



Fundação Fênix

DOI: <https://doi.org/10.47319/rdft.v7n1.97>

**IMPOSTO SELETIVO: REFLEXÕES A PARTIR DA PERSPECTIVA DO CONTROLE DA  
EXTRAFISCALIDADE**

*SELECTIVE TAX: REFLECTIONS FROM THE PERSPECTIVE OF EXTRAFISCALITY  
CONTROL*

**Diogo de Barros Vidor<sup>1</sup>**

**Lucas Maciel Bernardes<sup>2</sup>**

**RESUMO**

O presente estudo possui como objetivo o estudo acerca do Imposto Seletivo, realizando uma análise de sua estrutura normativa, bem como dos métodos de controle constitucionais aplicáveis a esta espécie tributária. A partir das alterações promovidas pela Emenda Constitucional nº 132/2023 se traçou panorama constitucional sobre a hipótese de incidência do Imposto Seletivo, a fim de demonstrar a amplitude do critério material de incidência e da função extrafiscal. Sendo assim, foi realizada uma análise do Imposto Seletivo instituído pela Emenda Constitucional nº 132/2023, traçando uma análise dos seus aspectos principais, como espectro de incidência normativa, a amplitude do termo “prejudiciais à saúde e ao meio ambiente” e sua natureza e finalidade extrafiscal, bem como uma análise comparada com outros ordenamentos jurídicos a fim de compreender como vem sendo utilizada esta espécie tributária por outros países. Após esta análise, foram enfrentados os critérios de controle das normas extrafiscais a partir da isonomia e da proporcionalidade, a fim de traçar um critério a ser observado quando o Imposto Seletivo, tributo extrafiscal, for submetido a um controle e verificação de constitucionalidade.

**Palavras-chave:** Imposto Seletivo, extrafiscalidade, reforma tributária.

---

<sup>1</sup> Advogado. Graduado em Direito pelo Centro Universitário Ritter dos Reis – Porto Alegre – Rio Grande do Sul e Mestre em Fundamentos Constitucionais do Direito Público e do Direito Privado pela PUCRS, professor da faculdade Dom Alberto. E-mail: [diogobvidor@hotmail.com](mailto:diogobvidor@hotmail.com). Acesso Currículo Lattes: <http://lattes.cnpq.br/9485050724774190>

<sup>2</sup> Graduado em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul (PUCRS) e Pós-Graduando em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET) em Porto Alegre – Rio Grande do Sul. E-mail: [lucasbernardes842@gmail.com](mailto:lucasbernardes842@gmail.com). Acesso Currículo Lattes: <http://lattes.cnpq.br/5300873054771545>

## ABSTRACT

The present study aims to analyze the Selective Tax, examining its normative structure as well as the constitutional control methods applicable to this type of tax. Following the changes brought about by Constitutional Amendment No. 132/2023, a constitutional overview was established regarding the incidence hypothesis of the Selective Tax, demonstrating the scope of the material incidence criterion and its extrafiscal function. Thus, an analysis of the Selective Tax established by Constitutional Amendment No. 132/2023 was conducted, focusing on its main aspects, such as the normative incidence spectrum, the breadth of the term "harmful to health and the environment," and its extrafiscal nature and purpose. Additionally, a comparative analysis with other legal systems was performed to understand how this type of tax is being utilized by other countries. After this analysis, the criteria for controlling extrafiscal norms were addressed based on equality and proportionality, aiming to establish a criterion to be observed when the Selective Tax, as an extrafiscal tax, is subjected to constitutional control and verification.

**Keywords:** Selective Tax, extrafiscality, tax reform.

## 1 INTRODUÇÃO

Com a aprovação da Emenda Constitucional nº 132/2023 que alterou o Sistema Tributário Nacional, principalmente no que diz respeito a tributação sobre o consumo, notadamente com a instituição do IVA DUAL, foi inserido um novo imposto de competência da União que deverá ser instituído por lei complementar e terá como fato gerador a produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, senão vejamos:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

(...)

VIII - produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, nos termos de lei complementar

Tal Imposto Seletivo, já existente em outros países e conhecido popularmente como imposto do pecado, pode ser traduzido em um evidente e incontestável tributo extrafiscal. Isso se deve ao fato de que o texto constitucional delineou sua esfera material de incidência como sendo aqueles bens ou serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente.

A utilização de normas tributárias como mecanismo de intervenção e/ou indução do comportamento do contribuinte a fim de atingir determinadas finalidades que não a mera arrecadação não é novidade. Já na Rússia do século XVIII, o Czar Pedro teria criado um imposto incidente sobre a barba, ora que o "*czar desejava que a feição dos russos, conhecidos por usarem barbas, fosse mais ocidental, conhecidos por não terem barbas.*" (Adamy, 2012, p. 306).

Schoueri (2005, p. 109) por sua vez, também remonta à utilização indutora do tributo desde Roma, onde, por meio da *Lex Papia Poppaea*, institui-se um imposto adicional aos solteiros, ao mesmo passo em que se isentavam as famílias com três ou mais filhos, buscando estimular o desenvolvimento matrimonial.

No Brasil, a Constituição de 1988 autoriza tal utilização instrumentalizada do tributo (Leão, 2015, p. 23) e, pela primeira vez, teremos um tributo vocacionado a mitigar as externalidades negativas do consumo indesejado, diferente do que ocorria com o IPI, por exemplo, que embora tivesse como mandamento constitucional a seletividade em razão da essencialidade do produto, demonstrando um vetor extrafiscal, ainda se estava diante de um imposto de marcante finalidade arrecadatória e a incidir sobre toda e qualquer industrialização.

Em que pese a Constituição tenha limitado o campo de atuação do legislador infraconstitucional, tendo em vista que fixou como critério material de incidência a tributação sobre bens e serviços prejudiciais à saúde e ao meio ambiente, fato é que existe um campo de discricionariedade ao legislador para determinar o que será um bem ou serviço prejudicial à saúde e ao meio ambiente. Desse modo, é preciso estabelecer critérios na aplicação e delimitação ao alcance do Imposto Seletivo, sob pena de criar distorções e transformar o novo tributo em um mero instrumento arrecadatório.

Os efusivos debates sobre os benefícios econômicos e sociais advindos com a aprovação da Reforma Tributária sobre o Consumo, no plano constitucional e na regulamentação por lei complementar, não podem se sobrepor ao crivo analítico de possíveis consequências, no presente e no futuro, com a outorga de competência tributária com elevado grau de indeterminação do seu conteúdo.

O presente artigo, portanto, se propõe a enfrentar o problema acerca dos critérios de aplicação do Imposto Seletivo, a fim de determinar os parâmetros que nortearão a análise quanto aos limites da incidência adequada do Imposto Seletivo, a fim de evitar distorções e sua incidência indiscriminada pelo legislador complementar e ordinário.

Para tanto, o presente trabalho será dividido em três tópicos. No primeiro, serão traçados os aspectos relativos à competência tributária e a instituição do Imposto Seletivo; no segundo, será realizada uma análise de sua utilização em outros ordenamentos jurídicos, bem como dos delineamentos traçados pelo legislador complementar no projeto de lei complementar nº 68, atualmente em tramitação; após, no terceiro tópico, serão enfrentados os critérios de limitação e controle das normas extrafiscais indicados pela doutrina e jurisprudência. Por fim, serão apresentadas as conclusões alcançadas com a indicação de possíveis parâmetros a serem utilizados para a conferência da correta utilização do Imposto Seletivo.

## **2 DELIMITAÇÃO NORMATIVA DO IMPOSTO SELETIVO**

A primeira leitura das alterações promovidas pela Emenda Constitucional nº 132/2023 revela a diretriz da reforma tributária em que se buscou conferir maior amplitude semântica às regras de competências tributárias.

Em recente obra, Melissa Guimarães Castello (2024, p.128), analisa o alcance dado pelo artigo 156-A, §1º, inciso I e II, e §8º, da Constituição Federal, ao estabelecer a hipótese de incidência do IBS, a qual abrange operações com bens materiais e imateriais, inclusive direitos e serviços.

De um lado é crível admitir que a competência tributária com maior amplitude poderá eliminar do sistema tributário controvérsias jurídicas que se estabeleceram por décadas em nosso sistema, a exemplo da discussão se *software* se caracteriza como *mercadoria* ou *serviço*, relativamente no que se refere à incidência do ICMS ou do ISSQN (Neto; Melo, 2018, p. 114). De outro lado, o argumento não afasta a potencialidade do surgimento de outras controvérsias que, em alguma intensidade

possam colocar em xeque os direitos fundamentais dos contribuintes, notadamente no que se refere a criação de normas extrafiscais.

Roque Antonio Carrazza (2013, p. 247), ao analisar as competências tributárias na Constituição Federal de 1988, esclarece que o constituinte estabeleceu modelo que impôs limites às competências constitucionais, com parâmetros claros à sua instituição, tendo como corolário a busca do comportamento dos entes tributantes a "conformar-se, fielmente, às rígidas molduras traçadas pela Constituição". A finalidade foi de vincular o destinatário imediato, o legislador ordinário, de modo a impedi-lo de expedir leis "desbordantes destes valores constitucionais"

Veja-se, a delimitação da regra de competência tributária tem por finalidade vincular o legislador ordinário a certos valores estabelecidos pelo constituinte. É bem verdade que embora a Constituição em diversas oportunidades tenha definido condições materiais das competências, não o faz de modo uniforme a cada uma das várias subespécies tributárias (Velloso, 2005, p. 167).

Relativamente ao Imposto Seletivo, previsto no artigo 153, inciso VII, da Constituição, não escapou a tal sistemática, prevendo condições materiais amplas ao estipular seu âmbito de incidência a produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, o qual notadamente possui função extrafiscal (Andrade, 2024, p. 387). Apenas o §6º, inciso I, do referido diploma, retirou a competência tributária sobre operações de exportações e operações com energia elétrica e com telecomunicações.

O constituinte derivado deixou de estabelecer com precisão o que se considera como "prejudicial à saúde e ao meio ambiente". Nesse sentido, Andrade (2024, p.24) afirma que o artigo 153, inciso VIII, § 6º, da Constituição, não impõe a exigência explícita ao legislador de "demonstração efetiva da externalidade negativa como critério material autorizativo e limitante da incidência tributária".

Veja-se que o termo empregado pelo constituinte revela alto grau de genericidade (Ávila, 2023, p.51), na medida em que não oferece ao intérprete elementos e propriedades relativamente aquilo que se pretendeu categorizar como "prejudicial à saúde" e "prejudicial ao meio ambiente". Ora, o remédio utilizado em

dosagem excessiva poderá ser prejudicial à saúde do paciente, assim como a intervenção humana na biota ambiental poderá ser prejudicial ao meio ambiente. Não há termo com significado técnico com especificidades capaz de conter a atuação do legislador ordinário ao disciplinar o alcance da competência tributária do Imposto Seletivo.

A contrário senso, o artigo 156, inciso II, da Constituição Federal ao atribuir a competência tributária aos Entes Municipais fez constar a expressão “transmissão inter vivos, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis”, Ávila (2023, p. 51) refere que embora se revista de generalidade, na medida em que atinge número indeterminado de sujeitos, não se caracteriza pela genericidade. Isso porque o significado está limitado a palavra com “significado convencional técnico (transmissão significa mudança de propriedade) e contém especificações relativas ao objeto (transmissão de bens imóveis) e ao modo de transmissão (transmissão inter vivos e onerosa)”.

Assim, a competência tributária do Imposto Seletivo é marcada por elevado grau de genericidade, o que impõe desafios ao intérprete na identificação do núcleo mínimo de significação, a qual é ponto de partida para construir o sentido da norma, cuja inobservância, segundo Canotilho (1993, p.253), impõe o risco de se obter “uma regulação nova e distinta, em contradição com o sentido literal e ou sentido objetivo claramente cognoscível da lei”.

O passado recente conferido a não cumulatividade do ICMS revela, em alguma medida, àquilo que poderá ser relativamente à legislação do Imposto Seletivo. Segundo Terra Machado (2024, p. 213), as últimas décadas do ICMS foram marcadas por sucessivas iniciativas legislativas de redução dos créditos decorrentes da regra de não-cumulatividade, notadamente para atender as necessidades arrecadatórias dos Estados. Em que pese a doutrina tenha alertado para inconstitucionalidades, tais não foram reconhecidas pelo Supremo Tribunal Federal por entender que o desenho da não-cumulatividade, por não estar definido no plano constitucional, competiria ao legislador ordinário em fazê-lo (Terra Machado, 2024, p. 213).

Lembra o professor gaúcho (2024, p. 213-214) que a Lei Complementar 87/1996 havia assegurado o direito de crédito sobre a energia elétrica consumida no estabelecimento comercial a partir de sua entrada em vigor. Entretanto, a Lei Complementar 102/2000 veio a restringir tal crédito, e posteriormente permaneceu a prorrogar tal prazo, que atualmente está previsto para 2033.

De modo que não há no âmbito constitucional garantia que assegure ao contribuinte que o legislador ordinário diante das necessidades arrecadatórias não ampliará as hipóteses de incidência do Imposto Seletivo, reconhecendo como prejudicial à saúde ou ao meio ambiente algo que não poderia sê-lo.

Tal advertência foi realizada por Andrade (2024, p. 31), na medida em que há importantes repasses constitucionais da União aos demais Entes Políticos vinculados ao Imposto Seletivo, a exemplo do Fundo de Participação dos Estados e Municípios (FPE), bem como Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep) e Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica (Fundeb). O PLP 68/2024 torna mais latente essa possibilidade, na medida em que o artigo 469 prevê a possibilidade de União se ver obrigada a realizar compensação (ressarcimento) em eventual redução dos repasses constitucionais do FPE e Fundeb aos demais Entes Políticos.

Notadamente, se está diante da possibilidade da União se sujeitar a dificuldades orçamentárias caso não mantenha os níveis de arrecadação após a instituição do Imposto Seletivo, prevalecendo o caráter fiscal do Imposto Seletivo, e desnaturando-o dos parâmetros constitucionais. De modo, que se torna evidente a necessidade de submissão aos critérios de controle o Imposto Seletivo.

O PLP 68/2024, na versão aprovada pela Câmara dos Deputados e encaminhada ao Senado Federal, em tramitação atualmente, prevê no artigo 393, §1º, o que materialmente é considerado pelo legislador como prejudicial à saúde e ao meio ambiente, entre os quais: veículos, embarcações e aeronaves, produtos fumígenos, bebidas alcoólicas, algumas bebidas açucaradas e bens minerais extraídos.

No artigo 404, do referido diploma, é prevista a incidência do Imposto Seletivo sobre os veículos, estabelecendo critérios genéricos, cuja regulamentação específica foi delegada ao legislador ordinário. Já o artigo 405 prevê a possibilidade de isenção fiscal – alíquota 0% - aos veículos que atendam aos critérios de “sustentabilidade ambiental”, descritos no § 1º e igualmente pendentes de regulamentação por lei ordinária, sem que possa, efetivamente, conhecer os parâmetros a serem utilizados. Importante destacar que o PLP 68/2024 não possui, na atual redação, nenhuma distinção que mitigue a tributação relativa aos veículos elétricos.

Outra distorção consiste em não estender os efeitos da não incidência prevista ao transporte público coletivo de passageiros rodoviário e metroviário de caráter urbano, prevista no artigo 398, II, alínea b, ao transporte hidroviário, o qual compõe a estrutura da mobilidade urbana, incentivado por políticas públicas locais e indispensável em regiões com maior densidade de curso de água.

A doutrina de Schoueri (2024, p. 450) destaca que o aspecto material da incidência do Imposto Seletivo não se confunde com o IPI, relativamente à aplicação seletividade em razão da essencialidade do produto. Ao novo imposto é suficiente que o legislador complementar identifique situações materiais que causem prejuízo à saúde e ao meio ambiente inserindo-as na hipótese de incidência.

Acrescenta Schoueri (2024, p.450) que a materialidade do Imposto Seletivo “deve relacionar-se com o efeito regulador do tributo, de modo que ao fator arrecadatório é conferida importância secundária”, o que é complementado por Arruda ao afirmar que se “trata de tributação especial e corretiva de externalidades negativas” (2024, p. 387).

Ao gravar determinado fato pelo imposto seletivo haverá repercussões econômicas sobre o preço do produto a ser consumido, não com a finalidade de ampliar a arrecadação, mas regredir o consumo dos bens que resultam em externalidade negativas à sociedade (prejuízo à saúde e ao meio ambiente).

Verifica-se, portanto, que o cerne dessa modalidade de política fiscal não é a arrecadação de receitas públicas, mas, sim sua utilização enquanto instrumento de enfrentamento de problemas socioeconômicos, associado à função alocativa do



tributo, visando, na mesma linha, a indução de comportamento (Santos; Scabora, 2022, P.147).

Em estudo sobre normas indutoras, ao tratar do problema da tributação ambiental, Schoeuri (2005, p. 53) alerta para a hipótese de o contribuinte se sujeitar aos efeitos da tributação, evitando à incidência da norma tributária, ou o avesso, podendo ele suportar os encargos financeiros em razão da maior capacidade financeira. A norma indutora poderá estabelecer situação paradoxal, premiando em certos casos, condutas indesejadas e promovendo diferenças competitivas aos agentes econômicos por meio da instrumentos tributários, a contrário *sensu* do fim que ensejou sua criação (Schoueri, 2005, p. 53).

Em vista de tais distorções, Schoueri (2005, p. 53) enfatiza a necessidade do controle sobre as normas tributárias indutoras, "implicando o exame dos efeitos indesejados da norma, sob o risco de caracterizarem privilégio ou sobrecarga incompatíveis com o ordenamento vigente".

Ainda, Lima (2023, p. 48) em recente estudo, reconhece que a doutrina tributária é pacífica ao admitir que as normas tributárias criem restrições ao direito de liberdade e de propriedade e, assim, limitem a própria dignidade humana, o que resulta na necessidade de submissão de tais normas ao controle e submissão as limitações ao poder de tributar.

No caso do imposto seletivo, o fim precípua será a intervenção na ordem econômica e social visando desincentivar o consumo de bens e serviços que causem dado ao meio ambiente e à saúde, de modo que o controle envolverá a adequação aplicação dos princípios e limites do Direito Tributários, compreendidos dentro de tal contexto, e cotejados em vista da finalidade econômica e social realizada e ensejou na criação da norma extrafiscal.

Por isso é tão importante propor critérios para o controle do imposto seletivo, a fim de confirmar se este está cumprindo devidamente sua função extrafiscal ou não. É o que passa à análise.

### 3 DA APLICAÇÃO DA TRIBUTAÇÃO SOBRE BENS PREJUDICIAIS POR OUTROS ORDENAMENTOS JURÍDICOS

A tributação sobre o consumo de bens gravosos a saúde e ao meio ambiente não é novidade e muitos países já possuem a prática de tributar itens como bebidas alcoólicas, cigarros e bebidas açucaradas com o popularmente conhecido "imposto do pecado" ou *sin tax*. Os impostos sobre cigarros, por sua vez, possuíam forte característica arrecadatória, de modo que quase todos os países da OCDE têm imposto sobre a comercialização de cigarros há décadas. Porém, com o passar do tempo, associado ao aumento das evidências da prejudicialidade dos cigarros, o tributo passou a ser visto como medida de redução do consumo do tabaco (OECD, 2022, p. 163-164).

E, segundo a OMS, os impostos que são repassados aos usuários de tabaco reduzem efetivamente o consumo de tabaco, senão vejamos (2022, p. 164):

The World Health Organization (WHO) provides economic evidence that increased taxes that are passed on to tobacco users effectively reduce tobacco consumption. It shows that tobacco taxation is highly cost-effective, combining the potential for considerable impact on tobacco consumption with a low implementation cost. Returns and economic benefits from tobacco taxation have proven to be several times higher than the cost of these measures.

O modelo não representa uma inovação no sistema jurídico brasileiro, pois a política de desincentivo ao consumo de cigarros utiliza o IPI como instrumento tributário para inibir o consumo pela população.

Já no que se refere a tributação sobre bebidas açucaradas, o PLP 68/2024 se limitou a incluir algumas bebidas com adição de açúcar, a exemplo de refrigerantes, águas adicionadas de açúcar e néctares, excluindo bebidas com adoçantes, sem qualquer previsão no que se refere aos produtos com alto teor de gordura ou alimentos ultraprocessados, os quais estão muito mais presentes no consumo alimentar do brasileiro segundo dados do IBGE (IBGE, 2020).

A experiência da tributação sobre o consumo de bebidas e alimentos com alto índice de açúcar é consolidada em diversos países. A Hungria, por exemplo, ao

introduzir o imposto sobre alimentos industrializados, com alto índice de açúcar e sódio, tendo por objetivo a redução do consumo destes produtos, experimentou redução de 26 a 32% dos consumidores que compravam tais alimentos, sendo o principal fator o aumento do preço dos produtos (WHO, 2015).

Também deve ser destacado que, para além do aumento da carga tributária sobre tais alimentos, o aumento do consumo de alimentos mais saudáveis se deu também diante de outras medidas adotadas, como a utilização de alimentos saudáveis nas escolas.

O México também tem encontrado bons resultados com a instituição do imposto sobre o açúcar em bebidas. O imposto foi repassado diretamente aos consumidores (Vazques, Medina Cortina, 2018).

O resultado obtido pelos mexicanos quando da instituição do imposto em 2014 foi uma redução significativa de 6% na venda das bebidas açucaradas (OPS, 2015). Entretanto, tal medida não se deu de forma isolada, o aumento da tributação foi acompanhado por outras políticas públicas voltadas a desestimular o consumo.

Já nos Estados Unidos, não existe uma normatização federal acerca da tributação sobre bebidas açucaradas, de modo que alguns estados aplicaram a incidência tributária mais gravosa as bebidas açucaradas, sem, no entanto, promover outras políticas que desestimulem o consumo de tais bebidas, razão pela qual a obesidade encontrou aumento no país norte-americano (CDC, 2020).

Outro exemplo que pode ser citado é o *fat tax* instituído pela Dinamarca em 2011, cujo objetivo era tributar mais gravosamente alimentos com 2,3% ou mais de gorduras saturadas.

Contudo, os mesmos produtos quando exportados ficavam isentos desta tributação, o que fez com que os dinamarqueses viajassem a outros países para comprar os mesmos produtos por um preço inferior (Bazzaneze; Gonçalves, 2020, p. 54). Após os resultados negativos obtidos com o *fat tax* no que diz respeito a redução dos índices de obesidade, em 2013 o tributo foi extinto.

Como pode ser visto, a tributação para cumprir com determinada medida extrafiscal nem sempre possui resultados claros e certos, de modo que muitos

fatores podem influenciar no sucesso ou não da medida. Os países que apenas aumentaram a tributação sem, contudo, adotar outras medidas, obtiveram resultados negativos, ao mesmo passo que os países que, além do aumento da tributação, também implementaram outras medidas para conscientizar a população obtiveram resultados favoráveis.

Tal ponto coloca em dúvida se a tributação é o meio mais adequado ou único para atingimento de determinada finalidade, ora que um tributo extrafiscal mal aplicado, torna-se mero tributo com finalidade arrecadatória, perdendo a sua essência ao deixar de obter os resultados esperados.

Pedro Adamy (2012, p. 312-313) muito bem leciona que a instrumentalização do direito tributário – quando se utiliza da tributação para fins outros que não a mera arrecadação – pode entrar em colisão com outros direitos fundamentais, razão pela qual deve ser verificado se o tributo é o caminho adequado para o atingimento da finalidade pretendida ou se existem outras medidas menos gravosas aos contribuintes. Muitas vezes, a finalidade pretendida pelo legislador pode ser alcançada por meio de outras medidas que não a tributação.

Para além disso, a norma extrafiscal deve, em alguma medida cumprir com o objetivo pretendido, caso contrário, estaremos diante de uma norma arrecadatória mascarada de extrafiscal. A esse respeito, Bomfim (2015, p. 48) destaca que:

*“A eficácia social das normas jurídicas não deve preocupar o intérprete, muito menos a ponto de levá-la em consideração para fins de sustentação da validade de uma norma jurídica. Isso porque é impossível verificar as motivações dos comportamentos prescritos, ou mesmo induzidos, pelas normas jurídicas, sob pena de se iniciar uma investigação acerca da “compulsão psíquica” das pessoas submetidas ao ordenamento, objeto totalmente deslocado de uma pretensão jurídica da matéria”.*

Conforme já referenciado, as normas tributárias extrafiscais compreendem a possibilidade de utilização da tributação como meio de influenciar determinada conduta do contribuinte, que pode adotá-la ou não, pois nem sempre a tributação é o único efeito levado em consideração para a tomada de determinada decisão. Podem existir fatores outros que farão com que o agente econômico aceite o ônus

tributário, como por exemplo aceitar o pagamento do tributo como forma de autorização para cumprir a conduta rechaçada (Segundo, 2018, p. 649-650):

Hugo de Brito Machado Segundo se vale de um caso não tributário para demonstrar como o agente, diante de uma contraprestação, pode adotar um comportamento diverso daquele pretendido quando da elaboração da norma. Segundo o doutrinador, uma creche de Haifa, em Israel, possuía problemas com os pais de alunos que se atrasavam para buscar seus filhos ao final do dia. Desse modo, *"estabeleceu-se, então, uma multa para aqueles pais que chegassem atrasados. A ideia, naturalmente, não era a de arrecadar recursos com a tal multa, mas a de desestimular os pais a chegarem atrasados. Contrariando as expectativas de quem idealizou a multa, contudo, depois de sua implementação os atrasos se tornaram mais frequentes e mais longos. Houve, ainda, um aspecto ainda mais danoso: quando a creche resolveu abolir a multa, pelo efeito indesejado que trouxe, era tarde demais: os atrasos não diminuiram de modo a voltar ao patamar anterior."*

Por isso, é importante uma definição de critérios de controle das normas extrafiscais, mais especificamente referente ao Imposto Seletivo, o que se passa a explorar no próximo tópico.

#### **4 CONTROLE DE EXTRAFISCALIDADE**

A relevância do controle das normas extrafiscais decorre do elevado grau de interferência estatal nas escolhas dos indivíduos e, no caso do Imposto Seletivo, em vista da finalidade de desincentivar o consumo de bens prejudiciais à saúde e ao meio ambiente, haverá a interferência no direito de propriedade e na liberdade dos indivíduos, que estarão expostos a intensidade acentuada na expropriação do patrimônio e na indução de condutas desejadas pelo Estado.

A utilização do direito tributário enquanto instrumento para realização de tais fins é medida excepcional e subsidiária em relação as demais políticas públicas a serem adotadas e apresenta riscos na sua utilização (Adamy, 2012, p.302-304).

A doutrina de Leão (2015, p.129-130) alerta para os riscos de a instrumentalização do direito tributário se tornar meio atrativo do estado para aumentar as bases de arrecadação, sem, contudo, tornar-se atrativo do ponto de vista econômico-social.

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

A pretexto de preservar o meio ambiente ecologicamente equilibrado, muitos Entes Municipais instituíram o IPTU ecológico, de forma regressiva, destinado a determinado grupo de proprietários de imóveis urbanos que adotem medidas de proteção ao meio ambiente. Caso as medidas que ensejam a regressividade não resultem em benefício ao meio ambiente ou não sejam efetivamente implementadas pelos proprietários dos imóveis atingidos pela norma extrafiscal, a medida redundará em mero tratamento desigual a sujeitos que manifestam equivalente capacidade contributiva.

O controle rígido das normas extrafiscais é coisa séria. Não se pode conferir um “cheque em branco” ao legislador, tampouco anuir na mitigação dos direitos fundamentais dos contribuintes. Limitaremos nossa abordagem ao controle da extrafiscalidade da igualdade tributária e da proporcionalidade, havendo outros critérios identificados pela doutrina e igualmente aplicáveis e relevantes ao Imposto Seletivo (Leão, 2015; Vidor, 2021).

#### **4.1 Do conteúdo da igualdade aplicado às normas extrafiscais**

A Constituição assegura que todos devem ser tratados igualmente, conforme estipulado no caput do artigo 5º da Constituição, o que já seria suficiente para garantir a aplicação da igualdade nas relações jurídicas tributárias. No entanto, o artigo 150, inciso II, da mesma Constituição, proíbe a criação de tratamento desigual entre contribuintes em situações equivalentes, vedando a diferenciação com base na denominação dos rendimentos, ocupação profissional ou função exercida,

conferindo uma conformação específica às relações jurídicas tributárias (Velloso, 2010, p. 132).

A igualdade apresenta conteúdo vazio, pois segundo Velloso (2010, p. 100) “não diz nada com respeito aos indivíduos ou situações que devem ser tratados de modo homogêneos ou díspares, nem aos elementos que deverão ser considerados nos juízos de igualdade”. Daí decorre a importância de atribuir significação ao seu conteúdo, estabelecendo limites destinados ao controle das normas emanadas do Legislativo e Executivo.

Ao conceituar a igualdade tributária, Ávila (2009, p. 48-43) diz tratar-se de “uma relação entre dois ou mais sujeitos em razão de um critério que serve a uma finalidade”, isso significa dizer que a igualdade é relacional, formal e possui estrutura própria a ser utilizada no juízo de comparação, o que resulta na constatação de elementos internos, pois, sem “esses elementos internos, a relação de igualdade não se complementa” (Ávila, 2009, p. 45).

Os três elementos que compõem a estrutura da igualdade são: *os sujeitos*, que podem ser, um ou mais sujeitos; a *medida de comparação* será o critério discriminatório da distinção, que deverá ser fundado em diferenciação factual entre os contribuintes e deverá guardar relação com a finalidade que justifica sua utilização; o *elemento indicativo da medida de comparação* e deve ser extraído a partir da relação fundada e conjugada em relação à medida de comparação (Ávila, 2009, p. 45-65).

Na tributação fiscal, em que prepondera a finalidade de obtenção de receita pública, a igualdade significará a não discriminação de contribuintes que se encontram na mesma situação. Isso significa que a carga tributária deve ser aplicada com a mesma intensidade aos contribuintes. No caso dos impostos com finalidade fiscal, o artigo 145, § 1º da Constituição estabeleceu a capacidade contributiva como medida de comparação entre os sujeitos, vedada a adoção de outro critério de comparação.

No âmbito das normas extrafiscais, em que se visam outros fins constitucionalmente assegurados, especificamente na função indutora, o estímulo à realização do comportamento desejado ensejará na modificação da carga tributária

- v.g., o desenvolvimento tecnológico e os benefícios previstos pela Lei do Bem que resultarão na redução da carga, ou majoração em razão do consumo de bebidas alcoólicas ou tabaco -.

Ao analisar a estrutura interna da igualdade, e diante das normas extrafiscais, Ávila (2009, p. 166) observa que a validação da medida de comparação deve ser conjugada com a finalidade da intervenção estatal. Assim, impõe-se a necessidade de congruência entre o meio e o fim.

Ademais, a instituição da norma extrafiscal tem por consequência estabelecer diferenciações entre contribuintes, cuja justificação ao tratamento *discrimen* decorre da realização dos fins externos, ou seja, o tratamento diferenciado entre contribuintes somente tem respaldo em razão da realização de determinada finalidade. Nas circunstâncias em que a finalidade não é concretizada ou realizada de modo insuficiente, os efeitos colaterais da medida poderão ser mais agudos do que o próprio benefício visado.

No caso do imposto seletivo, a finalidade de proteção à saúde e ao meio ambiente justificará que a medida de comparação se distancia da capacidade contributiva para se aproximar de critérios congruentes com a própria finalidade que ensejou à norma extrafiscal. A capacidade contributiva encontrará novos limites nas normas extrafiscal, sem, contudo, que se reconheça o seu afastamento.

Nesse sentido, o PLP 68/24, ao prever a tributação sobre a bebida alcoólica refere que o critério *discrimen* será o "produto do teor alcoólico pelo volume dos produtos", conforme prevê o artigo 406, §1º, II. Significa afirmar que a graduação da carga tributária estará relacionada a intensidade da graduação alcoólica na bebida.

Estudos da OCDE demonstram que os países signatários adotam critério similar. Em relação ao consumo da cerveja, em algumas jurisdições, até certo percentual alcoólico não haverá tributação adicional ou aplicada de forma módica, enquanto o aumento do teor alcoólico resulta em majoração progressiva da carga tributária (Ocde, 2020). Em jurisdições como Japão e Canadá existem reduções da carga tributária a contribuintes que produzam cerveja em menor escala.



No que tange ao vinho e a espumante, algumas jurisdições, estabelecem graduações do teor alcoólico nas bebidas, com faixas de tributação distintas, e de modo progressivo. Em outras jurisdições, todas as bebidas estão sujeitas a mesma carga tributária até determinado percentual etílico, a cada incremento no teor alcoólico haverá uma majoração na tributação (Ocde, 2022). Embora possa existir algumas particularidades, de forma geral, a graduação da carga tributária está relacionada ao teor alcoólico.

O PLP 68/24, até o momento, relativamente ao tratamento tributário do imposto seletivo sobre as bebidas alcoólicas apresenta acerto, notadamente para promover a proteção à saúde (finalidade), é pertinente diferenciar as bebidas alcoólicas e não alcoólicas (medida de comparação) e se valer da intensidade da graduação alcoólica (elemento indicativo).

Em sentido contrário, caso o legislador estabeleça diferenciações que considerem o tipo de bebida (vinho, espumante, cerveja e outras), o volume do envase em relação ao qual é comercializado, o valor da mercadoria, estar-se-á diante de critérios não justificados, sem vínculo de congruência e correlação.

No entanto, é importante também destacar que vários países não olham apenas para o objetivo de desestimular o consumo de álcool, mas também para a indústria, geração de empregos e as receitas tributárias obtidas decorrentes da venda de álcool, o que acaba impactando no resultado que se obtém ao tributar com um *sin tax* (Ocde, 2022), de modo que o tributo acaba ganhando também uma feição arrecadatória, o que muitas vezes pode deturpar a finalidade extrafiscal almejada.

#### **4.2 Do conteúdo da proporcionalidade aplicado às normas extrafiscais**

A norma extrafiscal terá por finalidade promover outros fins, verificados fora do âmbito de incidência da própria norma tributária, os quais podem resultar na indução de comportamentos, estimulando ou inibindo condutas. Nesse sentido, Leão (2015, p.137) refere que as normas indutoras possuem uma legitimação que decorre de uma finalidade pública, que não se confunde com a arrecadação de recursos

públicos e resulta na intervenção econômica ou social, bem como no potencial de restrição dos direitos fundamentais dos indivíduos.

A norma extrafiscal estabelecerá o tensionamento entre os fins constitucionais a serem promovidos pela medida e os direitos fundamentais dos contribuintes. Daí a necessidade de se avaliar os efeitos normativos decorrentes de tais escolhas públicas, a fim de verificar se consequências se mostram adequadas e proporcionais. Neste contexto, se torna necessária a ponderação de valores e bens jurídicos, atrás da aplicação do postulado da proporcionalidade.

Ávila explica que a proporcionalidade “exige a relação de causalidade entre meio e fim, de tal sorte que, adotando-se o meio, promove-se o fim” (2017, p. 202), devendo a realização dos fins ser promovida por meios adequados, necessários e proporcionais, necessários e proporcionais. Neste sentido, Ávila (2017, p. 202) observa que:

Um meio é necessário se, dentre todos aqueles meios igualmente adequados para promover o fim, for o menos restritivo relativamente aos direitos fundamentais. E um meio é proporcional, em sentido estrito, se as vantagens que promove superam as desvantagens que provoca.

Assim, a norma extrafiscal deverá subsistir ao exame da proporcionalidade, a partir da aplicação dos três aspectos distintos, conforme leciona Ávila (2017, p. 205):

[...] o da adequação (o meio promove o fim?), o da necessidade (dentre os meios disponíveis e igualmente adequados para promover o fim, não há outro meio menos restritivo do(s) direito(s) fundamentais afetados?) e o da proporcionalidade em sentido estrito (as vantagens trazidas pela promoção do fim correspondem às desvantagens provocadas pela adoção do meio?).

Considerando tal contexto e acrescentando o fato das normas extrafiscais visarem à realização do fim externo, torna-se pertinente a aplicação do postulado da proporcionalidade, que consiste na adequação entre os meios e os fins, o qual é analisado sob a tríade do exame da adequação (nesse caso, o meio precisa dispor de aptidão para realizar o fim para o qual tal aptidão foi criada, avaliado a partir de juízo cognoscitivo); da necessidade (nesse caso, entre todos os meios disponíveis que

igualmente promovam o fim, deve ser adotado o meio menos restritivo relativamente aos direitos fundamentais); e, da proporcionalidade em sentido estrito (nesse caso, impõe a comparação entre as vantagens que decorrem da medida adotada pelo poder público em comparação com as medidas tributárias necessárias para induzir o comportamento pretendido).

É necessário que a norma tributária traga mais vantagens do que desvantagens, tendo em vista que as normas tributárias operam em determinado grau como supressoras de direitos fundamentais como o direito à liberdade e ao patrimônio.

Isso significa que, a partir de um juízo avaliativo de proporcionalidade, é preciso verificar se os ganhos decorrentes da indução do comportamento dos contribuintes para o atingimento da finalidade pretendida são superiores às restrições aos direitos fundamentais do contribuinte, tais como liberdade, isonomia, capacidade contributiva e propriedade (Leão, 2015, p. 106).

Um excelente exemplo acerca do controle das normas extrafiscalidade é o julgamento do RE 592.145 (Brasil, 2017) – Caso da concessão de benefício fiscal de IPI sobre o açúcar para contribuintes situados na área de atuação da SUDAM e da SUDENE, bem como redução em 50% da alíquota de 18% aos contribuintes situados nos Estados do Espírito Santo e do Rio de Janeiro.

Inicialmente, ao decidir acerca da constitucionalidade da alíquota de 18%, o Min. Relator Marco Aurélio pontuou que frente uma relação de essencialidade do açúcar, deveria ser observado o princípio da razoabilidade, na espécie proporcionalidade. A conclusão do Min. Relator foi pela constitucionalidade da alíquota, ora que fixada em patamar aceitável quando comparada a outras alíquotas ligadas a produtos diversos.

A questão foi também enfrentada pelo Min. Luiz Fux, que reconheceu que a atribuição de carga tributária de 18% sobre o açúcar não possui relação com a desconsideração deste produto como essencial, mas sim que a finalidade seria onerar a carga tributária de produtos produzidos no Centro-Sul do Brasil, a fim de equalizar os custos de produção entre diferentes regiões do país.

Posteriormente, no que se refere a constitucionalidade da isenção dada ao açúcar comercializado na SUDAM e na SUDENE, o julgamento passou por uma análise a partir da isonomia, a partir da concretização da redução das desigualdades regionais, senão vejamos trecho do voto do Min. Luiz Fux, no RE 592.145 (Brasil, 2017):

*“Com efeito, a própria parte final do art. 151, I, da CRFB/88 excepciona ao princípio da uniformidade da tributação os incentivos fiscais destinados à promoção do desenvolvimento sócio-econômico das diferentes regiões. Nesse aspecto, deve-se interpretar o referido dispositivo como um reconhecimento de que existem áreas geográficas no país que se distinguem entre si em termos econômicos e sociais, o que, à luz do postulado da Isonomia, impõe um tratamento diferenciado por parte da legislação, com vistas à redução dessas desigualdades.*

*Esse mandamento, ademais, não se restringe à diferenciação entre as “regiões” propriamente ditas, de modo a permitir apenas distinções entre Estados integrantes das regiões Norte, Sul, Nordeste, Sudeste e Centro-oeste. Na verdade, quando a Constituição se refere a “regiões” está também autorizando o tratamento diferenciado entre Estados que, embora integrem a mesma região, possuem peculiaridades geográficas, sociais e/ou econômicas, que impedem a sua comparação.”*

Podemos perceber, portanto, que, neste caso, a análise da constitucionalidade da alíquota, assim como da isenção dada à comercialização do açúcar pelos Estados integrantes da SUDENE e da SUDAM, passou por uma verificação do preenchimento do postulado da proporcionalidade conjuntamente com o cumprimento do princípio da isonomia.

Quando posta em análise, verificou-se que a norma buscava reduzir as desigualdades regionais e trazer equiparação entre os estados, razão pela qual o STF por unanimidade definiu como constitucional a alíquota atribuída e a isenção concedida a SUDENE e a SUDAM, bem como a redução em 50% da alíquota para os contribuintes dos Estados do Espírito Santo e do Rio de Janeiro.

Portanto, o que percebemos é que o critério da proporcionalidade, associado ao critério da isonomia, se apresentou como fundamental para resolução do caso posto diante do Supremo Tribunal Federal. Sendo assim, estes parecem os critérios essenciais para análise acerca do cumprimento dos fins pretendidos pelo imposto seletivo, que passará a vigorar no Brasil.

## CONCLUSÃO

O imposto seletivo trata de nova espécie tributária instituída pela Reforma Tributária e que passará a vigorar no sistema tributário brasileiro a partir da aprovação e publicação do PLP 68/2024. Tratará de imposto de caráter exclusivamente extrafiscal e deverá incidir sobre aqueles bens prejudiciais à saúde e ao meio ambiente.

Conforme fora demonstrado, o termo “bens ou serviços prejudiciais à saúde e ao meio ambiente” não trata de sentença fechada, a qual deverá ser observada de perto a fim de se evitar distorções, pois, a gama de produtos que podem ser considerados prejudiciais à saúde e ao meio ambiente é muito ampla e isso pode provocar distorções a ponto de dar ao imposto seletivo uma finalidade diversa daquela pretendida pelo legislador constitucional derivado, tornando-o apenas um tributo arrecadatário, maquiado de tributo extrafiscal.

Logo, para realizar um juízo de valoração acerca da eficiência da incidência do imposto seletivo sobre determinado bem ou serviço, será necessário realizar uma análise a partir da isonomia e da proporcionalidade, tendo em vista que a tributação limita os direitos fundamentais do contribuinte, como a propriedade, a capacidade contributiva, a liberdade e a igualdade, e assim, certificar se a cobrança do tributo é o meio mais eficaz e coerente para indução do comportamento do contribuinte, que é a promoção pela saúde e proteção do meio ambiente, ou se existe outra medida a ser adotada para atingimento da finalidade pretendida.

Como pode ser visto dos casos expostos sobre a tributação das bebidas açucaradas no México e em outros países que obtiveram êxito na redução dos índices de obesidade, percebe-se que além da medida tributária, também foram adotadas outras medidas que contribuíram em conjunto para o atingimento da finalidade pretendida.

Diante disso, na hipótese de o imposto seletivo não se apresentar como alternativa suficiente para proteção da saúde e do meio ambiente, deve ser revista a

incidência tributária daquele determinado bem ou serviço, a partir da isonomia e proporcionalidade para verificar se o tributo está cumprindo com sua finalidade extrafiscal ou apenas se apresenta como mais uma norma meramente arrecadatória e, portanto, inconstitucional.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRAFIA

ADAMY, Pedro. "Instrumentalização do Direito Tributário". In: Ávila, Humberto (Org.) **Fundamentos do Direito Tributário**. São Paulo: Marcial Pons, 2012. p. 301-329 (312-313);

ALEXANDRE, Ricardo. **Reforma Tributária: A Nova Tributação do Consumo no Brasil**. São Paulo: Editora JusPodivm, 2024;

ANDRADE, José Maria Arruda. Imposto Seletivo no Brasil: Um balanço entre o que está e o que não no texto da norma jurídica. In: BRANCO, Leonardo O.; PEIXOTO, Marcelo Magalhães; ANDRADE, José Maria Arruda (coord). **Imposto Seletivo na reforma tributária**. São Paulo: MP Editora, 2024, p. 19-35.

ANDRADE, José Maria Arruda de. O Novo Imposto Seletivo e o IPI da Zona Franca de Manaus. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 56. Ano 42. p. 386-400. São Paulo: IBDT, 1º quadrimestre 2024.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da indeterminação no direito: entre a indeterminação aparente a determinação latente**. 2. ed. São Paulo: Editora JusPodivm, 2023.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

BAZZANEZE, Thaís; GONÇALVES, Oksandro Osdival. Impostos do pecado: Fat Tax no Brasil e a experiência dinamarquesa. **Revista de Direito, Economia e Desenvolvimento Sustentável**, v. 6, n. 2, 2020, p. 42-62 (54).

BOMFIM, Diego. **Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limite e controle**. São Paulo: Noeses, 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal -STF. **ADI 1945**, Rel. Min. Cármen Lúcia, Redator do acórdão: Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgado em 24.02.2021, publicado em 20.05.2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal -STF. **ADI 5659**. Rel. Min. Dias Toffoli. Tribunal Pleno, julgado em 24.02.2021, publicado em 20.05.2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal -STF. **ADI 5576**. Rel. Min. Luis Roberto Barroso. Tribunal Pleno, julgado em 03.08.2021, publicado em 10.09.2021.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 592.145**. IPI – SELETIVIDADE E ESSENCIALIDADE – AÇÚCAR – LEI Nº 8.393/1991. A Lei nº 8.393/1991 atende aos requisitos seletividade e essencialidade e ao princípio isonômico. Rel. Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 05/04/2017, acórdão eletrônico repercussão geral - mérito dje-018 divulg 31-01-2018 public 01-02-2018.

CARRAZZA. Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 4ª ed. São Paulo. Malheiros Editores LTDA. 1993.

CDC - CENTERS FOR DISEASE CONTROL AND PREVENTION. **Obesity is a common, serious, and costly disease**. Overweight & Obesity, Data & Statistics. Estados Unidos da América, 29 jun. 2020. Disponível em: <https://www.cdc.gov/obesity/data/adult.html>. Acesso em: 18 nov. 2022.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA – IBGE. **Pesquisa de orçamentos familiares 2017-2018**: avaliação nutricional da disponibilidade domiciliar de alimentos no Brasil / IBGE, Coordenação de Trabalho e Rendimento. Rio de Janeiro: IBGE, 2020.

LEÃO, Martha Toríbio. **Controle da Extrafiscalidade** – Série Doutrina Tributária. V XVI. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

LIMA. Daniel Serra. **Capacidade contributiva**: conteúdo e (in)eficácia. São Paulo, SP: IBDT, 2023. (Série Doutrina Tributária, 52). ISBN 978-65-86252-65-1.

MACHADO. Milton Terra. A não-cumulatividade do IBS (art. 156-A, § 1º, VIII e IX, da CF). In: **IBS e a CBS na Constituição**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2024, p. 227-239.

NETO, Halley Henares; MELO, Eduardo Soares de. **ICMS e ISS - Tributação Digital e os Novos Contornos do Conflito de Competência**. São Paulo: Noeses, 2018

ORGANIZACIÓN PANAMERICANA DE LA SALUD (OPS). **Experiencia de México en el Establecimiento de Impuestos a las Bebidas Azucaradas como Estrategia de Salud Pública**. México: OPS, 2015. Disponível em: [http://iris.paho.org/xmlui/bitstream/handle/123456789/18390/978-92-75-31871-3\\_esp.pdf?sequence=5&isAllowed=y](http://iris.paho.org/xmlui/bitstream/handle/123456789/18390/978-92-75-31871-3_esp.pdf?sequence=5&isAllowed=y). Acesso em: 30 de agosto de 2024.

OECD (2022), **Consumption Tax Trends 2022**: VAT/GST and Excise, Core Design Features and Trends, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/6525a942-en>;

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2024.

SANTOS, Flavio Felipe Pereira Vieira dos; SCABORA, Filipe Casellato. Tributação Ambiental e Extrafiscalidade no Brasil: Incentivos Fiscais e Regressividade da Tributação Verde. **Revista Direito Tributário Atual**. Current Issues of Tax Law Review. São Paulo, n. 52. 3º Quadrimestre 2022, p. 144-161. ISSN 1415-8124;

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Forense. 2005. p. 109;

SCHOUERI, Luis E. **Direito tributário**. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2024;

SEGUNDO, Hugo de Brito M. **Manual de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2024;

VAZQUEZ, R. C; MEDINA-CORTINA, E. Cognitive ability and economic preferences: 62 Evidence from survey and experimental data in Mexico. **Economic Bulletin**, v. 36, n. 9, 2018;

VELLOSO. Andrei Pitten. **Conceitos e competências tributárias**. São Paulo: Dialética, 2005;

VIDOR. Diogo de Barros. **O controle das normas extrafiscais: perspectiva a partir da igualdade tributária, capacidade contributiva e proporcionalidade**. 2021, p. 109. Dissertação (Mestrado). Programa de pós-graduação da PUC/RS. 2021. Disponível em: <https://tede2.pucrs.br/tede2/handle/tede/10030>  
Acesso em: 30.08.2024;

WORLD HEALTH ORGANIZATION (WHO). **Fiscal Policies for Diet and Prevention of Noncommunicable Diseases**. Technical Meeting Report. 5–6 May 2015, Geneva, Switzerland, 2016. Disponível em: <https://apps.who.int/iris/bitstream/handle/10665/250131/9789241511247-eng.pdf?sequence=1>. Acesso em: 30 de agosto de 2024.

---

**Datas:**

Recebido em: 02-09-2024.

Aceito em: 29-10-2024.

Publicado: 04/11/2024.

---