensamento que levou a feitura deste estudo. Nessa ótica, apenas compreendendo as matrizes estruturantes da tributação seletiva que se

poderá concluir se há compatibilidade na instituição de um imposto com caráter majoritariamente extrafiscal, voltado à tributação de produtos e serviços, interferindo diretamente nas escolhas dos contribuintes e a normatização do princípio constitucional da neutralidade tributária.

3.1 Experiências internacionais com impostos seletivos

Em que pese a entrada recente no ordenamento jurídico brasileiro, a lógica de tributação seletiva já se encontra consolidada em diferentes sistemas tributários da Europa e da América. Não se trata, propriamente, de um imposto idêntico ao modelo brasileiro, mas de tributos que, em cada ordenamento, adotam hipóteses de incidência semelhantes, voltadas a onerar determinados bens e serviços nocivos.

Esses tributos costumam ser identificados por distintas denominações, de acordo com a sua finalidade e o produto alcançado: fala-se em *soda taxes* quando a exação recai sobre bebidas açucaradas; utiliza-se o termo *fat taxes* quando o alvo são alimentos de alto teor calórico e gordura; e, de modo mais amplo, em *sin taxes* (os chamados “impostos do pecado”), quando o objetivo é desestimular práticas ou consumos socialmente indesejados.

Em essência, tratam-se de mecanismos tributários que atribuem um caráter oneroso a determinados itens, com o propósito de reduzir o seu consumo e, paralelamente, reforçar políticas públicas de saúde e proteção ambiental. A observação comparada permite não apenas compreender diferentes finalidades atribuídas a esses tributos, mas também verificar de que forma são conciliados com princípios estruturantes da tributação, como a neutralidade fiscal, cuja aplicação se apresenta de maneira desigual em distintos sistemas.

No caso da Alemanha, a tributação extrafiscal de caráter seletivo encontra fundamento constitucional no artigo 106 da *Grundgesetz* (Alemanha, 1949), que atribui competência para a instituição de determinados impostos especiais de consumo. Esses tributos são denominados *Verbrauchsteuern* (impostos sobre consumo) e abrangem diferentes categorias de produtos, como bebidas alcoólicas, tabaco, café e até energia e combustíveis fósseis, estes últimos, vale destacar, afastados da tributação seletiva no Brasil, o que evidencia uma assimetria sob a ótica da neutralidade.

Entre os exemplos mais tradicionais está a *Biersteuer*, incidente sobre a produção e o consumo de cerveja. Esse tributo apresenta uma característica peculiar, estabelecendo um regime progressivo que concede alíquotas reduzidas para pequenas cervejarias, até o limite de 200 mil hectolitros anuais, como forma de incentivar a diversidade produtiva e a preservação da cultura local. A experiência demonstra como critérios extrafiscais podem ser incorporados ao sistema tributário

Outro imposto de relevância é a *Tabaksteuer*, incidente sobre produtos derivados do tabaco. Em 2021, esse tributo passou por uma reforma significativa, por meio da *Tobacco Duty Modernisation Act*, que previu aumento escalonado até 2026 e ampliou a incidência para novos produtos, como cigarros eletrônicos e tabaco aquecido, buscando aproximá-los gradualmente da carga tributária aplicada ao cigarro tradicional. Trata-se de um exemplo emblemático do uso da tributação seletiva como instrumento de regulação da saúde pública.

A importância fiscal e regulatória desses tributos pode ser observada nos dados mais recentes. Após a extinção do monopólio estatal das bebidas, a Lei do Imposto aplicada sobre o Álcool, disciplina, desde 2018, a incidência sobre destilados de frutas, rum e licores. Somente no ano de 2024, por exemplo, foram tributados 193,6 milhões de litros de álcool, volume 12,9% superior ao do ano anterior, com arrecadação aproximada de 2 bilhões de euros (Destatis, 2025).

Quanto ao tabaco, o Departamento Federal de Estatística Alemã (Destatis) registrou, em 2024, a tributação de cerca de 66,2 bilhões de cigarros, número que representou um aumento de 3,5% superior em comparação ao ano de 2023, além de um aumento de 0,2% nas vendas de charutos e cigarilhas (2,3 bilhões de unidades) e de 6,7% no tabaco de corte fino, que totalizou 25.152,2 bilhões de toneladas no período.

Esses dados evidenciam não apenas a expressividade da arrecadação, mas também o impacto regulatório da tributação sobre padrões de consumo. Nesse sentido, a elevação de alíquotas sobre tabaco no início dos anos 2000, por exemplo, esteve associada a uma expressiva redução do consumo nacional, revelando a função regulatória desses instrumentos.

Além das exações mencionadas, a Alemanha mantém impostos de caráter seletivo sobre produtos energéticos e eletricidade, promovendo estímulos a fontes limpas e encarecendo fontes poluentes, mecanismo que poderia ter sido incorporado pelo legislador brasileiro.

Em síntese, a experiência alemã demonstra que a tributação seletiva exerce papel duplo em que, de um lado, constitui importante fonte de receitas para o orçamento federal, já do outro, funciona como mecanismo de política pública voltado à proteção da saúde e à promoção de práticas ambientalmente sustentáveis.

Já nos Estados Unidos, a tributação seletiva encontra fundamento constitucional no Artigo I, Seção 8 da *Constitution of the United States of America* (Constituição dos Estados Unidos da América, 1787), que autoriza o Congresso a instituir os chamados *excise taxes*, tributos indiretos incidentes sobre bens e serviços específicos. A Constituição estabelece, ainda, que esses impostos sejam aplicados de forma uniforme em todo o território nacional. Atualmente, encontram-se regulamentados no *U.S. Code*, Title 26, em especial nos *Subtitles D e E*, que disciplinam a tributação de consumo em geral, bem como aquele incidente sobre álcool, tabaco e outros produtos.

A origem dos *excise taxes* remonta ao período pós-independência, quando o governo federal passou a tributar bens como whisky, tabaco e açúcar, com o objetivo de financiar as dívidas de guerra. A resistência a essa cobrança resultou no episódio conhecido como *Whiskey Rebellion* (1791–1794), em que produtores da Pensilvânia se levantaram contra o imposto sobre bebidas destiladas, sendo contidos pela intervenção do presidente George Washington.

Durante a Guerra Civil, o *Revenue Act* de 1862 ampliou significativamente a incidência dos *excise taxes* e instituiu o cargo de *Commissioner of Internal Revenue*, que deu origem ao atual *Internal Revenue Service (IRS)*. Mais tarde, no século XX, com a revogação da Lei Seca pela 21ª Emenda Constitucional (1933), os impostos sobre bebidas alcoólicas assumiram grande relevância, chegando a representar cerca de um terço da arrecadação federal durante a Grande Depressão.

A partir da segunda metade do século, entretanto, sua importância relativa foi reduzida. Diversos tributos sobre artigos de luxo, como joias, barcos e aeronaves, foram revogados, e a falta de atualização monetária das alíquotas contribuiu para a queda de sua participação na receita. Em termos econômicos, a representatividade dos *excise taxes* no PIB passou de 2,7% em 1950 para aproximadamente 0,7% em 1979.

Atualmente, esses tributos respondem por uma fração modesta, mas estável, das receitas federais. Em 2020, arrecadaram cerca de 86,8 bilhões de dólares (US\$86,8 bi), o que correspondeu a 2,5% da arrecadação total. Desse montante, 12,4

bilhões tiveram origem na tributação do tabaco e 9,5 bilhões na tributação sobre bebidas alcoólicas. Destacam-se, ainda, os impostos sobre combustíveis, que desempenham papel central no financiamento do *Highway Trust Fund*, fixados em 18,4 centavos de dólar por galão de gasolina e 24,4 centavos por galão de diesel.

Em síntese, a experiência norte-americana evidencia que a tributação seletiva desempenha uma função dupla. De um lado, cumpre papel arrecadatório, assumindo relevância em períodos de crise fiscal ou em setores estratégicos. De outro, exerce função regulatória, enquadrando-se no modelo dos *sin taxes*, sobretudo em relação ao consumo de tabaco, álcool e combustíveis.

3.2 Previsão constitucional e natureza jurídica do IS no Brasil

Conforme introduzido no capítulo anterior, com o objetivo de simplificar a tributação no Brasil, diversos estudiosos, políticos e juristas se dedicaram aos debates acerca de uma proposta de reforma do sistema tributário nacional, destacando-se, nesse cenário, as Propostas de Emenda à Constituição de nº 45/2019 e nº 110/2019. Tais propostas, embora com diversas particularidades, possuíam um núcleo semelhante: a necessidade de racionalização da tributação sobre o consumo de bens e serviços.

A partir dessa matriz, as discussões delinearam a ideia de um tributo com finalidade marcadamente extrafiscal, inspirado em experiências internacionais, mas adaptado à realidade do ordenamento jurídico nacional. Com a aprovação da PEC nº 45/2019, esse movimento reformador encontrou a sua concretização normativa na Emenda Constitucional nº 132/2023, que promoveu profundas alterações.

Entre as principais mudanças, foi inserido o inciso VIII no art. 153 na Constituição Federal, atribuindo à União à competência para instituir o imposto sobre bens e serviços considerados nocivos à saúde e ao meio ambiente, nos termos de Lei Complementar.

O novo imposto foi concebido não apenas como instrumento arrecadatório, mas sobretudo como mecanismo de regulação de condutas, voltado a desestimular o consumo de produtos prejudiciais, assumindo uma função de natureza extrafiscal em aparente contraposição à neutralidade tributária, também normatizada pela reforma.

O Imposto Seletivo, sob a ótica da doutrina contemporânea, é um tributo cuja definição é complexa, posto que a sua incidência não ocorre sobre a produção,

extração, comercialização e importação de quaisquer bens e serviços, mas sim sobre aqueles que representam riscos à saúde ou ao meio ambiente, excluídas outras hipóteses, vejamos:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

(...)

VIII - produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços que causem **danos à saúde ou ao meio ambiente**, conforme disposto em lei complementar. (Brasil, 2023, grifo nosso).

Sendo assim, não se pode dizer que o IS incide em qualquer operação que envolva a produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços. A materialidade desse tributo foi constitucionalmente delimitada a hipóteses específicas, relacionadas apenas aos bens e serviços considerados danosos em termos socioambientais. Caso contrário, se a incidência do IS fosse indiscriminada a todas as operações que envolvessem a circulação de mercadorias e serviços, o IS acabaria por se confundir com os demais tributos sobre o consumo, criando um verdadeiro “IVA trial” junto ao IBS e a CBS.

Sob esse prisma, o legislador restringiu o campo de incidência do imposto, e buscou evitar essa sobreposição, preservando o caráter seletivo e extrafiscal da exação, que não tem vocação arrecadatória ampla, mas sim a finalidade regulatória de induzir comportamentos e desestimular práticas socialmente indesejadas.

Essa delimitação é relevante não apenas sob o ponto de vista técnico, mas também sob a ótica principiológica. O constituinte buscou preservar a identidade regulatória do IS, afastando-o da função típica dos impostos gerais sobre o consumo e resguardando sua vocação extrafiscal. Nesse sentido, a incidência restrita não pretende simplesmente onerar o contribuinte, mas direcionar escolhas econômicas e sociais, reafirmando o seu caráter seletivo.

É exatamente nessa escolha consciente de restringir o campo material do imposto que se encontra sua diferença em relação aos demais tributos sobre consumo: enquanto estes têm finalidade predominantemente arrecadatória e vocação universal, o IS surge como exceção, voltado a atingir um universo limitado de bens e serviços, previamente identificados em razão de sua nocividade.

Dessa forma, a Constituição não apenas criou mais um imposto, mas instituiu uma categoria de tributação com finalidade regulatória explícita, vinculada a valores constitucionais como a proteção da saúde e do meio ambiente. Trata-se de

um ponto de inflexão importante, pois ao mesmo tempo em que reforça o papel intervencionista do Estado na ordem econômica, abre espaço para tensões interpretativas com o princípio da neutralidade tributária. Esse aparente paradoxo, entre a seletividade indutora do IS e a neutralidade econômica buscada pelo IBS e pela CBS, constitui uma das questões centrais para a análise crítica do novo sistema tributário.

Quanto ao caráter extrafiscal, não se trata de inovação da EC nº 132/2023. A PEC nº 110/2019 já previa a criação de um tributo destinado a desestimular o consumo de determinados bens e serviços. Embora a redação final da EC nº 132/2023 tenha suprimido a expressão ‘extrafiscal’, a lógica do IS preserva sua vocação regulatória, vinculada à nocividade à saúde e ao meio ambiente, e não a uma finalidade meramente arrecadatória.

A intervenção estatal via tributação por meio do Imposto Seletivo, nos moldes em que se extrai do texto constitucional e da LC nº 214/2025, evidencia um caráter extrafiscal negativo. Como abordado no capítulo anterior, a extrafiscalidade pode ser positiva, quando busca estimular condutas mediante incentivos e benefícios fiscais, ou negativa, quando atua como instrumento de repressão ou desestímulo a determinados comportamentos. O Imposto Seletivo, conforme instituído, enquadra-se nesse segundo grupo.

Seguindo essa interpretação, Pedro Adamy (2024), sustenta que a Reforma Tributária, de certa forma, teria representado uma subversão no direito tributário brasileiro, ao reforçar de forma excessiva uma função sancionatória e negativa. Para o autor, a vedação expressa à concessão de incentivos no âmbito do IBS e da CBS, somada ao caráter do IS, reduziu significativamente o papel promocional do Direito Tributário.

Além disso, da análise semântica do termo “Imposto Seletivo”, conforme destaca André Folloni (2024), pode-se perceber que a expressão remete, em seu sentido comum, à ideia de escolha criteriosa, fundamentada em parâmetros objetivos. Aplicado ao campo tributário, contudo, o adjetivo “seletivo” assume contornos específicos: não se trata de graduar alíquotas conforme a essencialidade do bem, como ocorre no IPI ou no ICMS, mas de identificar previamente quais produtos e serviços, em razão de sua nocividade à saúde ou ao meio ambiente, devem ser objeto de incidência.

Assim, o termo “Seletivo” do Imposto Seletivo não se relaciona à intensidade da tributação sobre todos os bens, mas à delimitação consciente do universo sobre o qual recai o tributo. O próprio texto constitucional delimitou exceções relevantes, ao prever hipóteses de não incidência, como as operações com energia elétrica e com os serviços de telecomunicações (art. 153, §6º, I, CF/88).

Outro aspecto central é que o IS também é regido pelo princípio da seletividade, que determina a diferenciação de alíquotas conforme a essencialidade dos produtos tributados. Nesse sentido, Alexandre Mazza (2023, p. 97) observa que a seletividade se manifesta de acordo com a importância social atribuída a cada produto: quanto mais essencial o item à vida cotidiana, menor será a carga tributária incidente, enquanto bens considerados supérfluos podem ser tributados de forma mais onerosa.

Leandro Paulsen complementa:

A seletividade se presta para a concretização do princípio da capacidade contributiva ao implicar tributação mais pesada de produtos ou serviços supérfluos e, portanto, acessíveis a pessoas com maior riqueza. Certo é, em regra, que os produtos essenciais são consumidos por toda a população e que os produtos supérfluos são consumidos apenas por aqueles que, já tendo satisfeito suas necessidades essenciais, dispõem de recursos adicionais para tanto (Paulsen, 2024, p.128).

Aspecto importante definido no texto constitucional é a incidência monofásica, pela qual o tributo é cobrado apenas uma vez, ainda que o mesmo produto seja comercializado em diferentes etapas da cadeia. Essa característica aproxima o IS de tributos como o IPI, ainda que com maior rigor, já que depende de Lei Complementar para sua instituição e de Lei Ordinária para a majoração de alíquotas, não podendo ser alterado por simples ato do Poder Executivo.

Diferentemente do IPI, o Imposto Seletivo deve ser instituído exclusivamente por meio de Lei Complementar, enquanto suas alíquotas somente podem ser majoradas por meio de Lei Ordinária. Além disso, encontra-se sujeito às regras de anterioridade, de modo que eventuais alterações somente podem produzir efeitos após o período constitucionalmente previsto.

Essas exigências tornam a tributação pelo IS mais rigorosa e controlada, reforçando a segurança jurídica e limitando a margem de atuação do Poder Executivo. Nesse sentido, Ricardo Alexandre destaca:

Tal opção se deve a uma presumível ausência de urgência na operacionalização de mudanças no peso ou no campo de incidência do tributo. Ao contrário do que acontece com o II, IE, IOF e, em menor grau, com o IPI, as alterações nas circunstâncias não exigirão ágil modificação das alíquotas do IS, nem mesmo da rápida inclusão de um bem ou serviço no seu campo de incidência (Alexandre, 2024, p. 748).

Em síntese, a previsão constitucional do IS garante legitimidade, ao mesmo tempo em que impõe limites interpretativos, como a seletividade e a essencialidade, que condicionam sua aplicação. Contudo, as críticas doutrinárias ao seu caráter excessivamente negativo revelam que o tributo pode gerar tensões entre arrecadação, indução de condutas e respeito aos direitos fundamentais, especialmente diante da ausência de função promocional ou de incentivos.

Ao restringir sua finalidade a um viés de caráter sancionador, a Reforma Tributária teria, segundo parte da doutrina, reduzido a função promocional do Direito Tributário, o que pode impactar o equilíbrio entre arrecadação, indução de condutas e respeito aos direitos fundamentais.

Assim, a compreensão da natureza e dos contornos constitucionais do Imposto Seletivo permite concluir que ele é, antes de tudo, um instrumento regulatório. Ainda, sua legitimidade repousa na função extrafiscal que lhe foi atribuída, mas sua aplicação deve ser conduzida de forma equilibrada, de modo a evitar que se converta em mera ferramenta arrecadatória ou em sanção desproporcional, preservando os limites constitucionais e a segurança jurídica.

3.3 Finalidade e objetivos do IS no contexto da reforma tributária

O Imposto Seletivo é um tributo incidente sobre produtos e serviços específicos, cuja aplicação está diretamente relacionada ao nível de nocividade à saúde e ao meio ambiente. No contexto da Reforma Tributária promovida pela EC nº 132/2023, sua instituição se justifica como um mecanismo regulatório, capaz de preservar uma função que até então era desempenhada, em grande medida, pelo Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).

O IS foi concebido como instrumento de indução de comportamentos sociais e econômicos mais alinhados aos valores constitucionais, especialmente a proteção da saúde pública, a defesa ambiental e a função socioambiental da ordem econômica. Nesse sentido, o IS não se justifica primariamente pela necessidade arrecadatória, mas sim pela sua vocação de indução, assumindo a função de orientar

escolhas de consumo em direção a padrões mais compatíveis com o interesse coletivo.

No âmbito da reforma, o Imposto Seletivo foi introduzido com três objetivos centrais. O primeiro é regulatório, ao preservar o papel interventivo do sistema tributário, já que o novo modelo de IVA dual (CBS e IBS) foi desenhado com foco exclusivo na arrecadação e submetido ao princípio da neutralidade.

O segundo é compensatório, uma vez que busca internalizar os custos sociais e ambientais produzidos por determinados bens e serviços, transferindo para os consumidores e produtores desses itens parte do ônus que impõem à coletividade. Em outras palavras, os custos para reduzir os impactos de produtos e serviços nocivos são, de certa forma, compartilhados com os contribuintes.

O terceiro objetivo, por sua vez, é harmonizar o sistema tributário, substituindo gradualmente a função regulatória exercida pelo IPI, que perde espaço no novo arranjo, sem que o sistema fique destituído de mecanismos capazes de exercer a tributação seletiva do consumo.

Não obstante, sua implementação traz consigo riscos e desafios relevantes. O primeiro deles é o de que seu caráter extrafiscal venha a ser desvirtuado, transformando-se em instrumento meramente arrecadatório. Além disso, por se tratar de um tributo incidente sobre o consumo, tende a apresentar viés regressivo, afetando de forma mais intensa os contribuintes de menor poder aquisitivo, que destinam proporcionalmente maior parcela de sua renda a esses bens.

Soma-se a isso o risco de distorções concorrenciais e impactos negativos sobre cadeias produtivas específicas, caso as alíquotas sejam fixadas em patamares excessivamente elevados. Nesse ponto, parte da doutrina tem destacado que, em se tratando de vícios como o cigarro e o álcool, a tributação seletiva revela-se pouco eficaz para alterar significativamente o comportamento dos consumidores.

Segundo Ricardo Alexandre (2024, p. 745), nesses casos, o imposto tende a se converter em um mecanismo arrecadatório com forte viés regressivo, já que recai de forma mais gravosa sobre as camadas sociais mais vulneráveis, sem alcançar plenamente a finalidade extrafiscal de desestimular o consumo ou de mitigar as externalidades negativas dele decorrentes.

Acresce-se que, a majoração excessiva da carga tributária sobre produtos nocivos pode fomentar efeitos colaterais indesejados, como o contrabando e o

comércio irregular, que além de esvaziar a efetividade regulatória do tributo, geram novas problemáticas de ordem econômica e social.

Assim, embora se apresente como ferramenta legítima de política pública, o grande desafio que se impõe é calibrar a aplicação do “imposto do pecado” de modo a preservar sua função regulatória sem comprometer a justiça fiscal, a neutralidade concorrencial e a efetividade de sua própria natureza.

Diante desse panorama, compreendida a previsão constitucional e a natureza jurídica do Imposto Seletivo, impõe-se avançar para a análise de sua finalidade e dos objetivos que justificam sua criação no contexto da Reforma Tributária.

3.4 Produtos considerados “nocivos”: definição legal e riscos jurídicos

Anteriormente ao advento da Lei Complementar nº 214/2025, eram tecidas discussões sobre o que poderia ser considerado prejudicial à saúde ou ao meio ambiente para fins de incidência do Imposto Seletivo (IS), uma vez que se trata de um conceito aberto e vulnerável a diferentes interpretações.

Essa indeterminação inicial levantava dúvidas quanto à segurança jurídica e aos limites do poder de tributar conferido à União, já que a definição poderia ser influenciada por fatores alheios à política fiscal de indução de comportamentos, alterando a incidência do tributo de acordo com os interesses do legislador e não da coletividade.

Sobre a temática, Ricardo Alexandre observa que:

É naturalmente esperado que o IS incida sobre cigarros e bebidas alcoólicas, que há muito já tem o seu consumo desestimulado por pesadas alíquotas de IPI e, por vezes, de ICMS. Há também uma tendência de o imposto gravar produtos com alto teor de açúcar adicionado, gordura saturada e/ou sódio, cuja prejudicialidade para a saúde humana tem sido cada vez mais evidenciada pelo exponencial aumento dos casos de doenças como obesidade e diabetes (Alexandre, 2024, p 747).

A EC nº 132/2023, ao conferir competência para a instituição do imposto seletivo, não definiu de forma taxativa quais seriam os bens e serviços nocivos, delegando essa atribuição à legislação infraconstitucional. Esse “silêncio normativo” gerou intenso debate sobre a extensão da reserva legal. De um lado, defendia-se que a definição deveria ocorrer exclusivamente por lei formal, em respeito à legalidade

tributária. De outro, sustentava-se que caberia à lei complementar apenas fixar o conceito geral, deixando a individualização para atos infralegais.

Nesse contexto, recorda-se a lição de Paulo de Barros Carvalho (2018, p. 339), para quem a materialidade de uma norma tributária se organiza a partir de um verbo e de um complemento. No caso do IS, os verbos escolhidos pelo constituinte, produzir, extrair, comercializar e importar, delimitam o campo das condutas passíveis de incidência tributária. Já o complemento não recai sobre qualquer bem ou serviço, mas sobre aqueles dotados de nocividade à saúde ou ao meio ambiente, o que reforça sua natureza de instrumento interventivo.

O legislador, com o fim de preencher essa lacuna, optou por incluir na Lei Complementar nº 214/2025 uma listagem taxativa dos bens e serviços sujeitos ao IS, semelhante ao que ocorre com o Imposto Sobre Bens e Serviços (ISS). O art. 409 da norma considerou nocivos, para fins de incidência do imposto, veículos, embarcações, aeronaves, produtos fumígenos, bebidas alcoólicas, bebidas açucaradas, bens minerais e ainda serviços relacionados a concursos de prognósticos e *fantasy sport*.

Essa escolha, entretanto, não eliminou por completo os questionamentos. No tocante às bebidas alcoólicas, por exemplo, pode-se sustentar, a partir de uma interpretação mais abrangente do critério da prejudicialidade, que bebidas com menor teor alcoólico deveriam suportar carga tributária inferior àquelas de maior concentração.

No mesmo sentido, pode-se levantar questionamentos acerca das bebidas açucaradas: todas poderiam ser indistintamente qualificadas como nocivas? A resposta não parece simples, pois a equiparação tributária entre refrigerantes, isotônicos, iogurtes ou achocolatados ignoraria os diferentes níveis de impacto desses produtos sobre a saúde.

Para conferir maior objetividade, o legislador estabeleceu que os produtos e serviços elencados no art. 409 da LC nº 214/2025 devem estar necessariamente vinculados ao rol constante do Anexo XVII do instrumento normativo, sendo identificados por seus respectivos códigos de classificação na Nomenclatura Comum do Mercosul – Sistema Harmonizado (NCM/SH).

No caso das bebidas alcoólicas, a incidência ficou restrita aos códigos 2203 (cervejas), 2204 (vinhos, inclusive espumantes), 2205 (vermutes e vinhos aromatizados), 2206 (outras bebidas fermentadas, como sidra, perada, hidromel e

saquê, além de misturas) e 2208 (álcool etílico não desnaturado inferior a 80% vol., aguardentes, licores e demais bebidas espirituosas).

Já em relação às bebidas açucaradas, o Anexo XVII restringe a incidência ao código 2202.10.00 da NCM/SH, que abrange exclusivamente águas, incluindo minerais e gaseificadas, adicionadas de açúcar, edulcorantes ou aromatizantes, isto é, refrigerantes e bebidas semelhantes. Permanecem, portanto, fora do alcance do tributo, isotônicos, iogurtes, achocolatados e demais bebidas lácteas adoçadas.

A definição legal não elimina por completo os riscos interpretativos e políticos, sobretudo diante da exclusão de determinados setores relevantes. Destaca-se, nesse ponto, a não incidência do IS sobre energia elétrica e serviços de telecomunicações, prevista expressamente no art. 153, §6º, I da Constituição Federal.

A adoção de um rol taxativo trouxe maior segurança jurídica, mas renovou a lista de questionamentos sob a ótica da neutralidade tributária. Se esta exige que a tributação não crie distorções indevidas entre setores econômicos, por que determinados bens igualmente nocivos à saúde e ao meio ambiente, como outras bebidas açucaradas e as fontes fósseis de energia, foram excluídos?

Esse aspecto gera uma reflexão crítica: se veículos automotores foram incluídos no rol em razão de sua contribuição para a emissão de poluentes e consequentes impactos ambientais, por que a energia elétrica, cuja geração, especialmente a partir de fontes fósseis, também representa expressiva fonte de emissões e degradação ambiental, foi retirada da esfera de incidência?

A justificativa repousa, em grande medida, na essencialidade da energia para a vida moderna, na medida em que se trata de insumo básico para atividades domésticas, produtivas e de serviços. Assim, sua tributação seletiva poderia comprometer o acesso da população a um bem indispensável, violando os princípios da isonomia e da capacidade contributiva.

Ainda assim, a neutralidade tributária exige que se reconheça que diferentes matrizes energéticas possuem impactos desiguais: fontes renováveis (solar, eólica, hídrica) apresentam menor nocividade em comparação àquelas oriundas de combustíveis fósseis, como carvão e óleo diesel. Ignorar essa diferenciação gera distorção concorrencial e quebra da neutralidade, pois favorece economicamente setores altamente poluentes.

Nesse sentido, a opção constitucional por excluir a energia elétrica do IS pode ser compreendida como medida protetiva ao consumidor, mas revela, ao mesmo

tempo, um afastamento dos parâmetros de neutralidade, já que a seletividade não foi utilizada para calibrar as diferenças entre produtos com maior ou menor impacto ambiental.

Portanto, embora a LC nº 214/2025 tenha representado um avanço ao conferir objetividade e previsibilidade ao imposto seletivo, a exclusão da incidência sobre determinados bens essenciais, como a energia, demonstra que a política seletiva não se limita a critérios exclusivamente técnicos, mas também resulta de escolhas políticas e econômicas que podem enfraquecer a efetividade extrafiscal da exação. Do ponto de vista da neutralidade, esse cenário é problemático, pois a exclusão de setores nocivos rompe a lógica de uniformidade do tributo, cria favorecimentos implícitos e compromete sua legitimidade regulatória.

Em síntese, a definição trazida pela LC nº 214/2025 representa um avanço ao conferir maior segurança jurídica quanto à incidência do Imposto Seletivo. Contudo, não elimina questionamentos sobre a coerência dos critérios utilizados pelo legislador, especialmente diante da exclusão de setores relevantes, como o da energia elétrica, cuja essencialidade foi tomada como justificativa para afastar sua tributação, mas que, ao mesmo tempo, pode ser fonte significativa de impactos ambientais.

Dessa forma, ao se delinearem a finalidade e os objetivos do Imposto Seletivo dentro da Reforma Tributária, percebe-se que sua lógica extrafiscal, voltada a induzir comportamentos e desestimular práticas socialmente indesejadas, contrasta com a diretriz de neutralidade tributária que orienta o novo modelo de tributação sobre o consumo.

Essa tensão, já identificada na própria Emenda Constitucional nº 132/2023, exige uma análise cuidadosa do princípio da neutralidade, não apenas como parâmetro técnico de desenho do sistema, mas como verdadeiro limite à atuação estatal. É nesse contexto de aparente conflito, entre a seletividade interventiva do IS e a neutralidade econômica buscada pelo IBS e pela CBS, que se insere a próxima discussão, voltada a examinar o alcance, os contornos e os desafios interpretativos da neutralidade.

4 O PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA NEUTRALIDADE TRIBUTÁRIA

O princípio da neutralidade tributária configura-se como uma das mais relevantes inovações legislativas introduzidas pela EC nº 132/2023, a Reforma Tributária sobre o consumo. Por meio das alterações promovidas, foi inserido o art. 156-A, §1º, na CF/88, estabelecendo que o novo Imposto Sobre Bens e Serviços (IBS), de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios, deverá observar o referido princípio.

No campo infraconstitucional, a neutralidade está prevista no art. 2º da LC nº 214/2025, que na mesma linha do texto constitucional, prevê que o IBS e a CBS serão informados pelo princípio da neutralidade. O emprego do termo “informado” revela não uma mera referência teórica, mas a ideia de que esses tributos devem ser funcionalmente limitados pela neutralidade, de modo que sua aplicação não possa se afastar dessa diretriz.

Entretanto, embora a neutralidade represente uma inovação no cenário jurídico-constitucional da tributação brasileira, sua adoção não configura uma novidade no plano comparado. Diversos ordenamentos, inspirados em ideais neoliberais, a exemplo de países da União Europeia, incorporaram, nas últimas décadas, tal mandamento em seus sistemas tributários, constituindo princípio fundamental na tributação de bens e serviços.

No cenário nacional, contudo, a incorporação da neutralidade na tributação sobre o consumo foi antecedida por diversos debates, sobretudo em razão da condição do país enquanto economia emergente, o que o direciona a uma conduta mais interventiva, voltada à adoção de políticas públicas de desenvolvimento econômico e, além disso, promoção de políticas voltadas à saúde e ao bem estar, fatores que geram um enorme número de despesas para a administração.

Nesse sentido, o Estado brasileiro ainda não apresenta níveis de desenvolvimento humano que permitam a plena abdicação de sua função interventiva, o que tornaria os seus tributos majoritariamente fiscais, voltados à exclusiva captação de recursos. Assim, mostra-se problemática a simples adoção de um modelo neoliberal em que se confere aos particulares total liberdade para realizar operações de circulação de bens e serviços, sem a interferência de políticas fiscais, permitindo uma auto regulação do mercado.

Não obstante, Caliendo (2009) adverte que a neutralidade não deve ser compreendida em termos absolutos, em que o Estado deve se abster completamente de qualquer interferência em padrões de consumo dos agentes econômicos, mas sim como um mandado de otimização, aqui compreendida como uma ordem para que determinado conceito seja realizado a medida do possível, cujo alcance é sempre relativo e dependente de ponderações com outros princípios constitucionais.

Nesse sentido, mais do que realidade empírica, a neutralidade assume o papel de diretriz a ser perseguida, mas inevitavelmente limitada pela própria lógica do Estado brasileiro. No atual cenário nacional, a atuação estatal permanece essencial, não apenas para reduzir desigualdades econômicas e regionais, mas também para assegurar a promoção do bem-estar social, finalidade precípua do ordenamento constitucional, como se demonstrou neste estudo.

Sendo assim, a neutralidade busca assegurar que a incidência do tributo não produza distorções nas escolhas econômicas, garantindo, ao mesmo tempo, a eficiência alocativa dos recursos e a manutenção de um ambiente concorrencial que não seja objeto de distorções desleais, mantendo-se equilibrado.

Conforme se demonstrou ao longo deste trabalho, a tributação pode exercer um papel fiscal, voltada à arrecadação de recursos para o financiamento das atividades essencialmente estatais ou, para além dessa função arrecadatória, pode assumir um papel intervencionista nas relações privadas entre os contribuintes, direcionando condutas aos fins desejados pela Administração Fiscal, manifestando a função extrafiscal da tributação.

Essa função extrafiscal, contudo, não possui caráter autônomo, cujo fim perseguido justifica qualquer tipo de disparidade, devendo ser exercida dentro de limites normativos previamente fixados pela Constituição, de modo a compatibilizar o intervencionismo estatal com a preservação das liberdades individuais e do equilíbrio econômico.

Nessa linha, mostra-se coerente que o constituinte tenha estabelecido balizas destinadas a limitar o poder de tributar, conduzindo a aplicação tanto da função fiscal quanto da função extrafiscal. No capítulo 2 deste trabalho, por sua vez, desenvolvemos a função extrafiscal e os seus limites, concluindo que, embora voltada à promoção do Estado de bem-estar social, esse instituto não possui um fim em si mesmo, devendo obedecer a uma série de mandamentos constitucionais.

Em relação ao Imposto Seletivo (IS), tributo chave desta pesquisa, foi realizado um aprofundamento em seus aspectos legislativos: a competência para instituí-lo, a exigência de lei complementar, a forma como será cobrado e outros aspectos relevantes, que o diferenciam dos tributos de caráter arrecadatório. Nesse ponto, evidencia-se que, diferentemente do IBS, concebido sob o princípio da neutralidade, o IS possui natureza eminentemente extrafiscal, voltada à indução de comportamentos e à proteção de valores constitucionais.

Dessa forma, a contradição torna-se evidente: se o IBS e a CBS buscam reduzir ao máximo as distorções econômicas (daí a incidência da neutralidade), o IS, por sua própria essência, é concebido para criá-las, desestimulando o consumo de bens socialmente indesejados, como cigarros e bebidas alcoólicas. Essa dualidade reforça a percepção de que a neutralidade, em sua forma absoluta, é inalcançável, devendo ser interpretada como princípio relativo, tensionado permanentemente pelo uso regulatório da tributação.

Em suma, o exame dos elementos até aqui apresentados possibilita delinear as bases teóricas e normativas necessárias para compreender a interação entre esses dois institutos. A partir dos pontos abordados, será possível avaliar nos próximos pontos, a existência ou não de incompatibilidade entre o princípio da neutralidade tributária e a instituição do Imposto Seletivo no Brasil.

4.1 O conceito da neutralidade tributária

O princípio da neutralidade, mais do que uma inovação técnica, busca conferir maior isonomia e eficiência ao sistema de tributação nacional, orientando a administração fiscal a se abster, tanto quanto possível, de políticas que possam direcionar escolhas de bens e serviços, gerando distorções de mercado.

Como salientam Oliveira e Lucena (2024), a neutralidade está diretamente associada à concepção de que a tributação deve desempenhar prioritariamente a sua função arrecadatória, sem ser instrumentalizada como mecanismos de intervenção estatal na economia, evidenciando a ótica neoliberal da administração da economia.

Nesse mesmo sentido, Humberto Ávila (2024), afirma que o sistema impositivo deve limitar ao máximo sua interferência nas decisões econômicas dos agentes. Em outras palavras, busca-se evitar que a carga tributária introduza

distorções capazes de alterar escolhas racionais de consumo, poupança, investimento ou produção.

Assim, a neutralidade tributária, enquanto princípio estruturante do sistema fiscal, tem por objetivo assegurar que as decisões negociais sejam tomadas a partir de critérios eminentemente econômicos naturais à operação, sem a aplicação artificial de incentivos ou desincentivos. Busca-se, assim, preservar a lógica de eficiência do mercado, evitando que cargas diferenciadas de tributos alterem artificialmente as escolhas dos consumidores.

Ao analisar o art. 2º da LC nº 214/2025, a neutralidade deve ser compreendida como vetor interpretativo que orienta a aplicação do IBS e da CBS, de modo a assegurar que a tributação não provoque distorções nas decisões de consumo nem interfira indevidamente na organização da atividade econômica. Desse modo, o princípio assume função limitadora ao poder de tributar, vinculando o legislador e a administração tributária a preservar a racionalidade das escolhas privadas.

Sob essa perspectiva, quando o contribuinte se encontra livre para exercer o seu poder de escolha quanto à aquisição de bens e serviços, sem que haja qualquer tipo de interferência estatal, a tributação cumpre predominantemente o papel fiscal que lhe é próprio. Ou seja, ao atuar desse modo, a tributação não se confunde em objetivos que possam comprometer sua natureza arrecadatória ou gerar distorções comerciais, mas mantém-se fiel à sua finalidade fiscal, vinculada à manutenção do Estado e ao atendimento das necessidades coletivas.

Não se pode ignorar, no entanto, que qualquer forma de tributação, seja em sua dimensão fiscal ou extrafiscal, ainda que regidas pelo princípio da neutralidade, possui potencial de influenciar, de forma direta ou indireta, os comportamentos sociais e econômicos. É justamente nesse ponto que se evidencia a importância do princípio da neutralidade, que cabe destacar, não tem o fito de abolir totalmente a interferência estatal nas escolhas privadas, mas sim restringir essa margem de ingerência.

Dessa forma, evita-se que o sistema tributário produza distorções e assegura-se que produtos ou fornecedores de mesma natureza não sejam discriminados em virtude de maior ou menor carga tributária. Assim, preserva-se a igualdade de condições no mercado e afasta-se o risco de favorecimentos ou penalizações indevidas que poderiam comprometer a legitimidade do próprio sistema.

Esse ponto, todavia, gera um questionamento inevitável: como compatibilizar a exigência de mínima interferência do Estado na economia, própria da neutralidade, com um tributo que foi criado justamente para induzir comportamentos desejados, como ocorre com o Imposto Seletivo?

Ao garantir que a tributação não se sobreponha à racionalidade econômica, o princípio reforça a previsibilidade, a estabilidade e a equidade do sistema tributário, elementos indispensáveis ao desenvolvimento de uma ordem econômica livre e competitiva.

Isso significa, conforme apontam Murayama e Valença (2024), que atividades e serviços de natureza econômica semelhantes, devem receber tratamento tributário equivalente, a fim de impedir a geração de benefícios ou prejuízos indevidos entre agentes do mesmo setor ou modalidade de atividade econômica.

No mesmo sentido, Souza Franco (2007, p. 54) enfatiza que “a actividade financeira deve ser organizada de forma a não perturbar (ou perturbar no mínimo) a actuação livre dos sujeitos económicos”. Contudo, enquanto IBS e a CBS foram estruturados para materializar essa diretriz, o IS representa, pelo menos aparentemente, a negação da neutralidade, pois visa intervir diretamente nas escolhas de mercado em nome de finalidades extrafiscais.

A esse respeito, destaca-se lição de Fernando Aurélio Zilveti:

A indução é a antítese da neutralidade, ou seja, nos sistemas tributários nos quais se observa alto grau de indução, naturalmente, a neutralidade estará ofuscada pelo intervencionismo do Estado. Além disso, a simples ação do Estado no exercício de seu mister de arrecadar determina o comportamento do contribuinte, que resiste numa guerra sem quartel contra a voracidade fiscal (Zilveti, 2005).

Em síntese, a neutralidade tributária deve ser compreendida não apenas como princípio organizador do novo sistema, mas também como parâmetro que inevitavelmente tensiona com o caráter indutivo da tributação, devendo, portanto, receber a devida ponderação. Sob a interpretação demonstrada no capítulo inicial deste estudo, se a tributação extrafiscal é uma manifestação de um Estado intervencionista, a neutralidade tributária, por outro lado, se coaduna com os princípios liberais econômicos, estimulando que o Estado se abstenha cada vez mais de interferir na economia e nas decisões dos particulares.

A indagação que se coloca, portanto, é se a ordem constitucional permite a convivência harmônica entre um princípio que exige mínima interferência e um

tributo cuja finalidade é intervir diretamente na ordem econômica, como o Imposto Seletivo e como deverá ocorrer essa convivência.

4.2 A neutralidade no desenho do IBS e da CBS

Dentre os fundamentos para apresentação da PEC nº 45 de 2019, que desencadeou na Emenda Constitucional nº 132/2023, estava o objetivo de extinguir, ou ao menos mitigar a guerra fiscal que, por décadas, desestruturou o sistema tributário brasileiro e comprometeu a segurança jurídica, e ao mesmo tempo, promover uma tributação uniforme em todo o território nacional.

Nesse sentido, ao simplificar o sistema tributário, uniformizando a legislação e redirecionando competências, seria possível estabelecer um sistema voltado primordialmente à arrecadação necessária ao financiamento de políticas públicas de relevância para o desenvolvimento econômico e social.

Com a criação do IBS e da CBS, tributos que formam o IVA dual, de caráter tipicamente arrecadatório, a Constituição não apenas incorporou o princípio da neutralidade, mas também reafirmou a regra da não cumulatividade (art. 156-A, §1º, VIII, e art. 149-B, §1º, IV, CF/88), evidenciando a preocupação de que tais tributos não ultrapassem a função arrecadatória para a qual foram concebidos.

A neutralidade, portanto, foi alçada ao patamar de diretriz constitucional vinculante, destinada a limitar a margem de intervenção fiscal e a assegurar que o sistema opere de forma previsível e uniforme. Outro aspecto que reforça a vocação arrecadatória do IBS e da CBS é a opção constitucional por alíquotas uniformes (art. 156-A, §1º, CF/88), afastando o critério da essencialidade do bem ou serviço, característico da seletividade.

Assim, diferentemente do Imposto Seletivo, que assume função interventiva, o desenho normativo do IVA dual foi concebido para garantir que sua incidência não varie em razão do objeto tributado, mantendo, em tese, a isonomia concorrencial.

Ainda, outro ponto relevante é a vedação constitucional à concessão de incentivos e benefícios fiscais no âmbito do IBS e da CBS, não permitindo sequer a possibilidade de instituição de regimes diferenciados de tributação (art. 156-A, §1º, X, CF/88), explicitando que a neutralidade não é apenas um princípio que se buscará atingir, mas sim uma verdadeira regra constitucional aplicada desde a gênese do

tributo. Trata-se de uma ruptura com a tradição brasileira de “guerra fiscal”, em que Estados e Municípios utilizavam benefícios tributários como instrumentos de competição econômica.

No tocante à sua regulamentação, a Constituição exige que o IBS e a CBS possuam legislação única e uniforme em todo o território nacional (art. 156-B, I, CF/88), assegurando simplicidade, previsibilidade e igualdade de tratamento. A única margem de diferenciação admitida se refere à fixação das alíquotas pelos entes subnacionais, hipótese em que, ainda assim, poderá ser adotada a alíquota de referência estabelecida pelo Senado Federal.

Não obstante, essa uniformidade normativa gera reflexos relevantes no pacto federativo. Ao restringir a autonomia dos entes federados para instituir benefícios fiscais, a neutralidade limita também a possibilidade de utilização da tributação como instrumento de desenvolvimento regional.

Surge, portanto, uma tensão entre o princípio da neutralidade e o objetivo fundamental da República de reduzir as desigualdades regionais e sociais (art. 3º, III, CF/88), além da norma do art. 151, I, da CF/88, que historicamente permitiu a concessão de incentivos fiscais voltados ao equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as regiões do país.

Isso evidencia a inovação constitucional de estabelecer uma tributação sobre o consumo estritamente arrecadatória, sem ingerência estatal e sem a possibilidade de concessões de benefícios, alíquotas diferenciadas e outros aspectos que atualmente geram a guerra fiscal no Brasil, possibilitando que a arrecadação ocorra de forma simplificada, sem se sujeitar à inúmeras regras regionais.

Portanto, se por um lado o IBS e a CBS materializam a neutralidade tributária e funcionam como instrumentos de arrecadação uniforme, por outro, o IS apresenta vocação eminentemente extrafiscal, incidindo sobre bens e serviços que geram externalidades negativas à saúde e ao meio ambiente (art. 153, VIII, CF/88; LC 214/2025, art. 409), possibilitando a adoção de diferentes alíquotas conforme o nível de prejudicialidade do produto.

A investigação acerca dessa compatibilidade, ou eventual conflito, entre a neutralidade, fundamento do IBS/CBS, e a seletividade, essência do IS, constitui, portanto, questão central para a compreensão do novo sistema tributário brasileiro e será objeto de análise nas seções seguintes.

4.3 Neutralidade como princípio estruturante do novo sistema tributário

A partir da estrutura delineada para o IBS e a CBS, percebe-se que a neutralidade não se limita a uma característica pontual desses tributos, mas se insere em um contexto mais amplo da tributação contemporânea. Diante da atual conjuntura dos padrões de consumo e do aumento do desmatamento e emissão de gases poluentes, bem como do descarte indevido de resíduos, cada vez mais se exige uma atuação do Estado de modo a intervir direta ou indiretamente nesses campos, buscando-se preservar a saúde e o meio ambiente.

Na mecânica do IS, esse tipo de intervenção ocorre por meio da diferenciação de alíquotas e de produtos e serviços sujeitos a uma maior incidência tributária, buscando um fim que ultrapassa a seara da mera arrecadação de recursos, promovendo a figura do Estado intervencionista que, por meio de seu poder de tributar, desestimula determinadas ações que levarão à impactos indesejados pela administração pública.

Em contrapartida, particulares adeptos à filosofia do liberalismo, defendem que esse tipo de intervenção deve ser excepcional, cabendo ao Estado intervir somente nos casos em que o próprio mercado e seus agentes não conseguem evitar tais impactos negativos, devendo o ente público agir apenas em políticas educacionais ou que a regulação ocorra por meio de outros institutos do direito público, valorizando-se a livre iniciativa e a livre concorrência sem interferências externas (art. 170, *caput* e IV, CF/88).

É nesse ponto que emerge a questão de fundo: seria a neutralidade absoluta possível, ou consistiria apenas em um ideal regulatório? Como lembra Caliendo (2009), todo tributo, mesmo quando concebido sob a lógica da neutralidade, provoca algum grau de distorção econômica, seja pela redução do poder aquisitivo do contribuinte, seja pela alteração dos preços relativos.

Assim, a neutralidade não deve ser entendida como realidade empírica plena, mas como mandado de otimização, conforme defendemos, perseguido apenas na medida em que é possível o seu alcance, mas sempre sujeito a tensionamentos com outros valores igualmente constitucionais.

Sob o prisma da hermenêutica constitucional, embora a neutralidade esteja expressamente prevista na Constituição Federal como característica do IBS (art. 156-A, §1º, CF/88), é imprescindível que a Carta Magna seja interpretada como um

sistema unitário, evitando-se a absolutização de princípios e reconhecendo-se a possibilidade de confronto e harmonização entre eles.

Em tal chave interpretativa, o propósito deste estudo não se limita a estabelecer a vinculação entre neutralidade e extrafiscalidade, mas sim a considerar ambos os institutos como vetores centrais da interpretação do direito constitucional tributário, verificando se estes são compatíveis e em quais aspectos é possível mitigar os seus conflitos e estabelecer balizas razoáveis a suas aplicações.

Nesse sentido, cabe-nos demonstrar que a neutralidade pode ser compreendida como um princípio estruturante para a nova roupagem que se busca para o sistema tributário nacional, assumindo diferentes enfoques enquanto diretriz normativa aplicável à criação de tributos, à majoração de alíquotas e às regulamentações atinentes à carga tributária incidente sobre os mais diversos produtos e serviços.

Tal leitura reforça a unidade da Constituição, impondo ao intérprete o dever de harmonizar a neutralidade com outros valores constitucionais como o cuidado com a saúde e a defesa do meio ambiente. Com propriedade, José Joaquim Gomes Canotilho observa que:

O princípio da unidade da constituição ganha relevo autônomo como princípio interpretativo quando com ele se quer significar que a constituição deve ser interpretada de forma a evitar contradições (antinomias, antagonismos) entre as suas normas. Como «ponto de orientação», «guia de discussão» e «factor hermenêutico de decisão», o princípio da unidade obriga o intérprete a considerar a constituição na sua globalidade e a procurar harmonizar os espaços de tensão existentes entre as normas constitucionais a concretizar (ex.: princípio do Estado de Direito e princípio democrático, princípio unitário e princípio da autonomia regional e local). Daí que o intérprete deva sempre considerar as normas constitucionais Estruturas metódicas não como normas isoladas e dispersas, mas sim como preceitos integrados num sistema interno unitário de normas e princípios (Canotilho, 1993, p.226-227).

Ora, da análise da origem e do desenho normativo do IBS e da CBS, pode-se concluir que o princípio da neutralidade não se limita a orientar pontualmente a tributação sobre o consumo, mas se projeta como diretriz estruturante do novo sistema tributário inaugurado pela EC nº 132/2023, devendo as legislações tributárias respeitar as limitações impostas, regulamentando as exações de forma equilibrada.

Em síntese, se a neutralidade exige mínima intervenção estatal, o IS, por sua essência, pressupõe uma intervenção deliberada para desestimular determinados consumos; daí decorre o desafio hermenêutico de conciliar institutos aparentemente contraditórios dentro da mesma ordem constitucional. Ao mesmo tempo em que a

neutralidade busca minimizar distorções e assegurar isonomia entre os agentes econômicos, a função regulatória do Imposto Seletivo tem por finalidade intervir diretamente nas escolhas de consumo e produção, desestimulando comportamentos considerados nocivos.

Cabe destacar, além disso, que o choque normativo constitucional provocado pela reforma tributária não possui caráter absoluto, ou seja, não se busca que todos os tributos sejam neutros, inviabilizando qualquer tipo de interferência da administração fiscal nas escolhas privadas. Muito pelo contrário, o que se almeja na verdade é que essas intervenções sejam uniformes na tributação de bens e serviços, o que não ocasionaria no esvaziamento da lógica do IS e do antigo IPI.

Diante disso, mostra-se necessária uma análise crítica acerca da compatibilidade entre esses institutos, tema que será desenvolvido no capítulo seguinte. O exame buscará verificar se, e em que medida, o caráter extrafiscal do Imposto Seletivo pode coexistir com a neutralidade tributária prevista constitucionalmente, identificando eventuais pontos de tensão e possíveis soluções interpretativas para a harmonização entre ambos.

5 ANÁLISE CRÍTICA: A COMPATIBILIDADE ENTRE O IMPOSTO SELETIVO E A NEUTRALIDADE TRIBUTÁRIA

Feitas as considerações acerca das temáticas atinentes à tributação extrafiscal, ao Imposto Seletivo e ao princípio da neutralidade tributária, passa-se a aprofundar o raciocínio sobre a análise da possibilidade de tais institutos conviverem harmonicamente em um mesmo ordenamento jurídico. Em poucas palavras, pode um tributo com características voltadas à interferência nas decisões dos contribuintes coexistir com um princípio que orienta a tributação justamente a não ditar, ainda que de forma indireta, padrões de conduta?

Conforme demonstrado no capítulo inicial, o caráter indutivo dos tributos é uma característica de um Estado intervencionista que, por meio da tributação, busca alcançar objetivos de governo, utilizando a política fiscal como ferramenta definidora de comportamentos, promovendo assim, o bem-estar coletivo. Nesse ponto, Alfredo Augusto Becker (1998, p. 153) destaca que o direito tributário é o instrumento central do Estado para viabilizar sua intervenção econômica.

No mesmo sentido, o Imposto Seletivo previsto no art. 153, VIII da CF/88, estabelece a sua incidência em bens e serviços prejudiciais à saúde e ao meio ambiente, de forma que a incidência tributária seja diretamente associada ao grau de prejudicialidade, clara ferramenta voltada a induzir comportamentos sociais contrários ao consumo desses bens e serviços.

Por outro lado, a neutralidade tributária se mostra como uma ferramenta ligada ao liberalismo, cujos princípios exigem uma menor intervenção do Estado na economia, sendo compreendida como a prevalência da função arrecadatória, voltada a financiar o setor público, sem introduzir distorções nas decisões econômicas dos agentes (Oliveira, 2024). Nessa concepção, caberia ao Estado uma postura abstencionista, assegurando apenas recursos para financiar gastos públicos, mas evitando interferir na produção, no consumo e na distribuição da riqueza.

Sendo assim, observa-se que, além da (in)compatibilidade técnica entre os dois institutos, há também um conflito ideológico subjacente, posto que se tratam de diferentes correntes econômicas. Trata-se, portanto, de uma disputa entre dois modelos de atuação estatal: um de viés abstencionista, que busca preservar a neutralidade econômica, e outro de caráter intervencionista, que utiliza a tributação como instrumento de transformação social.

Nesse ponto, parte da doutrina sustenta, de forma crítica, que a própria ideia de neutralidade não passa de um sofisma ou até mesmo uma utopia. Oliveira e Lucena (2024), argumentam, nesse sentido, que embora constitucionalizada, a neutralidade não é um objetivo que pode ser alcançado em sua plenitude, considerando que todo tributo gera algum tipo de distorção econômica inevitável.

De modo semelhante, Élali (2007) enfatiza que a neutralidade tributária deve ser lida como um ideal regulatório e não como uma realidade empírica, pois a simples ação estatal no exercício da tributação já altera os comportamentos dos agentes econômicos. Assim, o debate sobre compatibilidade entre o IS e a neutralidade deve considerar que a neutralidade absoluta é, em última análise, inalcançável.

Em primeiro lugar, cumpre distinguir a neutralidade como diretriz própria do IVA dual (IBS/CBS, arts. 156-A, §1º, e 149-B, §1º, CF/88; e art. 2º da LC nº 214/2025), não configurando um limite autônomo aplicável ao Imposto Seletivo (art. 153, VIII, CF/88). Ou seja, nos moldes previstos na Constituição e na LC nº 214/2025, o IS não deve se sujeitar diretamente ao princípio da neutralidade, o que paralisaria sua vocação extrafiscal, mas sim se submeter de forma mediata e sistemática, informando a proporcionalidade, a isonomia e a livre concorrência na calibragem das alíquotas, por exemplo.

Nesse sentido, a incidência do IS deve ser apta a desestimular consumos nocivos à saúde e ao meio ambiente, mas de forma que as medidas sejam tomadas minimizando distorções concorrenciais não essenciais. Assim, a neutralidade não é vista como um fator que invalida o IS, mas exige que este seja calibrado de forma a evitar tratamentos desiguais entre bens de nocividade equivalente ou penalizações excessivas que constituam verdadeiro caráter confiscatório.

Outro princípio constitucional relevante é o mínimo existencial. O Imposto Seletivo, ao incidir sobre produtos de largo consumo popular, como bebidas açucaradas e derivados de tabaco, pode agravar a regressividade do sistema e comprometer a parcela mínima de recursos necessária à subsistência digna, especialmente para as classes sociais menos favorecidas.

Weber e Baltazar (2025) defendem que, ainda que os bens não sejam essenciais, a tributação não pode repercutir de forma a inviabilizar o acesso de grupos vulneráveis a bens de uso cotidiano, sob pena de violar a dignidade da pessoa humana e a capacidade contributiva.

Não obstante, a coexistência da neutralidade e do Imposto Seletivo em um mesmo ordenamento, traz consigo alguns conflitos principiológicos. Ora, quando colocamos em contraponto os objetivos de uma tributação isenta de interferências não econômicas e uma política voltada à promoção do bem-estar social na saúde e no meio ambiente, não se trata de excluir um dos polos, mas de harmonizá-los: a neutralidade foi positivada para o IVA dual (IBS/CBS) como diretriz arrecadatória, enquanto o IS cumpre finalidade extrafiscal.

A conciliação faz-se por proporcionalidade (adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito), isonomia e livre concorrência (art. 170, IV, CF/88), minimizando distorções não essenciais ao fim regulatório e evitando oneração desmedida que resvale no confisco. Isso significa, portanto, que ao legislar sobre o IS, o legislador deverá preservar a eficiência da função indutiva, mas atentar-se para que o tributo não gere distorções desproporcionais aos fins almejados.

5.1 Possíveis conflitos entre extrafiscalidade e neutralidade

Conforme demonstrado, tanto a extrafiscalidade quanto a neutralidade não constituem mecanismos absolutos, sendo possível que convivam em um mesmo sistema fiscal, sem que disso decorra, necessariamente, uma inconsistência normativa. Se de um lado a intenção do legislador pode ser a de interferir nas escolhas dos agentes econômicos, orientando-as em direção a finalidades constitucionalmente tuteladas, como a proteção à saúde e ao meio ambiente. De outro, esse mesmo legislador pode estabelecer que a tributação deve ocorrer de forma isonômica, sem que essa intervenção gere disparidades artificiais entre produtos e serviços semelhantes.

É nesse ponto que emerge o núcleo de tensão entre ambos os institutos. A neutralidade parte da premissa de que a tributação não deve influenciar, ou ao menos influenciar minimamente, as decisões de consumo, produção ou investimento, assegurando que as decisões dos particulares sejam tomadas com base em critérios econômicos e não fiscais.

Todavia, a extrafiscalidade é um dos mecanismos estatais que, por meio da tributação, interfere indiretamente nessas escolhas, gerando alguns possíveis conflitos que merecem destaque.

5.1.1 Neutralidade concorrencial versus indução seletiva

Ao passo que a neutralidade busca garantir que a competição entre agentes econômicos ocorra de forma equânime, sem fatores externos que sejam capazes de guiar o mercado, o IS, por sua essência, rompe essa aparente isonomia e tributa de forma mais onerosa determinados produtos ou serviços considerados nocivos, deslocando a concorrência em favor de setores que produzem bens e serviços não atingidos ou menos atingidos pela tributação seletiva.

Utilizando um exemplo prático exposto neste trabalho, ao tributar de forma mais onerosa bebidas com alto teor de açúcar como os refrigerantes, mas deixando de fora bebidas como isotônicos e derivados do leite, apesar de também apresentarem elevada quantidade de açúcar, nos termos do Anexo XVII da LC nº 214/2025, a neutralidade tributária é afastada já no campo legislativo.

De certa forma, essa atitude favorece determinados agentes de mercado, em detrimento de outros (com destaque para a incidência sobre o código NCM 2202.10.00, refrigerantes, e a exclusão de isotônicos e bebidas lácteas adoçadas). Essa problemática se projeta também no plano internacional. Zilveti (2005) introduz as noções de neutralidade do capital exportador (CEN) e de capital importador (CIN), destacando que a tributação diferenciada pode afetar a competitividade das empresas brasileiras no mercado global.

Vogel (2002, *apud* Zilveti, 2005) em crítica ácida, chega a classificar certas formas de neutralidade como “imperialismo fiscal”, ao favorecer países ricos em detrimento de economias em desenvolvimento. Assim, além de distorções domésticas, a ausência de coerência na calibragem do IS pode produzir reflexos no comércio exterior e na inserção do Brasil em cadeias globais de produção.

5.1.2 Segurança jurídica versus discricionariedade regulatória

A neutralidade pressupõe previsibilidade e estabilidade normativa, a extrafiscalidade, por sua vez, demanda certo grau de flexibilidade regulatória para permitir ajustes de alíquotas ou da base de incidência conforme as finalidades perseguidas pelo Estado. Ainda que a LC nº 214/2025 tenha estabelecido um rol taxativo de bens e serviços nocivos, a possibilidade de alterações legislativas permanece, podendo novos itens ser incluídos no campo de incidência.

Essa característica, embora essencial para manter a efetividade do caráter regulatório do IS, pode fragilizar a segurança jurídica dos contribuintes, sobretudo em setores altamente regulados, como o de bebidas, tabaco e veículos automotores. Alterações repentinas na classificação de bens nocivos podem acarretar súbita elevação da carga tributária, afetando não apenas a previsibilidade econômica das empresas, mas também sua competitividade.

5.1.3 Uniformidade arrecadatória versus seletividade regulatória

O modelo do IBS e da CBS foi concebido para pôr fim à guerra fiscal, vedando benefícios e regimes diferenciados no IVA. Contudo, a lógica do IS é justamente promover diferenciação, selecionando produtos a partir de critérios de nocividade, o que pode abrir espaço para debates sobre desigualdade de tratamento e até mesmo sobre eventuais litígios de natureza concorrencial.

Enquanto a neutralidade valoriza a arrecadação estável e equânime, a extrafiscalidade pode reduzir a base de consumo tributável, como ocorre quando o IS eleva os preços de produtos nocivos a ponto de desestimular sua demanda. Nesse cenário, o tributo pode ser eficaz em termos regulatórios, mas fragiliza a função fiscal e compromete a estabilidade arrecadatória.

Por fim, destaca-se que a Reforma Tributária não tem como escopo promover uma tributação neutra em absoluto, impossibilitando que o Estado exerça a sua função regulamentadora das relações que envolvem os consumidores, já que tal modelo se mostra inviável diante do papel regulador do Estado no domínio econômico.

Pelo contrário, dentre os objetivos apontados pelos principais debates que antecederam as mudanças promovidas pela reforma, há certa convergência em definir que o propósito central é possibilitar que essas ingerências da administração pública ocorram de maneira uniforme, previsível e juridicamente controlada.

Não obstante, como a maioria das normas de direito público, a aparente antinomia entre a finalidade regulatória da tributação e neutralidade parece não se resolver de forma linear. Considerando que tanto o IBS e a CBS, quanto o IS ainda não estão em vigor no país, os dilemas práticos decorrentes dessa convivência permanecem, por ora, restritos ao plano teórico, o que justifica a ênfase dos debates acadêmicos, como o que aqui se desenvolve.

Nesse sentido, Oliveira e Lucena (2024) destacam que, com o intuito de atender determinados objetivos, como a justiça fiscal, preservação do meio ambiente e a tutela da saúde pública, a política fiscal pode gerar, em certo grau, uma mitigação parcial da eficiência tributária, promovendo disparidades necessárias ao alcance desses objetivos.

5.2 Propostas de compatibilização entre IS e neutralidade

Em suma, a análise crítica revela que a EC nº 132/2023 promoveu uma reconfiguração do papel da extrafiscalidade no Brasil. Conforme ressalta Adamy (2024), houve uma “subversão” no Direito Tributário, na medida em que se restringiu a extrafiscalidade positiva, concebida como aquela voltada a incentivos e estímulos, e se reforçou apenas a extrafiscalidade negativa, de caráter sancionatório, concentrada no Imposto Seletivo.

Murayama e Valença (2024), por sua vez, apontam que a neutralidade, ao proibir benefícios no âmbito do IBS e da CBS, limita severamente os instrumentos de desenvolvimento regional previstos no art. 3º, III, da CF/88. Esses tensionamentos mostram que a compatibilização entre IS e neutralidade não pode ser pensada apenas em termos teóricos, mas deve considerar seus efeitos práticos sobre justiça fiscal, desigualdade regional e proteção de direitos fundamentais.

A compatibilização entre o caráter extrafiscal do Imposto Seletivo e o princípio da neutralidade tributária exige a adoção de parâmetros teóricos e práticos que permitam harmonizar finalidades aparentemente contraditórias, com medidas destinadas a impedir discriminações arbitrárias entre setores e preservar a isonomia concorrencial.

Nesse sentido, a primeira proposta se refere à aplicação do teste de proporcionalidade em suas três dimensões, juízo de adequação, de necessidade e de proporcionalidade em sentido estrito, acrescentando-se uma verificação específica de neutralidade, de modo a assegurar que bens e serviços de nocividade equivalente recebam tratamento tributário equivalente.

Assim, deverá haver uma compatibilização entre o caráter indutor do IS e a neutralidade por meio de resposta aos seguintes questionamentos: O aumento de alíquota reduz de fato o consumo nocivo? Há alternativa menos distorcida capaz de obter um resultado semelhante? O benefício gerado supera a distorção concorrencial

gerada? Além desses questionamentos, deverá ser checado se bens e serviços com grau de nocividade equivalentes entre si devem receber tratamento equivalente.

Além disso, deverá ser construída uma matriz de equivalência do grau de nocividade, de modo que as decisões sejam tomadas com base em dados epidemiológicos, ambientais e econômicos que sejam aptos a calibrar as alíquotas incidentes. Dessa forma, produtos com grau semelhante de riscos para a saúde ou para o meio ambiente devem suportar carga tributária equivalente, enquanto os mais ou menos nocivos podem ser mais ou menos onerados de forma justificada.

Ademais, deverão ser instituídos gatilhos automáticos atrelados a esses indicadores, como níveis de poluição, concentração de substâncias nocivas ou índices de saúde pública, permitindo reajustes previsíveis e transparentes, garantindo que a calibragem desses tributos seja feita de forma racional e proporcional, sem discriminações arbitrárias.

Outro meio necessário é a previsão de cláusulas de revisão periódica, com mecanismos de ajuste automático das alíquotas, de modo a garantir que o tributo permaneça funcional ao longo do tempo, assegurando que este não se transforme em mero instrumento de arrecadação, dissociado de seus objetivos originariamente regulatórios.

Já na ótica da justiça fiscal, como a tributação seletiva incide sobre bens de consumo amplo, ela tende a afetar de forma mais intensa as classes de menor poder aquisitivo. Para compatibilizar o viés extrafiscal com a neutralidade, recomenda-se a concessão de alíquotas reduzidas para produtos e serviços menos nocivos, a criação de mecanismos compensatórios focalizados para populações vulneráveis e a adoção de regimes simplificados para pequenos produtores artesanais, preservando a diversidade produtiva sem romper a lógica indutiva.

Diante dessas propostas, percebe-se que a tensão identificada em 5.1 entre a indução seletiva do IS e a exigência de neutralidade não conduz a uma incompatibilidade absoluta, mas a um convite à harmonização por meio de técnicas de calibragem, parâmetros objetivos e salvaguardas constitucionais.

Em última análise, a convivência entre extrafiscalidade e neutralidade exige que a neutralidade seja interpretada como princípio relativo, permanentemente tensionado por outros valores constitucionais, e que o IS seja desenhado de modo a cumprir sua função regulatória sem romper a isonomia concorrencial e a justiça fiscal que inspiraram a reforma tributária.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho teve como propósito examinar a relação entre a extrafiscalidade, materializada no Imposto Seletivo, e o princípio da neutralidade tributária, introduzido pela Emenda Constitucional nº 132/2023, que promoveu a Reforma na tributação sobre o consumo. O estudo partiu do problema central de investigar se é possível que tais institutos convivam harmonicamente no sistema nacional, ou se na verdade se converteriam em uma antinomia normativa.

Sob esse aspecto, a relevância do estudo se mostrou pertinente diante do caráter inovador da reforma e sua clara intenção de simplificar a tributação no Brasil, gerando impactos sobre a justiça fiscal, a segurança jurídica e a função socioeconômica da tributação.

No primeiro ponto, buscamos analisar o contexto e o conceito da extrafiscalidade no direito tributário, observando-se que ela pode assumir tanto uma vertente positiva, induzindo as condutas por meio de incentivos, verdadeiros “prêmios”, ou negativa, por meio da imposição de ônus fiscais que buscam desestimular comportamentos negativos e promover comportamentos benéficos ou menos prejudiciais por meio de um instrumento repressivo.

Conforme demonstrado, o Imposto Seletivo se enquadra nessa segunda categoria, funcionando como instrumento de repressão a práticas nocivas à coletividade, especialmente ao consumo de bens e serviços prejudiciais à saúde e ao meio ambiente. Assim, destacou-se que a extrafiscalidade não é novidade em nosso ordenamento, mas a reforma a redefiniu em novos contornos, fortalecendo seu caráter regulatório, dando ao Estado mais ferramentas para promover o bem-estar social.

Em seguida, examinou-se a previsão constitucional e a natureza jurídica do Imposto Seletivo, com ênfase em sua incidência restrita a operações com produtos socioeconomicamente desfavoráveis e em sua cobrança monofásica, de modo a diferenciá-lo dos impostos gerais sobre o consumo, evitando-se a criação do IVA-trial. Observou-se, nesse diapasão, que a escolha do legislador buscou evitar sobreposição com IBS e CBS, preservando a seletividade e a vocação extrafiscal do tributo.

Por outro lado, a análise desses aspectos revelou que a definição legal de bens e serviços nocivos, trazida pela Lei Complementar nº 214/2025, não afastou todas as controvérsias. A exclusão de setores relevantes, como a energia elétrica e

os serviços de telecomunicações, demonstrou que critérios políticos e econômicos influenciaram a delimitação do campo de incidência, comprometendo, em certa medida, a neutralidade concorrencial do sistema.

Conforme exposto, ainda que a função indutora dos tributos possa parecer, à primeira vista, incompatível com a neutralidade tributária, ambos os institutos podem coexistir harmonicamente, sem configurar incompatibilidade normativa. É que, interpretando-se o sistema tributário constitucional como um todo unitário, a neutralidade se projeta sobre diferentes espécies tributárias, ainda que não esteja diretamente vinculada às suas finalidades, funcionando como princípio orientador da atuação do legislador.

Demonstrou-se, ainda, que o IS foi concebido como um tributo de natureza marcadamente extrafiscal, cuja finalidade não é prioritariamente arrecadatória, mas sim regulatória, voltada a desestimular o consumo de produtos nocivos à saúde e ao meio ambiente. Essa característica reforça o papel interventivo do Estado na ordem econômica, ao mesmo tempo em que impõe limites interpretativos, como a seletividade e a essencialidade, que condicionam sua aplicação.

A análise da Emenda Constitucional nº 132/2023 e da Lei Complementar nº 214/2025 evidenciou que o constituinte derivado buscou conferir legitimidade e objetividade ao tributo, delimitando sua materialidade de modo a diferenciá-lo dos demais impostos sobre o consumo. A análise também concluiu que a neutralidade tributária não deve ser compreendida como princípio absoluto, que afastaria qualquer forma de intervenção estatal.

Pelo contrário, trata-se de um parâmetro que visa impedir distorções concorrenciais e desequilíbrios artificiais, assegurando que a tributação cumpra suas funções sem comprometer a justiça fiscal e a segurança jurídica. Nesse sentido, o desafio contemporâneo consiste em equilibrar a função extrafiscal do IS com a diretriz de neutralidade dos novos tributos sobre o consumo, de modo a preservar tanto a eficiência econômica quanto a realização de valores constitucionais ligados à saúde, ao meio ambiente e à dignidade da pessoa humana.

Em outras palavras, embora o Imposto Seletivo seja uma exação de caráter claramente interventivo, cuja aplicação tem a finalidade de levar o contribuinte a tomar determinadas decisões, o legislador deverá aplicar o mandamento constitucional da neutralidade no momento de definição das suas regras de incidência, balizando-o de forma a não gerar nenhum tipo de desequilíbrio artificial no mercado.

Assim, a neutralidade não se apresenta como princípio absoluto, que imporia a ausência de intervenção estatal, mas como parâmetro orientador capaz de limitar excessos e promover um ambiente concorrencial justo e equilibrado. Desse modo, a análise empreendida demonstrou que a extrafiscalidade e a neutralidade não são valores incompatíveis, mas polos que se complementam e se tensionam na dinâmica do sistema tributário contemporâneo.

Importa destacar que a coexistência entre neutralidade e extrafiscalidade não é apenas possível, mas necessária. A coexistência entre ambos exige ponderação e proporcionalidade na atuação legislativa, garantindo que a tributação não se converta em mero instrumento arrecadatório, mas também não ultrapasse os limites constitucionais ao intervir na ordem econômica.

A análise crítica desenvolvida evidenciou que o grande desafio está em calibrar a convivência entre tais institutos. De um lado, o IS não pode se converter em mera fonte arrecadatória, desvirtuando sua natureza regulatória. De outro, sua aplicação não pode desconsiderar o mandamento da neutralidade, sob pena de criar desigualdades concorrenciais e agravar a regressividade do sistema.

Ademais, aspectos como a possibilidade de contrabando, a regressividade e os impactos sociais da tributação seletiva mostram que a sua eficácia dependerá não apenas de sua previsão normativa, mas de políticas públicas complementares que assegurem sua função extrafiscal sem comprometer a justiça fiscal.

Em conclusão, o estudo evidencia que o desafio do legislador não é escolher entre extrafiscalidade ou neutralidade, mas integrá-las de forma equilibrada, assegurando que o Imposto Seletivo cumpra sua vocação regulatória sem comprometer a justiça fiscal, a segurança jurídica e a efetividade do sistema. O Imposto Seletivo, ao lado do IBS e da CBS, representa um marco na reorganização do sistema tributário brasileiro, cuja efetividade dependerá da forma como tais institutos serão interpretados e aplicados.

Nesse sentido, a convivência entre tais princípios revela-se necessária para a consolidação de um modelo tributário moderno, eficiente e alinhado aos valores constitucionais da República. Somente por meio dessa harmonização será possível assegurar que a tributação cumpra simultaneamente sua função de financiar o Estado, preservar a justiça fiscal, proteger bens jurídicos fundamentais e promover um ambiente econômico equilibrado e competitivo, em consonância com os valores da República Federativa do Brasil.

REFERÊNCIAS

ADAMY, Pedro. **Extrafiscalidade na reforma tributária: essencialidade rígida e o fim da função promocional do direito tributário**. *Revista Direito Tributário Atual*, [S. l.], n. 58, p. 410–431, 2024. DOI: 10.46801/2595-6280.58.18.2024.2660. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2660>. Acesso em: 17 ago. 2025.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário**. 18. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Juspodivm, 2024.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. São Paulo: Lejus, 1998.

BRASIL. **Câmara dos Deputados**. Proposta de Emenda à Constituição nº 45, de 2019. Altera o sistema tributário nacional e dá outras providências. Brasília, DF, 2019. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=219683>. Acesso em: 8 ago. 2025.

BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

BRASIL. **Ministério da Fazenda. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. Nomenclatura Comum do Mercosul – Sistema Harmonizado (NCM/SH)**. Brasília, DF, 2025. Disponível em: <https://portalunico.siscomex.gov.br/classif/#!/sumario?perfil=publico>. Acesso em: 13 ago. 2025.

BRASIL. **Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025**. Institui o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo (IS); cria o Comitê Gestor do IBS e altera a legislação tributária. *Diário Oficial da União*: seção 1, ed. extra, Brasília, DF, 16 jan. 2025. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp214.htm. Acesso em: 4 ago. 2025.

BRASIL. **Senado Federal**. Proposta de Emenda à Constituição nº 110, de 2019. Modifica o sistema tributário nacional. Brasília, DF, 2019. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137699>. Acesso em: 8 ago. 2025.

CALIENDO, Paulo. **Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 1993.

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

DESTATIS. **Spirits tax revenue**. Statistisches Bundesamt, 2025. Disponível em: <https://www.destatis.de/EN/Themes/Government/Taxes/Excise-Duties/spirits-current-1.html>. Acesso em: 20 ago. 2025.

DESTATIS. **Tobacco tax revenue**. Statistisches Bundesamt, 2025. Disponível em: <https://www.destatis.de/EN/Themes/Government/Taxes/Excise-Duties/tobacco-current.html>. Acesso em: 20 ago. 2025.

DEUTSCHLAND. **Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland (GG), Art. 106**. Disponível em: https://www.gesetze-im-internet.de/gg/art_106.html. Acesso em: 20 ago. 2025.

ELALI, André. **Revisitando o princípio da neutralidade tributária – algumas considerações críticas**. *Revista de Direito Tributário da APET*, São Paulo, v. 25, n. 57, p. 61–82, 2024. Disponível em: <https://apet.org.br/artigos/revisitando-o-principio-da-neutralidade-tributaria-algumas-consideracoes-criticas/>. Acesso em: 16 ago. 2025.

FOLLONI, André. **Competência tributária do Imposto Seletivo: o texto e seus contextos**. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 57, p. 617–642, 2024. DOI: 10.46801/2595-6280.57.25.2024.2606. Disponível em: <https://doi.org/10.46801/2595-6280.57.25.2024.2606>. Acesso em: 1 set. 2025.

FRANCO, Antônio L. de Souza. **Finanças públicas e direito financeiro**. 4. ed. Coimbra: Almedina, 2007. v. I e II.

FRANCO FILHO, Luiz Carlos Junqueira. **IS e IPI como instrumentos de sobretaxação de itens nocivos à saúde ou ao meio ambiente**. *Consultor Jurídico*, São Paulo, 12 fev. 2025. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2025-fev-12/comparacao-entre-o-imposto-seletivo-e-o-ipi-como-instrumentos-de-sobretaxacao-de-itens-nocivos-a-saude-ou-ao-meio-ambiente/>. Acesso em: 1 set. 2025.

GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sergio André. **Vetores do Sistema Tributário Nacional após a EC n. 132**. *Revista Direito Tributário Atual*, [S. l.], n. 56, p. 752–780, 2024. DOI: 10.46801/2595-6280.56.33.2024.2536. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2536>. Acesso em: 19 ago. 2025.

JÚNIOR, Anis K. **Curso de direito tributário**. 4. ed. Rio de Janeiro: Saraiva Jur, 2018. E-book. ISBN 9788553600250. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788553600250/>. Acesso em: 1 ago. 2025.

MACHADO, Hugo de Brito. **Manual de direito tributário**. 15. ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2025. E-book. ISBN 9786559776962. Disponível em:

<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786559776962/>. Acesso em: 2 ago. 2025.

MAZZA, Alexandre. **Manual de direito tributário**. 9. ed. Rio de Janeiro: Saraiva Jur, 2023. E-book. ISBN 9786553627284. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786553627284/>. Acesso em: 3 set. 2025.

MELLO, Anderson. **Imposto seletivo na reforma tributária: bebidas, cigarros e mais produtos**. *Tax Group*, 5 jun. 2025. Disponível em: <https://www.taxgroup.com.br/intelligence/imposto-seletivo-na-reforma-tributaria-saiba-os-principais-pontos/>. Acesso em: 18 ago. 2025.

MURAYAMA, Janssen; VALENÇA, Mariana. **O princípio da neutralidade e suas implicações na reforma tributária**. *Consultor Jurídico*, São Paulo, 3 out. 2024. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2024-out-03/o-principio-da-neutralidade-e-suas-implicacoes-na-reforma-tributaria/>. Acesso em: 12 set. 2025.

OLIVEIRA, Bruno Bastos de; LUCENA, Iamara Feitosa Furtado. **O princípio da neutralidade e a reforma tributária: regra, sofisma ou utopia?** *Revista Direito e Justiça: Reflexões Sociojurídicas*, Santo Ângelo, v. 24, n. 49, p. 55–76, 2024. DOI: 10.31512/rdj.v24i49.1710. Disponível em: <https://doi.org/10.31512/rdj.v24i49.1710>. Acesso em: 12 ago. 2025.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário: completo**. 6. ed. rev., atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005. Disponível em: <https://schoueri.com.br/wp-content/uploads/2020/09/LES-Normas-tributarias-indutoras-com-OCR.pdf>. Acesso em: 12 ago. 2025.

WEBER, João Emmanuel Maldaner; BALTAZAR, Rafael Luiz da Silva. **Imposto seletivo e preservação do mínimo existencial na tributação de bens de consumo de primeira necessidade**. *Revista de Direito*, Viçosa, v. 17, n. 1, p. 1–26, 2025. DOI: 10.32361/2025170120950. Disponível em: <http://www.revistadir.ufv.br>. Acesso em: 1 set. 2025.

ZILVETI, Fernando Aurélio. **Variações sobre o princípio da neutralidade no direito tributário internacional**. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 19, p. 24–40, 2005. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1701/1187>. Acesso em: 2 set. 2025.