

Natercia Sampaio Siqueira  
José Diego Martins de Oliveira e Silva  
Luísa Cristina Pinto e Netto  
(Organizadores)

**NOVAS METODOLOGIAS  
DE TRIBUTAÇÃO:  
Sua compatibilidade com  
a Justiça na era Digital**

Editora CRV  
Curitiba – Brasil  
2025

# EM QUE TERMOS SE DEVE CONSIDERAR *EXTRAFISCAL* O IMPOSTO PREVISTO NO ART. 153, VIII DA CONSTITUIÇÃO?

*Marciano Seabra de Godoi*<sup>1</sup>

## 1. Introdução

Entre os novos tributos criados pela Emenda Constitucional 132, de 20 de dezembro de 2023, figura o imposto federal sobre “produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, nos termos de lei complementar” (art. 153, VIII da Constituição).

O objetivo do presente estudo é investigar qual a melhor categorização de tal imposto de um ponto de vista jurídico e econômico, e em que medida ele é ou não dotado de caráter extrafiscal. Nesta análise, levarei em conta o conjunto das normas contidas na Emenda Constitucional 132, bem como as normas do projeto de lei complementar aprovado pela Câmara dos Deputados em 10 de julho de 2024<sup>2</sup>, em seus artigos que instituem e regulam o assim chamado *imposto seletivo* – denominação que não é utilizada pela Emenda Constitucional 132, mas que consta do referido projeto de lei complementar. Também serão consideradas, na análise sobre a melhor categorização a ser dada ao imposto, normas e experiências internacionais<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> Doutor em Direito Financeiro e Tributário (Universidade Complutense de Madri) e Mestre em Direito Tributário (UFMG). Professor da PUC Minas nos cursos de graduação em Direito e Economia. Professor do Programa de Pós-graduação em Direito (mestrado/doutorado) da PUC Minas. Professor Visitante (2022) da Faculdade de Direito da Universidade Autônoma de Madri, onde realizou seu pós-doutorado com bolsa Capes-Fundação Carolina (2011-2012). Vice-presidente do Instituto de Estudos Fiscais – IEFi. Advogado.

<sup>2</sup> Na elaboração deste estudo, levei em conta a redação final do projeto de lei complementar 68/2024 tal como aprovado pela Câmara dos Deputados e enviado ao Senado Federal, nos termos informados pelo sítio eletrônico da Câmara dos Deputados – [https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=2456606&filename=Tramitacao-PLP%2068/2024](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2456606&filename=Tramitacao-PLP%2068/2024).

<sup>3</sup> Vários raciocínios, fontes de pesquisa e conclusões do presente estudo são comuns ao artigo de minha autoria “Considerações sobre o imposto seletivo previsto na Emenda Constitucional n.º 132/2023” (inédito).

## 2. O imposto seletivo como um típico imposto especial sobre o consumo

Entre os tributos sobre o consumo, há aqueles que se dirigem à generalidade dos bens e serviços (como o clássico Imposto sobre o Valor Agregado ou Acrescentado – IVA, cobrado desde meados do século passado inicialmente na Europa e depois em várias partes do mundo) e aqueles que *selecionam* somente alguns bens ou serviços para sua incidência. O imposto previsto no art. 153, VIII da Constituição pode ser chamado de *seletivo* porque se inclui nessa segunda categoria de impostos sobre o consumo, ao contrário do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) previsto no art. 156-A da Constituição e da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) prevista no art. 195, V da Constituição, que buscam incidir – como típicos tributos sobre o valor agregado – não sobre *alguns*, mas sobre *todos* os bens e serviços negociados no mercado. Assim, enquanto o IBS e a CBS são concebidos para incidir *genericamente* sobre todos os bens e serviços, o imposto seletivo tem a função de gravar *seletivamente* somente alguns bens e serviços – aqueles que o legislador complementar reputar como prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente.

Ocorre que, no sistema tributário atual, já há um imposto que a Constituição afirma (art. 153, § 3.º, I) que “será seletivo” – o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI); e outro imposto que a Constituição dispõe (art. 155, § 2.º, III) que “poderá ser seletivo” – o ICMS (Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação) em função da essencialidade dos produtos (no caso do IPI) ou da essencialidade das mercadorias e dos serviços (no caso do ICMS).

Portanto, em relação ao IPI e ao ICMS, a seletividade do imposto (obrigatória no IPI e facultativa no ICMS) se relaciona não com o âmbito de sua incidência, mas sim com a intensidade do imposto ser minorada no caso de bens e serviços considerados essenciais pelo legislador. Essa seletividade do IPI e no ICMS está ligada ao princípio da capacidade contributiva, como ressaltam Ricardo Lobo Torres (Torres, 2007, 178) e Misabel Derzi (Baleeiro, 2013, 492). A lógica que opera aqui é a de que aos produtos essenciais sejam atribuídas alíquotas menores visto que seu consumo praticamente esgota o rendimento das camadas mais pobres da população, exatamente as camadas destituídas de capacidade contributiva. Já na seletividade do novo imposto previsto pela EC 132 (art. 153, VIII), a capacidade contributiva não desempenha papel relevante, pois não são considerações ligadas à capacidade contributiva que fundamentam a decisão do legislador de “selecionar” somente alguns bens e serviços para figurar no objeto do imposto. Portanto, é muito importante não confundir ou embaralhar uma *seletividade* com a outra.

Por outro lado, verifica-se uma notável semelhança entre o imposto do art. 153, VIII da Constituição e o que a literatura internacional denomina “excise taxes” ou “excise duties”, que incidem tradicionalmente sobre “produtos como bebidas alcoólicas, tabaco e combustíveis para motores” (IBFD, 2015, 188). Na União Europeia, esses tributos são conhecidos e regulados como “impostos especiais sobre o consumo”, havendo uma harmonização, desde 1992, de sua cobrança pelos Estados-Membros (União Europeia, 2020).

Em Portugal, esses impostos especiais sobre o consumo têm legislação própria (o Código dos Impostos Especiais de Consumo – Decreto-lei n.º 73/2010) e incidem atualmente sobre as bebidas alcoólicas, as bebidas adicionadas de açúcar e outros edulcorantes, os produtos petrolíferos e energéticos e o tabaco (Governo de Portugal, 2024). Na Espanha, a Lei n.º 38/1992, constantemente atualizada, regula os chamados “Impuestos Especiales”, cujos objetos são: álcool e bebidas alcoólicas, combustíveis (gasolina, diesel, que-rosene etc.), produtos do tabaco, carvão, eletricidade e determinados meios de transporte (automóveis, embarcações e aeronaves) (cf. Pérez Royo, 2021, p. 979-1.036).

Portanto, para adotar uma terminologia mais técnica e rigorosa, que leve em conta as comparações internacionais e evite a ambiguidade do termo *seletivo* explicada anteriormente, melhor seria fazer referência ao imposto do art. 153, VIII da Constituição como um *imposto especial sobre o consumo*, e não como um *imposto seletivo*, nomenclatura adotada oficialmente pelo projeto de lei complementar aprovado pela Câmara dos Deputados em 10 de julho de 2024.

## 3. Diferenças entre o imposto seletivo tal como figurava na Proposta de Emenda Constitucional 45/2019 e tal como foi previsto no texto final da Emenda Constitucional 132

A Emenda Constitucional 132 (EC 132), promulgada no final de 2023, teve sua origem na Proposta de Emenda Constitucional 45 (PEC 45), formalizada em abril de 2019. Na versão original da PEC 45, inseriam-se na competência residual da União Federal “impostos seletivos, com finalidade extrafiscal, destinados a desestimular o consumo de determinados bens, serviços ou direitos” (art. 154, III da Constituição, adicionado pela PEC 45/2019)<sup>4</sup>.

Entre essa norma originalmente proposta em 2019 e a que finalmente foi aprovada pela EC 132 há marcantes diferenças. Na PEC original, incluíam-se

4 BRASIL. Câmara dos Deputados. **Proposta de Emenda à Constituição n.º 45, de 3 de abril de 2019.** Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília, Câmara dos Deputados, 2019. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>. Acesso em: 27 jun. 2024.

*impostos* (no plural) na competência residual da União (art. 154), impostos expressamente caracterizados como de “finalidade extrafiscal”, com o assumido propósito de “desestimular o consumo de determinados bens, serviços ou direitos”. Na versão final aprovada, incluiu-se na competência tributária ordinária da União (art. 153) somente um imposto – e não vários impostos, como na versão anterior. Além disso, na norma aprovada pela EC 132 deixa de haver menção a uma “finalidade extrafiscal” e a um propósito de “desestimular o consumo” de determinados bens, serviços ou direitos.

A norma original da PEC 45 não definia o objeto ou a materialidade dos tais “impostos seletivos”, somente indicava seu propósito de “desestimular o consumo” de determinados, bens, serviços ou direitos. Por um lado, a norma afinal promulgada com a EC 132 foi mais precisa e específica quanto à materialidade do imposto (“produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente”), ainda que tenha deixado para decisão do legislador complementar a tarefa de definir quais serão os bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente a serem tributados pelo imposto. Por outro lado, a norma promulgada com a EC 132 não se manifestou claramente sobre a finalidade (extrafiscal?) e o propósito do imposto (desestimular condutas?).

Na análise sobre a natureza fiscal ou extrafiscal do imposto em análise, é imprescindível atentar para outra sensível diferença entre a norma originalmente proposta e a norma finalmente aprovada. Na proposta original dos “impostos seletivos com finalidade extrafiscal” a serem instituídos pela competência residual da União, o produto de sua arrecadação permanecia integralmente com a União. A EC 132 aprovou uma norma totalmente diferente: determinou que 60% da arrecadação do imposto seja distribuída entre Estados e Municípios (vide art. 159, I e II da Constituição, na redação dada pela EC 132), tal como se dá atualmente com a arrecadação do Imposto sobre Produtos Industrializados.

Portanto, é possível concluir com segurança que, na versão original da PEC 45, os “impostos seletivos” inseridos na competência residual da União apresentavam caráter puramente extrafiscal, não tendo maior relevância arrecadatória e assumindo um papel nitidamente dissuasório – “desestimular o consumo de determinados bens, serviços ou direitos”.

Contudo, na versão finalmente aprovada pela EC 132, ao imposto incidente sobre a “produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente” foi reservado um relevante papel arrecadatório: a tarefa de prover o abastecimento do Fundo de Participação dos Estados – FPE (art. 159, I, “a” da Constituição), do Fundo de Participação dos Municípios – FPM (art. 159, I, “b, d, f” da Constituição), dos

programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste (art. 159, I, “c” da Constituição) e da parcela que os Estados rateiam em função de suas exportações de produtos industrializados (art. 159, II da Constituição).

Além disso, confirmando o caráter arrecadatório mencionado anteriormente, o art. 7.º da EC 132 determina que a União está obrigada a compensar financeiramente Estados e Municípios caso a substituição do IPI pelo IS provoque redução do montante dos valores entregues nos termos do art. 159, I e II da Constituição: parcelas do FPE, do FPM, valores destinados a programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e parcela que os Estados rateiam em função de suas exportações de produtos industrializados.

#### **4. Análise do rol de bens e serviços tributados pelo imposto seletivo conforme o projeto de lei complementar aprovado na Câmara dos Deputados em 10 de julho de 2024 e enviado para votação pelo Senado Federal**

No projeto de lei complementar enviado pelo Executivo ao Congresso Nacional em abril de 2024 (PLP 68/2024), seis tipos de bens eram tributados pelo imposto seletivo: veículos, aeronaves e embarcações, produtos fumígenos, bebidas alcoólicas, bebidas açucaradas e bens minerais. Vale lembrar que, sobre os produtos incluídos no âmbito de incidência do imposto seletivo, incidirá também o IVA dual (IBS e CBS) previsto e regulado na EC 132. Essa mesma lógica se verifica, por exemplo, na União Europeia: os produtos tributados pelos impostos especiais sobre o consumo também são tributados pelo IVA.

Ao cabo de uma curta tramitação na Câmara dos Deputados, de menos de três meses, o projeto de lei complementar foi aprovado em 10 de julho de 2024 e acrescentou aos seis tipos de bens anteriormente mencionados uma nova categoria de serviços: “concursos de prognósticos e fantasy sport” (art. 406, § 1.º, VII do projeto de lei aprovado).

A seguir, analisarei brevemente em que medida a incidência conjunta do imposto seletivo e do IVA dual (IBS/CBS) sobre tais bens e serviços representaria uma tributação efetivamente mais pesada da que, hoje em dia, incide sobre o seu consumo.

No caso de bebidas alcoólicas e produtos fumígenos, trata-se de duas categorias de produtos que, de longa data e seguindo uma consolidada prática internacional (cf. Chaloupka; Powell, 2023), vêm sendo tributados pelo IPI, pelo ICMS e pelas contribuições do PIS/COFINS com alíquotas bem

mais altas do que as aplicáveis à generalidade dos produtos (cf. Piscitelli; Teles, 2023). Portanto, no caso do tabaco e das bebidas alcoólicas, a eventual ausência de sua tributação pelo imposto seletivo provocaria uma forte queda da carga tributária sobre o seu consumo, o que muito provavelmente provocaria como consequência o aumento do volume da demanda por tais produtos (fenômeno muito preocupante que poderá ocorrer no caso das armas de fogo – vide CAUSIN, 2024). Sem a incidência do imposto seletivo, o consumo do tabaco e das bebidas alcoólicas seria tributado, no novo regime previsto pela EC 132, tão somente pelo IVA dual (IBS/CBS), cuja alíquota de referência é estimada atualmente em 26,5%, patamar bastante inferior à alíquota conjunta de todos os tributos sobre o consumo incidentes atualmente (IPI, ICMS, contribuições do PIS/COFINS).

Os veículos, aeronaves e embarcações são atualmente tributados pelo IPI, pelo ICMS e pelas contribuições do PIS/COFINS, mas sem as alíquotas agravadas que incidem sobre bebidas alcoólicas e produtos do tabaco. Com a nova tributação do consumo prevista na EC 132, estima-se que a carga tributária do IVA dual (IBS/CBS) sobre veículos, aeronaves e embarcações seja inferior à carga tributária atual representada por ICMS/IPI/PIS/COFINS, numa tendência esperada para todo o setor industrial (cf. Exame, 2023), na medida em que a não-cumulatividade presente no IBS/CBS será provavelmente muito mais efetiva do que a não-cumulatividade presente atualmente no ICMS/IPI/PIS/COFINS. Exatamente por esse motivo, foi amplo e intenso o apoio do setor industrial à reforma tributária promovida pela EC 132 – cf. Agência de Notícias da Indústria, 2023. Portanto, a tributação dos veículos, aeronaves e embarcações pelo imposto seletivo não necessariamente provocará um aumento global da carga tributária atual sobre o seu consumo.

Quanto às “bebidas açucaradas” objeto de incidência do imposto seletivo, o projeto de lei complementar aprovado pela Câmara dos Deputados assim considera as “águas, incluindo as águas minerais e as águas gaseificadas, adicionadas de açúcar ou de outros edulcorantes ou aromatizadas” (item 22.02.10.00 da Nomenclatura Comum do Mercosul)<sup>5</sup>. Tais produtos atualmente têm o seu consumo tributado por ICMS/IPI/PIS/COFINS, mas as grandes indústrias de refrigerantes desfrutam de relevantes desonerações tributárias no âmbito do IPI em suas aquisições da Zona Franca de Manaus (cf. Alvim; Maia, 2023), desonerações que a EC 132 determinou sejam preservadas mesmo após a redução a zero das alíquotas do IPI em 2027 (cf. art. 126, III, “a” do ADCT). A tributação dos refrigerantes pelo imposto seletivo, medida conhecida na experiência internacional (Nakhimovsky *et al.*, 2016), pode conseguir aumentar a carga tributária global atual sobre tais produtos

5 Cf. informações disponíveis em <https://portalunico.siscomex.gov.br/classif/#/sumario?perfil=publico>.

mesmo com a preservação (determinada pela EC 132) dos benefícios fiscais ligados ao IPI, mas tudo dependerá da intensidade das alíquotas (*ad valorem* e específica) a serem definidas pela lei ordinária (cf. art. 153, § 6.º, VI da Constituição).

A extração de minerais é imune ao IPI, em virtude do disposto no art. 155, § 3.º da Constituição. Como a grande maioria dos minerais extraídos é exportada, o setor desfruta também da imunidade do ICMS e das contribuições sociais que a Constituição reserva para as exportações (arts. 155, § 2.º, X, “a” e 149, § 2.º, I). Como a EC 132 determinou que o IVA dual (IBS e CBS) tampouco incidirá sobre as exportações (arts. 156-A, § 1.º, III e 195, § 16), a nova tributação do consumo prevista na EC 132 não parecia apta a representar qualquer aumento de carga tributária para o setor, não fosse a previsão da incidência do imposto do art. 153, VIII da Constituição sobre “extração”, aliada à norma segundo a qual “na extração, o imposto será cobrado independentemente da destinação, caso em que a alíquota máxima corresponderá a 1% (um por cento) do valor de mercado do produto” (art. 153, § 6.º, VII).

Verificando que a incidência do imposto seletivo pode representar efetivamente um aumento de carga tributária em relação ao patamar atual, a indústria do setor mineral exerceu forte pressão para que a Câmara dos Deputados retirasse a extração de minerais do âmbito de incidência do imposto seletivo, e o resultado concreto disso foi a norma segundo a qual “as alíquotas do Imposto Seletivo estabelecidas nas operações com bens minerais extraídos respeitarão o percentual máximo de 0,25% (vinte e cinco centésimos por cento)” (art. 419, § 2.º do projeto de lei complementar aprovado pela Câmara dos Deputados no dia 10 de julho de 2024).

Se por um lado os deputados e deputadas foram generosos e atenderam em grande medida o pleito da indústria da mineração (redução da alíquota máxima de 1% para apenas 0,25%), por outro lado decidiram incluir no imposto seletivo um setor econômico que não havia sido previsto no projeto de lei complementar preparado pelo Executivo: “concursos de prognósticos e fantasy sport” (art. 406, § 1.º, VII do projeto de lei complementar aprovado pela Câmara dos Deputados no dia 10 de julho de 2024). O art. 237 do projeto aprovado esclarece o escopo concreto desse setor: “concursos de prognósticos, em meio físico ou virtual, compreendendo todas as modalidades lotéricas, incluindo as apostas de quota fixa e os sweepstakes, as apostas de turfe e as demais apostas”. Quanto ao fantasy sport, a Lei 14.790/2023 assim o define:

Art. 49. Não configura exploração de modalidade lotérica, promoção comercial ou aposta de quota fixa, estando dispensada de autorização do poder público, a atividade de desenvolvimento ou prestação de serviços relacionados ao fantasy sport.

Parágrafo único. Para fins do disposto neste artigo, considera-se *fantasy sport* o esporte eletrônico em que ocorrem disputas em ambiente virtual, a partir do desempenho de pessoas reais, nas quais:

- I – as equipes virtuais sejam formadas de, no mínimo, 2 (duas) pessoas reais, e o desempenho dessas equipes dependa eminentemente de conhecimento, análise estatística, estratégia e habilidades dos jogadores do *fantasy sport*;
- II – as regras sejam preestabelecidas;
- III – o valor garantido da premiação independa da quantidade de participantes ou do volume arrecadado com a cobrança das taxas de inscrição; e
- IV – os resultados não decorram do resultado ou da atividade isolada de uma única pessoa em competição real.

O projeto de lei complementar aprovado pela Câmara dos Deputados no dia 10 de julho de 2024 também definiu em seu art. 412, V a base de cálculo específica para a incidência do imposto seletivo sobre as atividades dos concursos de prognósticos e *fantasy sport*, a qual será a mesma base de cálculo prevista para a incidência do IBS e da CBS, prevista no art. 238 do projeto:

Art. 237. A base de cálculo do IBS e da CBS sobre concursos de prognósticos é a receita própria da entidade decorrente dessa atividade, correspondente ao produto da arrecadação, com a dedução de: I – premiações pagas; e II – destinações obrigatórias por lei a órgão ou fundo público e aos demais beneficiários.

## 5. O imposto seletivo é um tributo extrafiscal?

Um exemplo de incidência tributária puramente extrafiscal é o IPTU progressivo no tempo, previsto no art. 182, § 4.º, II da Constituição e regulado no Estatuto da Cidade (Lei n.º 10.257, de 2001). Esse instrumento, infelizmente muito pouco utilizado pelos Municípios brasileiros<sup>6</sup>, tem função nitidamente dissuasória. Seu objetivo é evitar que surja, ou então que se perpetue no tempo, a situação que provoca a incidência do imposto: manutenção da propriedade em desconformidade com o planejamento urbano definido no Plano Diretor.

As altas alíquotas do IPTU progressivo no tempo, que podem duplicar ano a ano e chegar a 15% do valor venal da propriedade (conforme o art. 7.º da Lei n.º 10.257/2001), são concebidas exatamente para tornar insustentável, de um ponto de vista econômico, a conduta que constitui o fato gerador do tributo. Muito diferente disto é a função dos *impostos especiais sobre o consumo*, largamente utilizados na generalidade dos países, que não pretendem

<sup>6</sup> Sobre o tema, cf. Barbosa, 2023, p. 229-262; Morais, 2021.

fazer com que deixe de existir o consumo por eles tributado, e sim fazer com que sejam refletidas no preço de determinados bens ou serviços as externalidades econômicas negativas geradas pelo seu consumo<sup>7</sup>.

Em se tratando dos impostos especiais sobre o consumo, como é o caso do imposto previsto no art. 153, VIII da Constituição brasileira, a função arrecadatória é relevante e convive com uma extrafiscalidade que não se pode chamar de dissuasória, pelo menos em um sentido forte. Não se trata propriamente de evitar ou tornar proibitivo o consumo de determinado bem ou serviço, mas corrigir uma falha de mercado (cf. Brooks, 2015) e introduzir no preço dos bens ou serviços tributados um valor aproximado de suas externalidades negativas. Neste sentido, o legislador espanhol foi bastante didático na exposição de motivos da lei de 1992, que sistematizou a incidência dos impostos especiais sobre o consumo, afirmando que referidos tributos (Espanha, 1992)

constituyen, junto con el Impuesto sobre el Valor Añadido, las figuras básicas de la imposición indirecta y se configuran como impuestos sobre consumos específicos, gravando el consumo de unos determinados bienes, además de lo que lo hace el IVA en su condición de impuesto general. Este doble gravamen se justifica en razón a que el consumo de los bienes que son objeto de estos impuestos genera unos costes sociales, no tenidos en cuenta a la hora de fijar sus precios privados, que deben ser sufragados por los consumidores, mediante una imposición específica que grave selectivamente estos consumos, cumpliendo, además de su función recaudatoria, una finalidad extrafiscal como instrumento de las políticas sanitarias, energéticas, de transportes, de medio ambiente, etc.

Como visto antes, a EC 132 conformou o imposto do art. 153, VIII da Constituição como sendo um imposto especial sobre o consumo com relevante função arrecadatória, especialmente para os cofres estaduais e municipais. E não há nisso qualquer contradição. Com efeito, na experiência internacional os impostos especiais sobre o consumo (que incidem em paralelo e adicionalmente ao imposto sobre o valor agregado) têm um peso arrecadatório relevante: na média dos países da OCDE representam 11% da carga tributária total, aproximadamente a metade da arrecadação do imposto sobre o valor agregado (20,7% da arrecadação total) – OECD, 2023.

<sup>7</sup> Conforme explica o português Sérgio Vasques, se no século XIX a tributação do tabaco, da bebida alcoólica e do jogo fundamentava-se numa ética da temperança e do trabalho que combatia vícios (daí a alcunha de impostos sobre o pecado tradicionalmente dada a tais exações), a partir do século XX "o bem-estar social promove-se otimizando a alocação de recursos de uma comunidade; a alocação ótima de recursos exige a correção dos custos internos e externos produzidos pelos consumos dos contribuintes" (Vasques, 1999, p. 238-9).

Portanto, se conceituamos a extrafiscalidade como o uso consciente dos tributos com propósitos que extravasam a obtenção de recursos para o financiamento dos gastos públicos, podemos diferenciar pelo menos dois tipos de extrafiscalidade. No primeiro tipo, o propósito é de dissuadir e evitar as condutas que constituem o objeto do tributo (é o caso do IPTU progressivo no tempo), situação na qual seria temerário e contraditório reservar ao imposto uma função arrecadatória relevante. No segundo tipo de extrafiscalidade, o caráter “regulatório” do tributo consiste em corrigir o valor de mercado de determinado bem ou serviço, sem que isso suponha necessariamente um propósito de evitar ou dissuadir condutas (esse é o caso do imposto seletivo, que se caracteriza como um *imposto especial de consumo*).

Sergio André Rocha, em estudo recente, afirmou que (Rocha, 2024)

da maneira como o debate sobre o “Imposto Seletivo” evoluiu [na tramitação da PEC que redundou na EC 132], está claro que ele tem propósito arrecadatório. Naturalmente, como ocorre com qualquer imposto, ele pode ser utilizado para fins extrafiscais. Entretanto, parece-nos um equívoco caracterizá-lo como um imposto extrafiscal ou predominantemente extrafiscal. A própria previsão da incidência do “Imposto Seletivo” sobre atividades extrativas nos parece confirmar nossa posição.

Estamos de acordo com o autor no sentido de que o imposto do art. 153, VIII da Constituição tem propósito arrecadatório, pelos motivos expostos anteriormente nesta seção. O fato de a EC 132 prever expressamente a incidência do imposto seletivo sobre a extração mineral, e ainda fixar no art. 153, § 6.º, VII uma alíquota máxima de 1% sobre as operações de extração (patamar reduzido pela Câmara dos Deputados para 0,25%), permitindo expressamente a incidência do imposto sobre as exportações de minerais como uma exceção à regra do art. 153, § 6.º, I, efetivamente corrobora a constatação de que não há no imposto em análise uma extrafiscalidade necessariamente dissuasória. Soa estranho e artificial pensar que, tributando a exportação de minério de ferro, petróleo e gás natural (minerais previstos no projeto de lei aprovado pela Câmara dos Deputados), o imposto seletivo esteja *evitando* ou *desestimulando* alguma conduta. O que ocorre é que, tendo tais extrações impactos ambientais e sanitários notoriamente gravosos, a incidência do imposto agrega ao preço do produto essa externalidade negativa.

Outra evidência da forte importância arrecadatória do imposto seletivo é o art. 130 do ADCT, criado pela EC 132:

Art. 130. Resolução do Senado Federal fixará, para todas as esferas federativas, as alíquotas de referência dos tributos previstos nos arts. 156-A e

195, V, da Constituição Federal, observados a forma de cálculo e os limites previstos em lei complementar, de forma a assegurar:

I – de 2027 a 2033, que a receita da União com a contribuição prevista no art. 195, V, e com o imposto previsto no art. 153, VIII, todos da Constituição Federal, seja equivalente à redução da receita:

a) das contribuições previstas no art. 195, I, “b”, e IV, e da contribuição para o Programa de Integração Social de que trata o art. 239, todos da Constituição Federal;

b) do imposto previsto no art. 153, IV; e (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

c) do imposto previsto no art. 153, V, da Constituição Federal, sobre operações de seguros;

A norma dispõe que a alíquota de referência da CBS deve ser fixada de modo a que, a partir de 2027, a arrecadação dessa nova contribuição, somada à arrecadação do imposto IS, corresponda à arrecadação atual das contribuições do PIS e da COFINS (que a CBS substituirá de um ponto de vista orçamentário), do IOF sobre operações de seguros (que será extinto tão logo o IBS passe a ser cobrado sobre tais operações) e do IPI (cujas alíquotas serão reduzidas a zero no mesmo ano em que começará a cobrança do IS). Esta norma, combinada com a norma que destina 60% da arrecadação do imposto seletivo às mesmas vinculações existentes no caso da arrecadação do IPI, deixa nítido que a EC 132 determina seja projetada uma arrecadação do imposto seletivo equivalente à arrecadação atual do IPI.

Hugo de Brito Machado Segundo afirma que o IS “substituirá a parte extrafiscal” do IPI (Machado Segundo, 2024, p. 44). Pelas normas da EC 132 analisadas no presente estudo, considero que o imposto seletivo substitui o IPI inclusive em sua parte fiscal ou arrecadatória.

Por isso mesmo o Secretário Extraordinário da Reforma Tributária (e seu principal autor intelectual), Bernard Appy, afirmou em maio de 2024 que o imposto seletivo “está sendo pensado para ter a mesma arrecadação do atual Imposto sobre Produtos Industrializados”. Nisto está correto o Secretário. Mas não me parece correta sua afirmação de que “o [Imposto] Seletivo não tem objetivo arrecadatório. Ele é regulatório e vai ser usado para fins regulatórios” (Otta, 2024). O IS pode não ter relevância arrecadatória efetiva para a União Federal, mas para a federação brasileira, como se viu ao longo do presente estudo, ele tem uma importante responsabilidade arrecadatória.

Como o IPI incide sobre a grande maioria dos produtos consumidos na economia, e o IS somente incidirá sobre bens e serviços “prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente”, não é uma tarefa simples arrecadar, com o IS, quantia equivalente à arrecadação do IPI. Se se decidir manter, no IS, a mesma

arrecadação gerada atualmente pelo IPI no caso dos produtos fumígenos<sup>8</sup> e das bebidas alcoólicas<sup>9</sup>, a arrecadação do IS com outros produtos/serviços além do tabaco/bebidas alcoólicas necessitará atingir uma quantia aproximada de no mínimo de R\$ 45 bilhões.

Parece-me que a inclusão, pela própria EC 132, da extração de minerais na materialidade do IS, definindo-se uma alíquota máxima de 1% e permitindo-se inclusive sua cobrança nas exportações, foi uma providência destinada a preencher esse desafio de igualar a arrecadação do imposto seletivo à do IPI. Contudo, a redução da alíquota máxima para 0,25% determinada pela Câmara dos Deputados tornará essa tarefa muito mais difícil. Por outro lado, a Câmara dos Deputados incluiu na incidência do imposto seletivo o setor das apostas online, que movimenta no mercado brasileiro aproximadamente R\$ 150 bilhões por ano (NETO, 2023) e pode incrementar significativamente a arrecadação do imposto, aproximando sua arrecadação à arrecadação atual do IPI.

## 6. Considerações finais

Os legisladores que criarão as normas da lei complementar responsável por instituir o imposto previsto no art. 153, VIII da Constituição devem estar conscientes de que o imposto em questão foi concebido pela EC 132 como tendo, ademais de um propósito extrafiscal, uma relevante função de, por meio da distribuição de 60% de sua arrecadação, financiar os gastos públicos municipais e estaduais, especialmente no caso dos Municípios com menos habitantes (que são os mais numerosos) e no caso dos Estados com menor renda *per capita*.

As normas a serem criadas para a instituição do imposto devem cumprir com esse desígnio constitucional tão importante para a federação brasileira e para a efetividade dos direitos fundamentais dos cidadãos, ao mesmo tempo em que devem colocar em prática o potencial extrafiscal da exação. Quanto à extrafiscalidade presente no chamado imposto seletivo, não se trata exatamente de evitar ou tornar proibitivo o consumo de determinado bem ou serviço, mas sim corrigir uma falha de mercado, introduzindo no preço dos bens ou serviços tributados um valor aproximado das externalidades negativas decorrentes de seu efeito gravoso em relação à saúde ou ao meio ambiente.

8 O IPI sobre produtos fumígenos arrecadou R\$ 5,3 bi em 2021, R\$ 6,7 bi em 2022 e R\$ 2,7 bi em 2023 – BRASIL, 2023; BRASIL, 2024. A grande queda da arrecadação em 2023 se deveu, aparentemente, a uma bilionária compensação de créditos tributários (vide CUCOLO, 2023).

9 O IPI sobre bebidas alcoólicas arrecadou R\$ 2,4 bi em 2021, R\$ 2 bi em 2022 e R\$ 2,6 bi em 2023 – vide referências citadas na nota anterior.

## REFERÊNCIAS

AGÊNCIA DE NOTÍCIAS DA INDÚSTRIA. **Aprovação da reforma tributária é uma grande conquista para o Brasil, avalia CNI**. Brasília, 2023. Disponível em: <https://noticias.portaldaindustria.com.br/posicionamentos/aprovacao-da-reforma-tributaria-e-uma-grande-conquista-para-o-brasil-avalia-cni/>.

ALVIM, Leonardo de Andrade Rezende; MAIA, Pedro Eliezer. A (im)possibilidade da utilização do direito tributário para modificar os hábitos alimentares no Brasil. *In*: PISCITELLI, Tathiane; CARVALHO, Adriana (org.). **Tributos saudáveis – Diálogo entre direito, saúde e economia**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2023. p. 241-260.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. rev. atual. e amp. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio: Forense, 2013.

BARBOSA, Álvaro. **Desafios para a efetividade da função social urbana**. Rio: Lumen Juris, 2023. p. 229-262.

BRASIL, Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Análise da Arrecadação das Receitas Federais Dezembro 2022**. Brasília, 2023.

BRASIL, Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Análise da Arrecadação das Receitas Federais Dezembro 2023**. Brasília, 2024.

BROOKS, Neil. The Logic, Policy and Politics of Tax Law: An Overview, *In*: TIM, Edgar *et al.* (ed.) **Materials on Canadian Income Tax**. 15. ed. Toronto: Carswell, 2015.

CAUSIN, Juliana. Sem “imposto do pecado”, armamentos teriam redução de mais de 70% na carga tributária. **O Globo**, São Paulo, 13 jul. 2024. Disponível em: <https://oglobo.globo.com/economia/noticia/2024/07/13/sem-imposto-do-pecado-armamentos-teriam-reducao-de-mais-de-70percent-na-carga-tributaria.ghtml>.

CHALOUPKA, Frank J.; POWELL, Lisa M. Usando a política fiscal para promover a saúde: tributando o tabaco, o álcool e as bebidas açucaradas, *In*: PISCITELLI, Tathiane; CARVALHO, Adriana (org.). **Tributos saudáveis – Diálogo entre direito, saúde e economia**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2023. p. 75-112.

CUCOLO, Eduardo. Como fábrica de cigarros conseguiu R\$ 4,8 bilhões do governo? Entenda reclamação de Haddad. **Folha de S.Paulo**, São Paulo, 31 out 2023. Disponível em: <https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2023/10/como-fabrica-de-cigarros-conseguiu-r-48-bilhoes-do-governo-entenda-reclamacao-de-haddad.shtml>.

ESPAÑA. **Lei n.º 38, de 28 de dezembro de 1992**, de Impostos Especiais. Disponível em: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1992-28741>.

EXAME. **Indústria será a mais beneficiada com a reforma tributária, mas todos os setores ganham, diz Appy**. Brasília, 2023. Disponível em: <https://exame.com/economia/industria-sera-a-mais-beneficiada-com-a-reforma-tributaria-mas-todos-os-setores-ganham-diz-appy/>.

GOVERNO DE PORTUGAL. **Impostos especiais de consumo em Portugal**. 2024. Disponível em: <https://eportugal.gov.pt/cidadaos-europeus-viajar-viver-e-fazer-negocios-em-portugal/impostos-para-atividades-economicas-em-portugal/impostos-especiais-de-consumo-em-portugal>.

IBFD. **IBFD International Tax Glossary**. 7. ed. Editor: Julie Rogers-Glabush. Amsterdam: IBFD, 2015.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Reforma Tributária Comentada e Comparada**. São Paulo: Atlas 2024.

MORAIS, Mariana Costa Oliveira. O IPTU progressivo no tempo na cidade de São Paulo: análise da sua aplicação como indutor da função social da propriedade. **Revista da Defensoria Pública do Estado de São Paulo**, [S. l.], v. 3, n. 1, p. 277-292, jul. 2021.

NAKHIMOVSKY, Sharon *et al.* Taxes on Sugar-Sweetened Beverages to Reduce Overweight and Obesity in Middle-Income Countries: A Systematic Review. **PLoS ONE**, v. 11, n. 9, 2016.

NETO, João Sorima. Empresas de apostas on-line, “bets” movimentam R\$ 150 bilhões por ano. **O Globo**, São Paulo, 8 abr. 2023. Disponível em: <https://oglobo.globo.com/economia/noticia/2023/04/informal-setor-de-apostas-on-line-movimenta-ate-r-150-bi-por-ano.ghtml>.

OECD. **Revenue Statistics 2023, Tax Revenue Buoyancy in OECD Countries**. OECD, 2023.

OTTA, Lu Aiko. Arrecadação do imposto seletivo não deve ultrapassar R\$ 50 bi por ano. **Valor Econômico**, Brasília, 3 maio 2024. Disponível em: <https://valor.globo.com/politica/noticia/2024/05/03/arrecadacao-do-is-nao-deve-ultrapassar-r-50-bi-por-ano.ghtml>.

PÉREZ ROYO, Fernando (Director). **Curso de Derecho Tributario – Parte Especial**. 15 ed. Madrid: Tecnos, 2021.

PISCITELLI, Tathiane; CARVALHO, Adriana (org.). **Tributos saudáveis – Diálogo entre direito, saúde e economia**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2023.

ROCHA, Sérgio André. **Natureza e materialidade constitucional do “Imposto Seletivo”**. *Conjur*, 22 abr. 2024.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Volume IV: Os Tributos na Constituição. Rio: Renovar, 2007.

UNIÃO EUROPEIA, DIRETIVA (UE) 2020/262 DO CONSELHO de 19 de dezembro de 2019 que estabelece o regime geral dos impostos especiais de consumo (reformulação). **Jornal Oficial da União Europeia**, 27 fev. 2020. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pt/TXT/?uri=CELEX%3A32020L0262>.

VASQUES, Sérgio. **Os Impostos do Pecado – O álcool, o tabaco, o jogo e o fisco**. Coimbra: Almedina, 1999.