

ANDRÉ FOLLONI

IMPOSTO SELETIVO E EXTRAFISCALIDADE

Tributação Protetiva da Saúde e do Meio Ambiente

2026

 EDITORA
*Jus*PODIVM
www.editorajuspodivm.com.br

IMPOSTO SELETIVO NA CONSTITUIÇÃO

4.1. PRINCÍPIOS, LIMITAÇÕES E O IMPOSTO SELETIVO

Vozes reconhecidamente competentes do Direito Tributário reconhecem a possibilidade do estudo constitucional dessa disciplina. No Brasil e no exterior, há livros de Direito Constitucional Tributário. Também ao Imposto Seletivo faz sentido um exame exclusivamente constitucional, antes de avançar para a legislação infraconstitucional.

O estudo constitucional do Direito Tributário é obviamente aplicável aos princípios gerais constantes da Constituição, mas, também, aos tributos em si. Sobretudo, na Constituição brasileira, na qual estão dispostos uma série de elementos de vários dos tributos, não raro com minúcias dignas de um código tributário. É evidente que o estudo completo de nenhum imposto já instituído pode prescindir do exame da legislação infraconstitucional. Ao mesmo tempo, porém, é cabível o estudo exclusivamente constitucional de certo tributo. Esse estudo, aliás, não deve ser influenciado pela legislação infraconstitucional, exatamente para permitir o controle de constitucionalidade em bases sólidas.

Por isso mesmo, antes mesmo da Lei Complementar n. 214/2025, já era possível, assim como era adequado, produzir estudos jurídicos sobre o Imposto Seletivo, voltados, por

exemplo, à definição do âmbito constitucional da competência da União para instituir esse imposto. Nesse caso, porém, o exame precisa ser exclusivamente constitucional. O estudo das possibilidades e dos limites do exercício da competência tributária não pode depender do próprio exercício da competência.¹

É simplesmente incorreto – um erro metodológico tão básico quanto grave – buscar na lei infraconstitucional, produzida com base na Constituição, a interpretação da própria Constituição. Certa feita, em debate, disse Geraldo Ataliba, incisivo e coberto de razão: “...não vamos resolver o problema de direito constitucional, invocando a lei ordinária. Vamos fingir que não existe lei ordinária nenhuma. Não vi, até hoje, alguém que estudando lei ordinária conseguisse resolver bem um problema de direito constitucional. Vamos esquecer, absolutamente, a lei ordinária.”²

Assim, não é a Lei Complementar n. 214/2025, ou qualquer outra, que viabiliza ou ilumina a interpretação da Constituição. Ocorre precisamente o oposto: é a interpretação da Constituição que decide a respeito das possibilidades da lei complementar e, inclusive, que determina sua validade ou invalidade. Por isso, cabe um estudo do Imposto Seletivo exclusivamente voltado às normas constitucionais. Esse estudo constitucional viabilizará, em seguida, o exame do Imposto Seletivo na lei complementar, e a ele sempre servirá como base de avaliação crítica, inclusive diante de futuros casos concretos de aplicação.

-
1. ÁVILA, Humberto. *Competências tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito*. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 31.
 2. Debates. In: BORGES, José Souto Maior (coord.). *Imposto sobre serviços: exposição e debates: notas taquigráficas de seminário realizado em 29-10-73 na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo*. São Paulo: Sarai-va; EDUC, 1974, p. 36.

Entre as normas constitucionais importantes relativas ao Imposto Seletivo, veremos as principais relações desse imposto com os princípios constitucionais tributários (CF, art. 145) e com as limitações constitucionais ao poder de tributar, muitas delas também com caráter principiológico (CF, art. 150). É um exame importante porque a alguns tributos ou incidências tributárias extrafiscais podem ser aplicáveis princípios e regras inaplicáveis a outros.

Veja-se, por exemplo, a questão da anterioridade. Considerando a extrafiscalidade, a Constituição estabelece, por exemplo, exceções à anterioridade relativa ao exercício financeiro e à anterioridade nonagesimal para certos tributos: é o caso, dentre outros, do Imposto de Importação, do Imposto de Exportação e do Imposto sobre Operações Financeiras. Entretanto, nem toda incidência tributária extrafiscal excepcionará a anterioridade – daí a aplicação da anterioridade nonagesimal ao IPI e de ambas as regras de anterioridade ao próprio Imposto Seletivo, não incluído entre as exceções. A exceção à anterioridade não integra o regime jurídico geral da extrafiscalidade, mas se aplica, por decisão constitucional, a algumas incidências extrafiscais selecionadas pela própria Constituição. É preciso avaliar, portanto, como as normas formadoras do Sistema Tributário Nacional se aplicam ao Imposto Seletivo em específico. Para essa tarefa, é útil retomar alguns fundamentos jurídico-políticos sobre o tributo e os impostos para compreender a origem e a função dos princípios e limitações ao poder de tributar postos na Constituição.

O tributo é um instituto fundamental dos Estados que se organizam em sistema econômico capitalista, baseado na economia de mercado. Há gastos que são comuns e não podem ser custeados por pessoas determinadas, sob pena de injustiça – pense-se em gastos com defesa, polícia, criação e execução de leis, sistema de justiça, cuidado com a cidade, educação e saúde

universais etc. São despesas, em tese, feitas no interesse de todos. Se fossem financiadas apenas por alguns, sem critério, estaríamos diante de injustiça evidente. Então, de duas, uma: ou o Estado produz riqueza para arcar com esses gastos, ou ele capta riqueza privada e distribui esse ônus segundo critérios de justiça constitucional.

Se o Estado produz riqueza, atua no sistema econômico acumulando a posição de agente econômico e de quem elabora, institui, fiscaliza e julga as leis sob as quais a atividade econômica se desenvolve. Com isso, em tese ou na prática, o Estado domina aquele setor da economia e restringe a liberdade econômica. Se queremos uma economia de mercado, aberta aos agentes privados, em um sistema de liberdade econômica, não podemos aceitar um Estado produtor.

Não produzindo, resta ao Estado captar recursos decorrentes da produção privada. Isso pode ser feito de várias formas. Uma das mais comuns, por exemplo, é o oferecimento de títulos de dívida pública no mercado: o Estado capta imediatamente, comprometendo-se a reembolsar o detentor dos títulos, no futuro, com juros e com certa garantia. Entre as mais comuns, está também a cobrança, a título de tributo, de uma parte do excedente lucrativo das atividades econômicas ou de uma parcela do patrimônio individual.

Fica clara a característica paradoxal do tributo. Para que se possa ter liberdade econômica, é preciso pagar tributos. No entanto, como a tributação retira parte dos recursos dos sujeitos privados, suprime parte de sua liberdade. A isso, deve-se adicionar o fato de que é, precisamente, a captação e o emprego desses recursos na proteção da propriedade privada e na garantia dos contratos, além da proteção dos direitos à vida, à liberdade, à segurança, ao bem-estar etc., que viabiliza o espaço de liberdade dentro do qual os indivíduos e as organizações podem se desenvolver e realizar os seus objetivos. E, ainda, de que quem organiza e dispõe dessa organização é o Estado, um

ente detentor de poder, cujo abuso implicará opressão e perda de liberdade.

Se o tributo, certamente, restringe a liberdade e, dependendo de sua configuração, pode ameaçá-la ou suprimi-la, ele é, também, um instrumento essencial na garantia da própria liberdade. Como é possível que algo seja uma restrição ou uma ameaça à liberdade, e, portanto, um instrumento de opressão, e, simultaneamente, uma condição viabilizadora da liberdade, e, então, um instrumento de emancipação? Eis o intrigante paradoxo tributário. É nessa tensão essencial entre interesses coletivos e individuais, arrecadatários e protetivos, que trabalham os tributaristas.

Qualquer solução simplificadora é inadequada para o enfrentamento desse paradoxo. Privilegiar o aspecto do dever tributário, baseado na imprescindibilidade do tributo para a proteção e promoção de direitos fundamentais, relegando a segundo plano, ou a lugar algum, a importância dos seus efeitos nocivos sobre os mesmos direitos e a necessidade de contenção do poder estatal, é um erro. Da mesma forma, é outro erro, por assim dizer invertido, atentar somente para o aspecto protetivo do Direito Tributário, a ponto de aceitar qualquer conduta defensiva ou de enfatizar apenas as normas protetivas, descurando das necessidades coletivas a que o tributo deve atender e dos efeitos redistributivos que deve promover.

Paradoxos como esses não se resolvem: eles apenas podem ser administrados, de forma imperfeita e dinâmica, com perdas e ganhos sucedendo-se no tempo. É preciso gerenciar o tributo de modo que possa garantir os direitos fundamentais na maior medida possível, comprometendo os mesmos direitos na menor medida possível. Isso nunca é fácil. E, mesmo quando buscada de boa-fé, toda solução sempre estará sujeita a insucessos e aprimoramentos. Cada solução deverá ser implementada com obediência aos princípios constitucionais tributários e aos limites constitucionais ao poder de tributar.

Na evolução do Direito Tributário, vários princípios e limitações ganharam protagonismo na tarefa de conter o poder tributário dentro dos limites do lícito e do justo e, dessa forma, viabilizar a legitimidade da cobrança do tributo. Na Constituição brasileira, esses elementos, algumas vezes, foram incluídos como “princípios gerais”, como a capacidade contributiva, no artigo 145, § 1.º e, por meio da Emenda Constitucional n. 132/2023, nos §§ 3.º e 4.º do mesmo artigo, a simplicidade, a transparência, a justiça tributária, a cooperação e a defesa do meio ambiente. Outras vezes, foram incluídos como limitações ao poder de tributar, como a legalidade, a igualdade, a irretroatividade, a anterioridade, e as proibições do efeito de confisco e da limitação ao tráfego.

São elementos cuja interpretação como regra ou princípio, porém, não é excludente e nem adiantada pela classificação textual como “princípio geral” ou como “limitação”: embora incluídas, corretamente, como limitações, e positivadas, adequadamente, com o uso do functor deontico “vedado”, a legalidade, a igualdade, a irretroatividade, a segurança jurídica e a vedação ao efeito de confisco também têm dimensões principiológicas.

4.1.1. Legalidade tributária

Um dos princípios mais importantes é a legalidade (CF, art. 150, I). A legalidade tem várias dimensões e todas são importantes para o Imposto Seletivo. Em primeiro lugar, exigir que a imposição de tributos sobre o patrimônio dos cidadãos seja feita mediante lei garante, ao menos em alguma medida, que as decisões sobre essa imposição decorram do trabalho, plural e democrático, na diversidade do colegiado de representantes do povo. Se essas decisões forem tomadas no Poder Executivo, de duas, uma: ou estarão sob o poder do eleito pela maioria, desconsiderando a diversidade da população e a minoria representada no Congresso, ou estarão entregues ao corpo de servidores

de carreira, muitas vezes de alta capacidade técnica, mas que não podem ser responsáveis por decisões que demandem representatividade democrática e alternância na função. Assim, valorizar a legalidade é, embora de forma imperfeita, valorizar a diversidade dos múltiplos setores sociais representados no Parlamento. Além disso, a legalidade também contribui para aprimorar a segurança jurídica, nas suas dimensões de estabilidade e calculabilidade, pois alterações legais sempre dependem de procedimentos publicamente dialogados e mais demorados em comparação a atos do Poder Executivo.

A importância constitucional da legalidade é inegável. A Constituição de 1988 determina, já no artigo 1.º, dentre seus “princípios fundamentais”, que a República Federativa do Brasil se constitui em Estado Democrático e tem, entre seus fundamentos, o pluralismo político. No mesmo artigo, proclama, solenemente: “Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição”. O poder, que emana do povo, quando não diretamente, é exercido pelos representantes eleitos, e não por mais ninguém. Como se isso não bastasse, a Constituição, logo em seguida, é absolutamente explícita: “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”, prescreve o artigo 5.º, II, logo no início do catálogo dos direitos e garantias fundamentais.

Não se trata, portanto, de algo menos importante, periférico, acidental ou contingencialmente constitucional. A legalidade é intrínseca à democracia constitucional. Simplesmente, não há democracia constitucional sem legalidade. O princípio da legalidade faz parte da identidade e dos fundamentos do Estado Democrático de Direito.

Essa fundamentalidade do princípio da legalidade é tamanha que a sua proteção constitucional é prescrita em termos fortíssimos. O artigo 60 da Constituição regula o processo pelo

qual a Constituição pode ser alterada por meio de emendas constitucionais. O parágrafo quarto desse artigo traz as chamadas “cláusulas pétreas”. É importante destacar os termos utilizados pela Constituição. Há temas em relação aos quais propostas de emenda não podem sequer ser objeto de deliberação. Não se trata, apenas, de proibir que propostas desse tipo possam ser aprovadas: elas não podem ser sequer deliberadas!

Não é pouco. Parlamentos, em essência, deliberam – como reconhece o artigo 47 da Constituição. Deliberar é parte essencial da atividade parlamentar. Essa atividade é tão importante que a Constituição a protege inclusive de consequências civis e penais, no artigo 53: “os Deputados e Senadores são invioláveis, civil e penalmente, por quaisquer de suas opiniões, palavras e votos”. Impedir um Parlamento de deliberar, discutir e decidir, é uma violência constitucional inadmissível. E mesmo assim, a Constituição, em proteção às cláusulas pétreas, proíbe a deliberação de certas propostas. Veja-se a importância enorme que a Constituição confere a essas cláusulas.

Entre as quatro cláusulas pétreas, três imbricam-se com o princípio da legalidade. A primeira, o voto direto, secreto, universal e periódico, garante que o Parlamento seja, na máxima efetividade real possível, formado pelos representantes do povo, eleitos livremente. A segunda, a separação dos Poderes, garante, entre outras coisas, que apenas o Poder Legislativo pode legislar, isto é, decidir de forma inaugural a respeito de obrigações e proibições. A terceira são os próprios os direitos e garantias individuais, entre eles não apenas os direitos eleitorais, isto é, a liberdade de eleger e ser eleito, mas a própria legalidade, em si incluída entre os direitos e garantias individuais (CF, art. 5.º, II). Assim, a legalidade faz parte do universo dos direitos individuais, protegidos, enquanto tais, pela impossibilidade de alteração por emenda constitucional.

E sublinhe-se, por fim, a vedação constitucional para deliberar sobre emenda meramente “tendente a abolir” essas cláusulas. Ou seja: não apenas se proíbe discutir e decidir a respeito de emendas que suprimam o princípio da legalidade, mas também sobre emendas que revelem tendência nesse sentido. Emendas criadoras de espaço para viabilizar, no futuro, por meio de outras ações ou outras emendas, a abolição da legalidade, não podem ser objeto de deliberação.

Em matéria tributária, o artigo 150 da Constituição inaugura a seção denominada “das limitações do poder de tributar”. Essas limitações do poder constituem direitos individuais e garantias do cidadão. Logo em seu *caput*, o artigo 150 estabelece que determinados comportamentos são vedados à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios. Ao dizer que o Estado, então, é proibido de tomar certas medidas, a Constituição protege o cidadão limitando o poder.

Essa compreensão é reforçada pela redação do preceito, segundo o qual aquelas vedações são dispostas “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte”. Isso significa, de um lado, que a legalidade, assim como anterioridade, irretroatividade, proibição de confisco etc., são “garantias” e dessa forma devem ser compreendidas. Recebem, por exemplo, a proteção das cláusulas pétreas, pois se incluem entre os direitos e “garantias” individuais (CF, art. 60, § 4.º, IV). De outro lado, significa que as garantias do artigo 150 não excluem outras prescritas nos demais preceitos constitucionais – inclusive, no que couber, o caráter limitador e protetivo dos “princípios gerais” do artigo 145.

Dentre outras questões, destaca-se, na redação do artigo 150, I, da Constituição, a proibição de “exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”. No artigo 5.º, II, a Constituição, ao normatizar a legalidade em geral, abre duas possibilidades: ou a lei estabelece a obrigação, ou outro instrumento normativo a

estabelecerá em virtude de uma lei que lhe sirva de fundamento de validade. Já na legalidade tributária, a questão é diversa, pois não existe essa dupla possibilidade. Existe apenas uma: exigência ou aumento de tributo devem vir estabelecidas na lei, e não apenas em virtude de lei. É proibido exigir ou aumentar tributo sem lei que estabeleça a exigência ou o aumento.³

Fez bem a Emenda Constitucional n. 132/2023 ao não excepcionar, para o Imposto Seletivo, a regra da indelegabilidade, embutida na legalidade, segundo a qual alterações de alíquota só podem ser feitas por lei. O texto original da Constituição estabelece exceções em relação ao Imposto de Importação, de Exportação, IPI e IOF (CF, art. 153, § 1.º), ampliadas, via Emenda Constitucional de discutível validade, para a CIDE-Combustíveis (CF, art. 177, § 4.º, I, *b*, na redação dada pela Emenda Constitucional n. 33/2001).

No que diz respeito ao Imposto Seletivo, prescreve a Constituição, coerentemente, que terá suas alíquotas “fixadas” em lei ordinária (CF, art. 153, § 6.º, VI). De fato, o Imposto Seletivo não tem natureza regulatória de conjunturas econômicas urgentes como têm esses outros quatro tributos. Não há dificuldade em compreender que intervenções relativas ao abastecimento e à regulação financeira podem demandar ações urgentes. Já o Imposto Seletivo destina-se a objetivos extrafiscais permanentes e de longo prazo: saúde e meio ambiente não são questões que se resolvem por meio de ações rápidas, mas objetivos que se buscam de forma constante. Independentemente, também, de aspectos tão técnicos que não possam ser compreendidos e sopesados pelos representantes do povo. Podem, perfeitamente, aguardar a maturação legislativa, *locus* adequado para todas as discussões tributárias.

3. ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986, p. 104.

O Imposto Seletivo, ao proteger a saúde e o meio ambiente, atende a questões que podem – e devem – aguardar a elaboração legislativa adequada à elaboração científica e às discussões democráticas. O caráter extrafiscal do Imposto Seletivo, precisamente porque não regulatório de conjunturas temporárias, não exige a excepcionalidade da legalidade tributária. De outro lado, o seu forte impacto econômico e arrecadatário demanda o respeito aos trâmites de deliberação democrática.

Há poucos precedentes do Supremo Tribunal Federal que admitem a delegação, do Poder Legislativo ao Poder Executivo, da função de alterar alíquotas para PIS e Cofins incidentes na importação e no mercado interno, tributos diferentes daqueles previstos expressamente na Constituição (CF, art. 153, § 1.º; art. 177, § 4.º, I, *b*). Nessas decisões, aparece o exercício de função extrafiscal como um dos critérios legitimadores dessa delegabilidade.⁴

Trata-se de posição equivocada. A Constituição admite a delegação e a exceção à anterioridade para certos tributos extrafiscais, não para todos. Não há uma regra geral como “sempre que possível, tributos extrafiscais terão suas alíquotas alteradas pelo Poder Executivo atendidas as condições e limites da lei”, ao lado de exemplos específicos dessa regra. Ao contrário: há a regra geral da indelegabilidade e as exceções não são para tributos extrafiscais como gênero, e, sim, para alguns deles, especificamente escolhidos, entre os quais não estão as contribuições sociais. Além disso, é preciso considerar que as incidências extrafiscais, por se distanciarem do princípio da capacidade contributiva, assumem regime jurídico mais rigoroso e restritivo, e não o contrário. Não há nada que torne a extrafiscalidade menos importante, sob o ponto de vista da representatividade

4. RE 1.043.313, Rel. Min. Dias Toffoli; ADI 5.227, Rel. Min. Dias Toffoli; RE 1.178.310, Rel. Min. Marco Aurélio;

democrática e do respeito aos deveres constitucionais do Poder Legislativo, do que ocorre nos tributos fiscais. Entretanto, diante da autoridade do Supremo, se essa posição vier a se consolidar, estaremos vencidos, mas não convencidos – como costumava dizer José Souto Maior Borges

Se houver discussão judicial semelhante em relação ao Imposto Seletivo, e se essa posição prevalecer, será preciso considerar uma especificidade: em relação a esse imposto, com todas as letras, a Constituição diz que as alíquotas devem ser “fixadas” em lei ordinária. Será preciso negar esse texto para aceitar que, onde se diz que a lei ordinária deve fixar, deve-se ler que a lei ordinária pode não fixar e permitir que o Poder Executivo fixe as alíquotas.

Mas há outra questão. O Supremo Tribunal Federal também incluiu, como critério para exame da possibilidade de delegação de definições de alíquotas, o que definiu – inspirado no Direito espanhol, cuja Constituição, em matéria tributária, é profundamente diferente da nossa – como grau de “coatividade”, objeto de justas críticas doutrinárias.⁵ Adotado esse critério, o Imposto Seletivo, enquanto imposto, teria alto grau de coatividade – seria cobrado independentemente de qualquer referibilidade direta ou indireta com atuação estatal relativa ao contribuinte. Essa compreensão inviabiliza a delegação legal da definição de alíquotas ao Poder Executivo. Como, o Supremo entendeu pela cumulatividade dos critérios da extrafiscalidade e baixo grau de coatividade para aquiescer com situações de delegação não previstas nos dispositivos específicos que a autorizam, o Imposto Seletivo não cumpriria esse critério, em razão de seu indiscutível alto grau de coatividade.

5. SCHOUERI, Luís Eduardo; FERREIRA, Diogo Olm; LUZ, Victor Lyra Guimarães. *Legalidade tributária e o Supremo Tribunal Federal: uma análise sob a ótica do RE n. 1.043.313 e da ADI n. 5.277*. São Paulo: IBDT, 2021, especialmente p. 60.

4.1.2. Irretroatividade e anterioridade

Como se sabe, a regra geral é que o imposto instituído em um exercício financeiro só possa ser cobrado em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado, como prescreve a irretroatividade no artigo 150, III, *a*, da Constituição, protegendo fatos ocorridos no passado. Essa regra não tem exceção.

Além dela, igualmente em desdobramento do princípio da segurança jurídica, há as regras que protegem o futuro próximo, oferecendo um necessário prazo razoável para que o contribuinte se prepare para pagar o tributo recém instituído ou aumentado, chamadas de anterioridade tributária. A alínea *b* do mesmo III do artigo 150 proíbe cobrar tributos em relação a fatos geradores ocorridos no mesmo exercício financeiro, isto é, no mesmo ano, em que haja sido publicada a lei que os institui ou aumenta. Em complemento, desde a Emenda Constitucional n. 42/2003, a alínea *c* veda a cobrança em relação a fatos geradores ocorridos nos noventa dias seguintes à data em que tenha sido publicada lei que institui ou aumenta um tributo. São duas regras de anterioridade: uma relativa ao exercício financeiro, outra a chamada anterioridade nonagesimal.

As regras de anterioridade têm exceção constitucional, previstas no parágrafo primeiro do artigo 150: alguns tributos são exceção a ambas as regras, e alguns são exceção a uma dentre elas. Algumas dessas exceções decorrem de razões extrafiscais e são justificadas pela necessidade de ação imediata na regulação de mercados sensíveis a variações rápidas, como o comércio exterior. Porém, não é a exceção à anterioridade que define a extrafiscalidade. O raciocínio é oposto: em atenção à extrafiscalidade, o Poder Constituinte, em alguns casos, excepcionou a anterioridade. Um tributo, fiscal ou extrafiscal, pode estar ou não sujeito à anterioridade, a depender das escolhas do Poder Constituinte.

Da mesma forma, e pelas mesmas razões expostas em relação à legalidade, também foi adequada a manutenção das anterioridades nonagesimal e relativas ao exercício financeiro para o Imposto Seletivo. Como não há premissa de urgência para incluir determinado item entre os prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, para fins de incidência do tributo, ou para elevar alíquotas vigentes, pois não se trata de ações imediatas para endereçar políticas econômicas urgentes, não haveria motivo para que o Poder Constituinte derivado excepcionalizasse a anterioridade para o Imposto Seletivo.

A inexistência constitucional de anterioridade em relação a tributos como o Imposto de Importação, o Imposto de Exportação e os Impostos sobre Operações Financeiras é coerente com o caráter muitas vezes urgente das intervenções no comércio, na indústria e no mercado financeiro, e não impede que, em caso de medidas menos urgentes, a lei adote alguma forma de *vacatio legis*. Saúde e meio ambiente, por outro lado, são objetivos permanentes e de longo prazo. Fez bem o Constituinte derivado, também nesse ponto do regime jurídico do Imposto Seletivo, em prestigiar a segurança jurídica e o planejamento das atividades econômicas necessárias para assegurar a livre iniciativa, o emprego e demais fundamentos da ordem econômica constitucional, mesmo diante de tributação extrafiscal.

4.1.3. Mínimo existencial e vedação de tributo com efeito de confisco

Como visto no capítulo introdutório, todo tributo deve respeitar o mínimo existencial e não pode ter efeito de confisco. Essas são decorrências diretas do princípio da capacidade contributiva, bem como de outras normas constitucionais. Na Constituição brasileira, inclusive, o efeito de confisco é vedado por regra específica na seção das limitações ao poder de tributar (CF, art. 150, IV), assim como há normas tributárias específicas

protetivas do mínimo existencial, como a não incidência do Imposto Territorial Rural sobre pequenas glebas rurais (CF, art. 153, § 4.º, III), de IPVA sobre embarcações de pesca de subsistência (CF, art. 155, § 6.º, III, *b*), além das desonerações constitucionais de IBS e CBS sobre certos itens essenciais de consumo (EC 132/2023, art. 9.º, § 3.º).

Não seria lícito que o regramento constitucional do Imposto Seletivo contivesse exceções às limitações impostas pela proteção do mínimo existencial e pela proibição à utilização de tributos com efeito de confisco. Seria a mitigação de cláusulas pétreas por meio de emenda constitucional. Obviamente, os mesmos efeitos não podem decorrer da interpretação e aplicação da regra constitucional de competência e, muito menos, das normas infraconstitucionais de incidência do Imposto Seletivo. Seria permitir, pela via interpretativa, o que é vedado pela Constituição.

Isso resulta em duas consequências importantes para o Imposto Seletivo. A primeira delas é em relação aos bens e serviços que podem ser objeto de tributação. Nem todo bem e serviço prejudicial à saúde e ao meio ambiente pode ser tributado via Imposto Seletivo, por várias razões, e uma delas é a proteção do mínimo existencial: por mais prejudicial à saúde e ao meio ambiente que determinado bem ou serviço possa ser, caso se trate de bem ou serviço essencial, necessário para a vida minimamente digna, ele não pode ser objeto de tributação. O mínimo necessário para uma pessoa viver com dignidade, considerada isoladamente ou em família, não pode ser tributado pelo Imposto Seletivo, ou por qualquer outro. Isso vale, inclusive, se, desse mínimo, fizer parte o consumo de bens ou serviços com prejudicialidade à saúde ou ao meio ambiente.

A segunda consequência é em relação à intensidade da tributação. É evidente que a tributação via Imposto Seletivo precisa ser suficientemente alta para internalizar adequadamente

externalidades negativas ou para induzir, de forma eficaz, os comportamentos a serem atingidos pela função indutora da tributação extrafiscal. Ainda assim, ela não pode ser alta demais a ponto de representar efeito confiscatório.

É sempre importante recordar que os bens e serviços submetidos a tributação extrafiscal desincentivadora são lícitos, assim como são lícitas sua produção, comercialização e consumo. Se forem ilícitos, não podem ser tributados. Se forem lícitos, uma vez submetidos à tributação extrafiscal, devem ser encarecidos, e, nessa medida, eficazmente desincentivados, mas não proibidos. Uma coisa é dificultar, outra é impedir. A tributação sobre essas atividades lícitas não pode se revelar proibitiva, isto é, impeditiva da conduta econômica eleita como fato gerador do tributo, em uma espécie de proibição indireta de condutas lícitas por via tributária. Isso significaria ferimento à livre iniciativa e à proibição de tributos com efeito de confisco, o que é rejeitado pela Constituição.⁶

4.1.4. Igualdade e capacidade contributiva

Em razão de seu caráter extrafiscal, são delicadas as relações do Imposto Seletivo com princípios mais ligados à ideia de justiça, como a igualdade, a capacidade contributiva, a progressividade e a própria justiça tributária. Logo de início, chama atenção o fato de que o Imposto Seletivo, como diz o próprio nome, seleciona determinados bens e serviços prejudiciais à saúde e ao meio ambiente para integrarem seu âmbito de incidência. Alguns bens prejudiciais selecionados sofrerão incidência; outros, não.

6. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 308; VOGEL, Klaus. Tributos regulatórios e garantia da propriedade no direito constitucional da República Federativa da Alemanha. In: MACHADO, Brandão (coord.). *Direito tributário: estudos em homenagem ao prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 542-554 (548).

Os tributaristas, acostumado com discussões sobre igualdade tributária e não discriminação, imediatamente identificam o problema: como admitir que uns paguem e outros não, se são todos, igualmente, produtores e consumidores de bens prejudiciais à saúde e ao meio ambiente? O que justifica, por exemplo, que produtores, vendedores e consumidores de bebidas açucaradas sofram a incidência do Imposto Seletivo, enquanto produtores, vendedores e consumidores de chocolates, com alto índice de gordura saturada e açúcar adicionado, não sofram a mesma incidência tributária? Como pode essa distinção não ser arbitrária ou discriminatória e, por isso mesmo, em última instância, simplesmente injusta?

Essa consideração impõe uma determinada forma de interpretação da regra de competência relativa ao Imposto Seletivo, como veremos adiante. Neste momento, o importante é fixar as exigências mais elementares do princípio da capacidade contributiva em relação ao Imposto Seletivo.

Como antecipado neste livro, vários aspectos garantistas do princípio da capacidade contributiva são aplicáveis a todos os tributos e, por consequência, ao Imposto Seletivo: por exemplo, a proteção do mínimo existencial, a vedação da utilização de tributos com efeito de confisco, e a capacidade contributiva objetiva, isto é, a necessidade de que a hipótese de incidência descreva um fato signo-presuntivo de riqueza.

Por outro lado, para o Imposto Seletivo, a capacidade contributiva não aparece como o critério de comparação para aplicação do princípio da igualdade: não se tributam igualmente, via Imposto Seletivo, os contribuintes com mesma capacidade contributiva porque, independentemente de sua capacidade econômica, contribuintes cuja atividade não seja prejudicial à saúde e ao meio ambiente não sofrerão essa incidência. Tributos extrafiscais baseiam-se em critérios de igualdade diferentes da capacidade contributiva – como, no caso do Imposto Seletivo, a prejudicialidade à saúde e ao meio ambiente.