

**UNIVERSIDADE ESTADUAL DO PIAUÍ
CAMPUS CLÓVIS MOURA
BACHARELADO DE DIREITO**

ANA CLARA DA SILVA VASCONCELOS MOURA

**PERSPECTIVAS DA SELETIVIDADE TRIBUTÁRIA NO BRASIL
PERANTE A IMPLEMENTAÇÃO DO IMPOSTO SELETIVO PELA
REFORMA TRIBUTÁRIA (EC N.º 132/2023) COMO INSTRUMENTO
DE JUSTIÇA SOCIAL**

**TERESINA – PI
2025**

ANA CLARA DA SILVA VASCONCELOS MOURA

**PERSPECTIVAS DA SELETIVIDADE TRIBUTÁRIA NO BRASIL
PERANTE A IMPLEMENTAÇÃO DO IMPOSTO SELETIVO PELA
REFORMA TRIBUTÁRIA (EC N.º 132/2023) COMO INSTRUMENTO
DE JUSTIÇA SOCIAL**

Trabalho de Conclusão do Curso de Bacharelado de Direito do Campus Clóvis Moura da Universidade Estadual do Piauí, como requisito parcial para a obtenção do Título de Bacharelado em Direito.

Orientador(a): Prof.º Dr.º Willame Parente Mazza

**TERESINA – PI
2025**

ANA CLARA DA SILVA VASCONCELOS MOURA

**PERSPECTIVAS DA SELETIVIDADE TRIBUTÁRIA NO BRASIL
PERANTE A IMPLEMENTAÇÃO DO IMPOSTO SELETIVO PELA
REFORMA TRIBUTÁRIA (EC N.º 132/2023) COMO INSTRUMENTO
DE JUSTIÇA SOCIAL**

Este Trabalho de Conclusão de Curso foi julgado adequado para obtenção do Título de Bacharelado em Direito e aprovado em sua forma final pelo Curso de Direito.

Teresina - PI, 24 de junho de 2025.

Prof.^a Dra. Maria Laura Lopes Nunes Santos
Coordenadora do Curso

Banca Examinadora:

Prof. Dr. Willame Parente Mazza
Orientador
Universidade Estadual do Piauí

Prof.^a Dra. Maria Laura Lopes Nunes Santos
Universidade Estadual do Piauí

Prof. Dr. João Luiz Rocha do Nascimento.
Universidade Estadual do Piauí

AGRADECIMENTOS

Dedico, primeiramente, estes agradecimentos a Deus, meu alicerce de fé, força e esperança. A Ele entrego meu caminho, meu coração e minha vida, com a serenidade de quem apenas confia.

Aos meus pais, minha eterna gratidão pelo amor incondicional, pela base sólida que me proporcionaram, pela educação com valores que carrego comigo, pelas oportunidades oferecidas e por nunca medirem esforços em prol do meu futuro.

Estendo meus agradecimentos a toda a minha família, especialmente à minha avó, ao meu irmão, aos meus tios e primos, por estarem sempre presentes em minha vida, apoiando-me em cada fase, com palavras de incentivo e gestos de carinho.

Aos meus amigos e amigas, e ao meu namorado, agradeço pela compreensão diante das minhas ausências, pelo suporte constante, pela comemoração das vitórias, pelo encorajamento nos momentos de incerteza e por serem, tantas vezes, um respiro de alívio ao longo dessa jornada.

Aos colegas do Tribunal de Justiça do Estado do Piauí, especialmente na figura do meu chefe, agradeço pelo acolhimento, pelos ensinamentos diários, pela paciência e compreensão nos momentos mais exigentes, e por fazerem daquele ambiente uma verdadeira segunda casa.

Ao corpo docente da Universidade Estadual do Piauí, manifesto minha gratidão pela formação que recebi ao longo destes anos. Faço um agradecimento especial ao Professor Willame Parente Mazza, pela orientação, pela disponibilidade e pela condução generosa e paciente deste trabalho, bem como à Professora Maria Laura Nunes, pelo empenho em contribuir e incentivar da melhor forma possível a elaboração deste trabalho.

Por fim, a todos que, direta ou indiretamente, participaram desta caminhada, oferecendo palavras de incentivo ou mesmo um simples gesto de apoio: minha sincera gratidão.

RESUMO

O presente trabalho analisa criticamente as perspectivas da seletividade tributária no Brasil, com foco na implementação do Imposto Seletivo (IS), instituído pela Emenda Constitucional nº 132/2023, como um potencial instrumento de justiça social. A investigação parte da premissa de que a extrafiscalidade, função regulatória do tributo, é uma ferramenta consolidada para induzir comportamentos e corrigir externalidades negativas. O estudo explora o histórico da tributação do pecado no país, por meio de impostos como o IPI, e suas limitações, como a regressividade, o fomento ao mercado ilegal e a crítica da ilusão fiscal. Por meio de pesquisa bibliográfica e documental, a análise aborda o novo desenho constitucional do IS, sua finalidade de desestimular o consumo de produtos prejudiciais à saúde e ao meio ambiente, e o compara com modelos internacionais de *sin taxes*. Adicionalmente, o trabalho utiliza o referencial teórico da Economia Comportamental para examinar a eficácia do imposto, considerando fatores como a racionalidade limitada, vieses cognitivos e a inelasticidade da demanda, que desafiam a efetividade da medida. Conclui-se que a consolidação do Imposto Seletivo como um verdadeiro instrumento de justiça social não é automática e depende de uma calibragem técnica rigorosa, de políticas públicas complementares e, crucialmente, da superação do risco de desvio de finalidade, no qual a função arrecadatória se sobrepõe à sua vocação extrafiscal. A efetividade do tributo, portanto, está condicionada à sua capacidade de gerar benefícios sociais comprovados que justifiquem seus ônus.

Palavras-chave: Reforma Tributária. Imposto Seletivo. Seletividade Tributária. Extrafiscalidade. Justiça Social. Economia Comportamental.

ABSTRACT

This work critically analyzes the prospects of tax selectivity in Brazil, focusing on the implementation of the Selective Tax (IS), established by Constitutional Amendment No. 132/2023, as a potential instrument of social justice. The investigation is based on the premise that extrafiscality, the regulatory function of taxes, is a consolidated tool for inducing behaviors and correcting negative externalities. The study explores the history of sin taxation in the country, through taxes such as the IPI, and its limitations, such as regressivity, the promotion of the illegal market, and the critique of fiscal illusion. Through bibliographic and documentary research, the analysis addresses the new constitutional design of the IS, its purpose of discouraging the consumption of products harmful to health and the environment, and compares it with international models of sin taxes. Additionally, the work employs the theoretical framework of Behavioral Economics to examine the tax's effectiveness, considering factors such as limited rationality, cognitive biases, and demand inelasticity, which challenge the measure's efficacy. It is concluded that the Selective Tax represents an advancement and has the potential to promote social justice, but its success is not guaranteed. Its effectiveness depends on rigorous technical calibration, complementary public policies, and, crucially, overcoming the risk of a deviation of purpose, where the revenue-raising function overrides its extrafiscal vocation. The legitimacy of the tax is, therefore, conditioned on its ability to generate proven social benefits that justify its burdens.

Keywords: Tax Reform. Selective Tax. Tax Selectivity. Extrafiscality. Social Justice. Behavioral Economics.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	15
CAPÍTULO 1 - NOÇÕES CONCEITUAIS E FUNDAMENTOS SOBRE TRIBUTAÇÃO EXTRAFISCAL.....	17
1.1 PANORAMA HISTÓRICO E EVOLUÇÃO DO CONCEITO DE EXTRAFISCALIDADE.....	17
1.2 FINALIDADES, INSTRUMENTOS E LIMITES CONSTITUCIONAIS DA TRIBUTAÇÃO EXTRAFISCAL	23
CAPÍTULO 2 - A TRIBUTAÇÃO DO PECADO NO BRASIL	28
2.1 O USO DA TRIBUTAÇÃO INDUTIVA PARA REGULAÇÃO DO CONSUMO NO BRASIL	28
2.1.1 Conceito de “tributação do pecado” e fundamentos teóricos	28
2.1.2 Instrumentos fiscais indutivos utilizados no Brasil	30
2.1.3 Evidências empíricas de eficácia regulatória no Brasil.....	32
2.1.4 Limitações e críticas ao modelo indutivo.....	35
2.2 A REFORMA TRIBUTÁRIA (EC Nº 132/2023) E O IMPOSTO SELETIVO	37
2.2.1 Alterações constitucionais relevantes à tributação extrafiscal	37
2.2.2 Finalidade e desenho normativo do novo Imposto Seletivo à luz da Lei Complementar n.º 214/2025	40
2.2.3 Potenciais impactos sobre consumo, saúde pública e justiça social	42
2.2.4 Comparação com modelos internacionais de <i>sin taxes</i>	44
CAPÍTULO 3 - O IMPOSTO SELETIVO COMO INSTRUMENTO DE JUSTIÇA SOCIAL SOB O VIÉS DA ECONOMIA COMPORTAMENTAL	47
3.1 FUNDAMENTOS DE ECONOMIA COMPORTAMENTAL E RACIONALIDADE LIMITADA NA TRIBUTAÇÃO	47
3.2 INDUÇÃO DE COMPORTAMENTOS, DIREITO E JUSTIÇA SOCIAL	51
CONCLUSÃO.....	57

1 INTRODUÇÃO

A atividade tributária, tradicionalmente associada à sua função fiscal de arrecadar recursos para o financiamento do Estado, tem sido progressivamente reconhecida por sua potente faceta instrumental. A utilização do tributo para induzir ou desestimular comportamentos, conhecida como extrafiscalidade, não é uma inovação contemporânea, mas uma prática que remonta a séculos e que encontrou, na teoria econômica de Arthur C. Pigou sobre as externalidades, uma sólida justificação teórica.

No Brasil, o ordenamento jurídico, especialmente após a Constituição Federal de 1988, já consagrava essa função em tributos como o IPI e o ITR, utilizando a seletividade como ferramenta para orientar o consumo e o uso da propriedade. É nesse cenário que a Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023, promulgada no bojo da mais abrangente Reforma Tributária das últimas décadas, representa um marco histórico ao instituir o Imposto Seletivo (IS), um tributo de competência da União com finalidade declaradamente extrafiscal, destinado a incidir sobre bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente.

Apesar de suas nobres intenções, a implementação de um tributo com características tão singulares suscita um complexo problema de pesquisa: de que forma o Imposto Seletivo, concebido como indutor de comportamentos, pode efetivamente se consolidar como um instrumento de justiça social no Brasil, e quais são os riscos de que seu desenho e aplicação comprometam ou até mesmo revertam esse propósito? A questão se desdobra em indagações sobre a sua real capacidade de alterar condutas, seus impactos distributivos sobre as camadas mais vulneráveis da população e os riscos de um desvio de finalidade, no qual a função arrecadatória prevaleça sobre a intenção regulatória.

Para nortear a investigação, este trabalho parte da hipótese central de que o Imposto Seletivo possui, de fato, potencial para funcionar como um instrumento de justiça social, desde que seu desenho normativo seja tecnicamente calibrado, sua receita seja parcial ou totalmente destinada a mitigar os danos que visa coibir e sua implementação seja acompanhada de políticas públicas complementares.

Adicionalmente, considera-se que sua eficácia como ferramenta de indução comportamental é limitada pela racionalidade limitada dos agentes e pela existência

de um mercado ilegal robusto, o que pode neutralizar seus efeitos e agravar sua regressividade sobre as populações de baixa renda. Por fim, assume-se a premissa de que a finalidade extrafiscal do Imposto Seletivo corre o risco de ser secundarizada pela sua função arrecadatória, transformando o tributo em um mecanismo de expansão de receita politicamente conveniente, em detrimento de seus objetivos sociais declarados.

Diante desse quadro, o objetivo geral desta pesquisa é analisar criticamente as perspectivas do Imposto Seletivo como instrumento de concretização da justiça social. Para tanto, buscar-se-á, em um primeiro momento, apresentar os fundamentos conceituais e a evolução histórica da extrafiscalidade; em seguida, examinar o desenho constitucional do novo imposto e seus desafios normativos; subsequentemente, avaliar seus potenciais impactos sob o prisma da justiça social e da economia comportamental; e, por fim, identificar os riscos de desvio de finalidade com base na análise crítica da literatura sobre a tributação do pecado.

A relevância deste trabalho assenta-se na sua atualidade e impacto, contribuindo para o debate incipiente sobre uma das mais significativas inovações da Reforma Tributária. Ao articular os campos do Direito Tributário, do Direito Constitucional e da Economia Comportamental, esta análise busca oferecer subsídios para o debate público e para a futura aplicação do imposto, visando a aprimorar sua capacidade de efetivamente promover o bem-estar coletivo, em vez de se tornar mais um fator de aprofundamento das desigualdades sociais.

CAPÍTULO 1 - NOÇÕES CONCEITUAIS E FUNDAMENTOS SOBRE TRIBUTAÇÃO EXTRAFISCAL

1.1 PANORAMA HISTÓRICO E EVOLUÇÃO DO CONCEITO DE EXTRAFISCALIDADE

A atividade tributária desempenha, tradicionalmente, a função fiscal, ou seja, a arrecadação de recursos destinados ao financiamento das necessidades do Estado, o que permite caracterizar o modelo contemporâneo como um verdadeiro “Estado de Impostos” (Schoueri, 2009) ou Steuerstaat (Schumpeter, 1918). Entretanto, desde tempos remotos vislumbra-se uma faceta extrafiscal nos tributos, em que estes são utilizados intencionalmente como instrumentos de intervenção para alcançar finalidades alheias à mera arrecadação. Em outras palavras, extrafiscalidade tributária refere-se ao emprego do tributo como meio de indução de comportamentos ou ajustes na economia, de acordo com objetivos de políticas públicas traçados pelo Estado, e não primordialmente para obter receita (Leão, 2015).

Trata-se da atribuição de uma função instrumental ao tributo, seja para estimular certas condutas benéficas, seja para desestimular práticas consideradas indesejáveis, em complemento à sua função fiscal clássica. Sob a ótica conceitual, a extrafiscalidade pode ser entendida em sentido lato (gênero), abrangendo qualquer efeito não arrecadatório dos tributos, como a redistribuição de renda ou a proteção de setores econômicos, e em sentido estrito (espécie), referente especificamente às normas tributárias deliberadamente orientadas a intervir em comportamentos dos contribuintes (Schoueri, 2005). A doutrina geralmente utiliza o termo em seu sentido estrito, enfatizando a finalidade primordialmente regulatória do tributo (Schoueri, 2005).

Definições clássicas de extrafiscalidade já figuravam nas obras de juristas do século XX. Ataliba definiu extrafiscalidade como “o emprego dos instrumentos tributários - evidentemente por quem os tem à disposição - com objetivos não fiscais, mas ordinatórios” (Ataliba, 1968, *apud* Schoueri, 2005).

De modo semelhante, Gerd Willi Rothmann conceitua a extrafiscalidade como “a aplicação das leis tributárias visando precipuamente a modificar o comportamento

dos cidadãos, sem considerar o seu rendimento fiscal" (Rothmann, 1970, *apud* Schoueri, 2005). Leila Paiva reforça essa ideia ao defini-la como a "utilização instrumental da norma jurídica tributária com o objetivo primário de direcionar o comportamento dos cidadãos" (Paiva, s.d., *apud* Schoueri, 2005). Do mesmo modo, Hely Lopes Meirelles refere-se à extrafiscalidade como a "utilização do tributo como meio de fomento ou de desestímulo a atividades reputadas convenientes ou inconvenientes à comunidade" (Meirelles, 1984, *apud* Schoueri, 2005). Essas formulações clássicas esclarecem o elemento comum da extrafiscalidade: o tributo assume uma finalidade extra arrecadatória consciente, seja para influenciar decisões de consumo e investimento dos particulares, seja para corrigir desequilíbrios sociais ou econômicos.

No direito tributário moderno, consolidou-se o entendimento de que praticamente nenhum tributo é puramente fiscal. No estágio atual das finanças públicas, dificilmente um tributo é utilizado apenas para arrecadação; ainda que a obtenção de receita permaneça como objetivo principal, "não será o único" (Machado, 1994, *apud* Schoueri, 2005). Com efeito, todo tributo incide sobre a economia e tende a influenciar o comportamento dos agentes privados, de modo que mesmo impostos criados para fins fiscais acabam produzindo efeitos extrafiscais colaterais (Rocha, 2007, *apud* Mendonça; Almeida, 2011).

O que distingue a extrafiscalidade em sentido estrito é a intencionalidade do legislador em utilizar o desenho do tributo (sua hipótese de incidência, base de cálculo, alíquota, isenções ou agravamentos) para orientar condutas e concretizar políticas públicas específicas (Leão, 2015). Em suma, na extrafiscalidade, a função indutora do tributo não é mera consequência incidental, mas objetivo premeditado do poder público.

Do ponto de vista histórico, a ideia de empregar tributos para finalidades não fiscais não é inteiramente nova, embora sua legitimação jurídica seja relativamente recente. No direito comparado, a doutrina da extrafiscalidade ganhou destaque inicialmente nos Estados Unidos, país em que se fazia distinção entre o taxing power (poder de tributar para arrecadação) e o police power (poder de polícia regulatório) (Freund, 1904). Chegou-se a questionar, em certo momento, se o Estado poderia usar o poder de tributar para fins típicos de polícia (como desestimular certas atividades) sem desnaturar o tributo. Todavia, prevaleceu na jurisprudência norte-americana a tese de que a finalidade extrafiscal não desnatura o imposto, entendimento que

culminou com a superação da rígida divisão entre “taxa de arrecadação versus taxa regulatória” - a Suprema Corte dos EUA passou a recusar indagações acerca da motivação do tributo, desde que presente a competência tributária válida (Torres, 2009).

Em outros países de tradição jurídica similar, como a Alemanha, também se desenvolveu desde o pós-guerra a compreensão de que os tributos podem servir a políticas econômicas e sociais, surgindo conceitos como *Steuerpolitik* (política tributária voltada à intervenção econômica) e a incorporação de princípios de justiça social na tributação (Torres, 2009).

No âmbito da Teoria Econômica, o economista britânico Arthur C. Pigou ofereceu, em 1920, uma base conceitual importante para a tributação extrafiscal ao formular a teoria das externalidades. Pigou demonstrou que, em certas situações, o custo marginal social de uma atividade excede seu custo privado, gerando efeitos prejudiciais a terceiros (como a poluição ambiental). Nesses casos, tributos incidentes sobre a atividade podem alinhar o custo privado ao social, desestimulando comportamentos danosos - é o chamado *pigouvian tax*, ou imposto corretivo (Pigou, 1920).

Essa fundamentação econômica forneceu uma justificativa teórica sólida para o uso extrafiscal dos tributos: em vez de visar arrecadação, certos impostos poderiam corrigir falhas de mercado e promover o bem-estar geral (Prates, 2024). Desde então, a tributação sobre atividades nocivas (como impostos ambientais ou sobre produtos prejudiciais à saúde) têm clara inspiração pigouviana, incorporando-se às políticas fiscais de diversos países no século XX.

No cenário brasileiro, a tributação do pecado tem raízes no período colonial, com a Carta Régia de 4 de fevereiro de 1662, a qual instituiu a incidência de tributos sobre o açúcar e rolos de tabaco, revelando a utilização pela Coroa Portuguesa do poder de tributar para além de propósitos puramente arrecadatórios. Além disso, em 1692, também se iniciou a tributação do tabaco em pó e da aguardente brasileira. (Nogueira, 1981 *apud* Prates, 2024).

Essa marca inicial da tributação do consumo se intensifica ao longo do tempo, com a criação de um imposto específico sobre o consumo em 1808, incidente sobre

o tabaco de corda da Bahia, demonstra a crescente importância da tributação como fonte de receita para a Coroa (Nogueira, 1981 *apud* Prates, 2024).

Ainda durante o período colonial e imperial, a tributação do consumo recaía quase exclusivamente sobre o tabaco. Alberto Deodato, ao analisar o Alvará de 30 de maio de 1820, aponta para a existência de uma função social desse tributo, na medida em que, além de aumentar a tributação da venda da aguardente, havia a “proibição das vendas desse gênero a miúdo em razão das desordens que ocasionam entre escravos” (Deodato, 1977 *apud* Prates, 2024).

A Proclamação da República, em 1889, marca uma nova fase na tributação do consumo, com a Lei n.º 25 de 30 de dezembro de 1891 instituindo o imposto sobre o fumo (bruto ou desfiado), charutos, cigarros e rapé. A finalidade desse imposto era estritamente arrecadatória, evidenciando a necessidade de o novo regime consolidar suas finanças públicas, nos termos do que se atesta no artigo 1º da Lei n. 25/1891, *in verbis*: “A receita geral da República dos Estados Unidos do Brasil é orçada na quantia de 207.992:120\$ e será realizada com o producto do que for arrecadado dentro do exercício da presente lei(...)” (Brasil, 1891).

Com a evolução do Estado e a crescente complexidade da sociedade brasileira, a tributação do consumo passa a ser utilizada de forma mais consciente e planejada para atingir objetivos sociais e econômicos. Atualmente, o consumo de produtos viciantes no Brasil está sujeito ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), além de Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) (Brasil, 1988).

Esses tributos já nasceram com finalidades regulatórias explícitas, consagradas em norma: o IPI, por exemplo, é dotado de seletividade em função da essencialidade dos produtos, permitindo ao legislador onerar mais fortemente artigos supérfluos ou nocivos (como cigarros, bebidas alcoólicas) e tributar menos os bens essenciais, orientando assim o consumo conforme interesses públicos. O uso do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), é, atualmente, regulamentado pelo Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010, que aprova o Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (RIPI).

. A própria Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI), pode corroborar a característica da seletividade ao dispor sobre as alíquotas do tributo conforme a essencialidade.

A Constituição Federal de 1988 representou um passo adiante ao aliar a tributação extrafiscal à realização dos objetivos fundamentais da República. A Carta Magna, no art. 3º, delineou um Estado de direito comprometido em “construir uma sociedade livre, justa e solidária”, “garantir o desenvolvimento nacional” e “reduzir as desigualdades sociais e regionais”, entre outras metas (Brasil, 1988). Para tanto, conferiu ao sistema tributário papel relevante como mecanismo de políticas públicas, legitimando e até exigindo que a tributação seja orientada pela justiça social e pela promoção do bem comum (Mendonça; Almeida, 2011).

A própria estrutura do Sistema Tributário Nacional na Constituição de 1988 incorpora ferramentas extrafiscais: os impostos sobre importação e exportação (II e IE), o IPI e o IOF tiveram confirmadas as características de maleabilidade e seletividade, com autorização expressa para o Executivo ajustar alíquotas desses tributos por decreto, atendidas as condições legais, conforme chancela o art. 153, §1º, configurando uma exceção ao princípio da legalidade estrita, justificada pela necessidade de rápida intervenção na economia (Brasil, 1988).

Um exemplo já existente no panorama brasileiro é o Imposto de Exportação, cujo caráter extrafiscal é evidente e sua cobrança meramente eventual destina-se a regular o mercado externo. Como aponta Hugo De Brito Machado:

“Por isto, a incidência do Imposto de Exportação fica a depender de situações ocasionais, ligadas à conjuntura econômica. Só diante de situações como a elevação de preços, no mercado externo, de produtos brasileiros exportáveis ou da necessidade de garantir o abastecimento do mercado interno, o imposto deve ser exigido. Sua finalidade específica, então, é regular o mercado externo. Na primeira das duas situações acima enunciadas, ele retira o excesso de remuneração dos produtores nacionais, para formar reservas monetárias. Na segunda, além disso, ele desestimula as exportações em benefício do consumidor nacional”. (Machado, HUGO, Curso de Direito Tributário. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1992. p. 210)

Além disso, a Constituição inovou ao vincular diretamente certos tributos a finalidades extrafiscais específicas, como no caso do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), ao prever que suas alíquotas serão graduadas conforme o grau de utilização da terra, de forma a combater a propriedade improdutiva, de acordo com

o art. 153, VI e §4º (Brasil, 1988). Também autorizou os municípios a aplicarem alíquotas progressivas de IPTU e até mesmo a expropriação de imóveis urbanos não utilizados adequadamente, como meio de assegurar a função social da propriedade urbana, segundo art. 182, §4º, II (Brasil, 1988).

No plano doutrinário brasileiro, a evolução do conceito de extrafiscalidade foi marcada por distintas correntes de pensamento. Os autores pioneiros - como Walter Barbosa Corrêa (1964) e Geraldo Ataliba (1968) - lançaram as bases do estudo da função extrafiscal em meio a um contexto em que ainda se consolidava o Sistema Tributário pós-Reforma de 1966. Ataliba, conforme citado, já nos anos 1960 conceituou a extrafiscalidade de forma positiva, reconhecendo-a como ferramenta ordinatória nas mãos do Estado. Na década de 1970, Gerd W. Rothmann e outros estudiosos aprofundaram a análise, alinhando a extrafiscalidade com objetivos de desenvolvimento econômico e planejamento de ação estatal. Em paralelo, juristas da área de Direito Financeiro, como Aliomar Baleeiro, refletiam sobre os limites do poder de tributar, incluindo a questão das finalidades extrafiscais em suas obras de finanças públicas (Baleeiro, 1984, *apud* Schoueri, 2005).

Com o advento da redemocratização e da CRFB/88, emerge uma corrente doutrinária modernista, que enxerga na extrafiscalidade uma aliada da efetivação dos direitos fundamentais e dos objetivos sociais. Ricardo Lobo Torres, por exemplo, defende que o Direito Tributário deve ser utilizado para concretizar os valores da justiça distributiva, proteção ao meio ambiente e outros princípios constitucionais, dentro de uma perspectiva de Estado Fiscal comprometido com o bem-estar (Torres, 2009). Autores contemporâneos sustentam, portanto, que os tributos não apenas podem, mas devem possuir uma função socioeconômica extrafiscal, alinhada aos princípios constitucionais, e não se limitarem a um papel meramente arrecadatório (Mendonça; Almeida, 2011). Nesse sentido, fala-se até mesmo em um princípio da extrafiscalidade implícito na Constituição, dada a necessidade de harmonizar a tributação com finalidades públicas maiores (Mendonça; Almeida, 2011).

Por outro lado, parte da doutrina adota uma postura crítica e cautelosa quanto à instrumentalização do tributo para fins extrafiscais. Argumenta-se que a busca excessiva de objetivos econômicos ou sociais via tributação pode acarretar riscos à segurança jurídica e aos direitos dos contribuintes. Adamy (2012), ao discutir a instrumentalização do Direito Tributário, alerta para diversos perigos, como a tentação de se tratar o tributo como panaceia para todos os males sociais, a erosão de

garantias fundamentais do contribuinte (por exemplo, flexibilização da legalidade e da anterioridade em nome da urgência de intervenção estatal) e a geração de incertezas e imprevisibilidade no sistema tributário caso haja mudanças frequentes e casuísticas de normas tributárias para atender objetivos extrafiscais pontuais (Adamy, 2012).

Adicionalmente, doutrinadores influenciados pela análise econômica do Direito e pela economia comportamental, como Hugo de Brito Machado Segundo, questionam a efetividade de certas medidas extrafiscais. Machado Segundo observa que grande parte dos estudos sobre tributação extrafiscal concentra-se em examinar os aspectos formais de validade das normas (competência, legalidade etc.), assumindo automaticamente que o incentivo fiscal produzirá o efeito desejado. Ele adverte que é necessário verificar empiricamente o comportamento humano diante dos incentivos tributários, pois é possível que determinado benefício fiscal não contribua em nada para a finalidade almejada, ou até gere efeito oposto ao pretendido (Machado Segundo, 2018).

Essa perspectiva introduz uma preocupação com a eficácia real da extrafiscalidade: nem todo aumento de imposto garantirá redução de consumo nocivo, nem toda isenção assegurará o desenvolvimento pretendido. Assim, essa corrente defende um desenho cuidadoso e fundamentado das políticas tributárias extrafiscais, eventualmente combinado com outras medidas de natureza regulatória, para que o tributo não seja sobreestimado em seu poder de indução (Machado Segundo, 2018).

1.2 FINALIDADES, INSTRUMENTOS E LIMITES CONSTITUCIONAIS DA TRIBUTAÇÃO EXTRAFISCAL

A tributação extrafiscal caracteriza-se por servir a finalidades econômico-sociais e regulatórias definidas pelo Estado, em complemento à finalidade arrecadatória. Conforme salientam Mendonça e Almeida, o tributo no mundo moderno deve ser entendido não apenas como meio de obter recursos, mas também como instrumento apto a interferir em distintas áreas, estimulando ou inibindo comportamentos conforme os valores eleitos pelo Estado (Mendonça; Almeida, 2011). Assim, a função extrafiscal permite que a tributação sirva de alavanca para políticas públicas, seja no campo econômico (como incentivos fiscais para desenvolvimento

regional, desoneração de insumos básicos, proteção da indústria nacional), seja no campo social (com oneração de produtos prejudiciais à saúde, isenção de itens da cesta básica, progressividade para redistribuir renda) ou ambiental (por exemplo, pela tributação de emissões de poluentes, isenções para tecnologias limpas).

Do ponto de vista econômico-social, um dos objetivos clássicos da extrafiscalidade é o desestímulo de consumos nocivos ou supérfluos, visando à proteção da saúde pública e da moralidade social (Folloni; Floriani Neto; Oliveira, 2020).

É o caso da tributação elevada de cigarros, bebidas alcoólicas, armas de fogo e outras mercadorias conhecidas como *sin taxes* (tributos do pecado). Por meio de alíquotas significativamente altas nesses produtos, busca-se elevar seu preço final e, assim, desencorajar o consumo excessivo, sobretudo por populações mais vulneráveis a seus efeitos negativos. Essa técnica, amplamente empregada em diversos países, tem claro viés extrafiscal: mais que arrecadar, pretende-se reduzir o consumo de bens prejudiciais, contribuindo para políticas de saúde e segurança (Vasques, 1999, *apud* Prates, 2024).

Caio Tácito destaca que, hodiernamente, sobretudo nos grandes centros urbanos, é notória a relevância de determinados direitos difusos, cuja titularidade não é individualizada, mas cuja proteção revela-se indispensável ao bem-estar coletivo e à própria sobrevivência de diversos grupos sociais. Nesse contexto, destaca a importância de instrumentos jurídicos voltados à preservação do meio ambiente, à proteção do consumidor e à valorização da cultura. A degradação ambiental afeta diretamente o direito à vida e à saúde de toda a coletividade; no âmbito do consumo, ganham destaque medidas que assegurem a qualidade dos produtos, o equilíbrio dos preços e a regularidade da oferta; do mesmo modo, o acesso à informação e a preservação de valores históricos e artísticos constituem pilares essenciais de uma sociedade justa e plural (Tácito, 2006).

A partir dessa perspectiva, no âmbito brasileiro, esse tipo de extrafiscalidade encontra fundamento em preocupações contemporâneas com o direito ao meio ambiente e à saúde. Tanto é que recentemente a Emenda Constitucional nº 132/2023, parte da Reforma Tributária em curso, instituiu o Imposto Seletivo, tributo de competência da União com caráter explicitamente regulatório, destinado a desestimular o consumo de produtos e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente (Brasil, 2023). Esse Imposto Seletivo configura um marco recente ao

inscrever no texto constitucional um tributo cuja razão de ser é eminentemente extrafiscal, fortalecendo a utilização da tributação como ferramenta de promoção da saúde pública (reduzindo, por exemplo, o tabagismo, o alcoolismo) e de tutela ambiental (encarecendo produtos ou atividades altamente poluidoras) (Brasil, 2023).

Outro objetivo extrafiscal de destaque no Brasil é o fomento de atividades econômicas estratégicas, no qual a tributação é usada de forma inversa: em vez de onerar para desestimular, o Estado concede alívios fiscais, isenções ou tratamentos favorecidos para incentivar determinados comportamentos benéficos.

Há, por exemplo, regimes especiais de tributação para setores nascentes ou regiões menos desenvolvidas (como a Zona Franca de Manaus, criada para impulsionar a Amazônia Ocidental mediante benefícios fiscais), isenções de impostos para promover investimentos em tecnologia, reduções de imposto de renda para pessoas físicas que aplicam em projetos culturais ou esportivos (Lei de Incentivo à Cultura, Lei de Incentivo ao Esporte), dentre outros.

Essas medidas tributárias indutivas objetivam corrigir desequilíbrios de mercado (atraiindo capital para setores ou locais que, de outra forma, seriam negligenciados) e materializar direitos sociais, como por exemplo, a extrafiscalidade pode direcionar recursos para a educação e saúde via deduções ou fundos específicos. Como analisam Mendonça e Almeida, a correta utilização da função extrafiscal permite alcançar um novo patamar na garantia de direitos constitucionais, posto que canaliza o potencial dos tributos para financiar indiretamente políticas públicas e induzir investimentos privados nessas áreas (Mendonça; Almeida, 2011).

A par dos objetivos e instrumentos, é crucial analisar os limites constitucionais e os princípios aplicáveis à tributação extrafiscal. O fato de o tributo servir a finalidades interventivas não o exime do cumprimento das garantias e restrições impostas pelo ordenamento, sob pena de desvirtuamento do Estado de Direito fiscal. Dentre os principais limites constitucionais do poder de tributar que incidem sobre a extrafiscalidade, destaca-se o princípio da legalidade tributária (art. 150, I, da CRFB/1988), que exige previsão legal para instituição e majoração de tributos.

Embora a Constituição admita exceções para impostos federais com função extrafiscal - como II, IE, IPI, IOF e o Imposto Seletivo -, mesmo nesses casos a delegação ao Executivo deve observar limites legais (reserva legal relativa). O

princípio da anterioridade (art. 150, III, da CRFB/1988) também sofre flexibilizações para esses tributos, permitindo vigência imediata ou em 90 dias, mas essa dispensa deve ser aplicada com prudência, sob pena de violação à segurança jurídica e à previsibilidade do contribuinte (Brasil, 1988).

Outros princípios estruturantes impõem controles adicionais à extrafiscalidade, como a isonomia e a capacidade contributiva (CF, art. 150, II; art. 145, §1º), que vedam diferenciações arbitrárias e exigem que os tratamentos tributários distintos guardem relação lógica com os fins perseguidos. A seletividade, por exemplo, só é legítima se baseada em critérios como essencialidade ou impacto socioambiental. Igualmente, o princípio da não confiscatoriedade (CF, art. 150, IV) atua como limite contra alíquotas desproporcionais que inviabilizem economicamente produtos ou atividades, ainda que nocivos (Brasil, 1988). A jurisprudência do STF, na Súmula 589, cujo enunciado dispõe que é inconstitucional a fixação de adicional progressivo do Imposto Predial e Territorial Urbano em função do número de imóveis do contribuinte, reforça que tributar para desestimular é válido, mas não para aniquilar setores inteiros ou transformar o tributo em sanção política (Brasil, 1976).

Por fim, a extrafiscalidade deve respeitar os princípios da livre iniciativa e concorrência (CF, art. 170, caput e IV), não podendo ser usada para criar privilégios indevidos ou distorções anticompetitivas (Brasil, 1988). Medidas extrafiscais também devem observar a segurança jurídica, a proporcionalidade e o devido processo legal substancial, exigindo que a intervenção seja adequada, necessária e equilibrada para que o poder tributário regulatório não resulte em distorções ou sacrifícios desarrazoados aos contribuintes, sob pena de deslegitimar a própria função extrafiscal do tributo.

A doutrina de Martha Toribio Leão (2015) enfatiza a necessidade de um “controle da extrafiscalidade”, no sentido de submeter as normas tributárias indutoras a escrutínio, para que se verifique sua compatibilidade com os preceitos constitucionais e se evite a burla indireta a direitos fundamentais por meio da tributação (Leão, 2015). Nesse âmbito, conceitos como abuso de poder de tributar ou desvio de finalidade podem ser manejados para coibir eventuais excessos extrafiscais, por exemplo, se um imposto fosse instituído com *nomen iuris* tributário mas claramente com intenção de punir um ato ilícito ou impedir completamente uma atividade legal (hipótese em que o instrumento adequado seria lei proibitiva ou multa, não tributo).

Por fim, convém destacar que a extrafiscalidade eficaz requer não apenas respeito aos limites jurídicos, mas também coordenação com outras políticas públicas. Impostos por si sós muitas vezes não bastam para atingir certos fins, podem necessitar de apoio de medidas administrativas, educativas ou de investimentos públicos. O tributo extrafiscal deve ser inserido num contexto de políticas integradas, caso contrário o risco de inefetividade ou efeitos adversos aumenta (Machado Segundo, 2018). Em outras palavras, o êxito da extrafiscalidade depende tanto de sua calibragem jurídica quanto de sua calibragem econômica e social.

CAPÍTULO 2 - A TRIBUTAÇÃO DO PECADO NO BRASIL

2.1 O USO DA TRIBUTAÇÃO INDUTIVA PARA REGULAÇÃO DO CONSUMO NO BRASIL

2.1.1 Conceito de “tributação do pecado” e fundamentos teóricos

A expressão popularmente chamada de tributação do pecado (do inglês, *sins taxes*) é comumente utilizada no debate econômico e jurídico e que tem ganhado grande destaque na mídia brasileira. Seu conceito refere-se, basicamente, à tributação indutiva, na qual há a cobrança de tributos sobre bens e serviços considerados prejudiciais à saúde, moralmente questionáveis ou geradores de externalidades negativas à sociedade (Folloni; Floriani Neto; Oliveira, 2020).

Nesse sentido, o Estado seleciona determinados produtos, tipicamente álcool, tabaco e jogos de azar, para tributação mais gravosa, buscando desencorajar os indivíduos de consumi-los (Vasques, 1999, *apud* Ribas, 2015). Em outras palavras, a finalidade principal desses tributos é a modificação de comportamentos nocivos, configurando uma técnica de indução pela via do agravamento da carga tributária.

Do ponto de vista teórico, a ideia de tributos regulatórios remonta à economia do bem-estar de Arthur C. Pigou, que introduziu o conceito de externalidades e defendeu a correção destas vias de tributação: assim, bens que geram custos sociais (como danos à saúde pública ou ao meio ambiente) poderiam ser gravados com impostos corretivos, encarecendo seu consumo e alinhando o custo privado ao custo social (Pigou, 1920).

Esses tributos também são justificados pelo paternalismo estatal (proteção do próprio indivíduo contra vícios) e pela economia comportamental, dado que consumidores nem sempre agem de forma plenamente racional frente a produtos potencialmente viciantes (Thaler, Sunstein, 2008).

Em paralelo, a teoria da ilusão fiscal, formulada por Alberto (Almicare) Puviani, oferece uma lente crítica: governos podem utilizar impostos pouco transparentes ou com apelo moral para disfarçar o verdadeiro ônus tributário, obtendo receita de forma politicamente mais aceitável (Puviani, 1903, *apud* Ribas, 2015). Sob essa perspectiva, a retórica extrafiscal dos impostos do pecado poderia mascarar uma motivação arrecadatória, hipótese examinada adiante no contexto brasileiro (Ribas, 2015).

É importante notar que a terminologia varia conforme a tradição jurídica: países lusófonos (como Brasil, Portugal, Itália e Espanha) utilizam o termo “extrafiscalidade” para designar essa função indutora do tributo, ao passo que na tradição anglo-saxã emprega-se frequentemente *regulatory tax* ou *corrective tax* com idêntico sentido. Em qualquer caso, esses tributos específicos geralmente se enquadram na categoria econômica das *excise taxes* (impostos sobre consumos específicos). No âmbito das *excises* distingue-se, por exemplo, as chamadas *sumptuary excises*, voltadas a desestimular o consumo de bens considerados nocivos ao bem-estar social, em contraste com as *luxury excises*, justificadas por incidirem sobre artigos de luxo não essenciais. A tributação do pecado, conforme a fundamentação adotada, pode ser vista ora como sumptuária (quando voltada à saúde e bem-estar coletivo), ora como tributação de luxo ou supérfluo (quando incide sobre bens socialmente menos prioritários) (Due, 1947 *apud* Prates, 2024).

Historicamente, impostos seletivos sobre vícios não são novidade: desde o século XVI, encontram-se exemplos de tributos sobre o consumo de tabaco e bebidas alcoólicas, muitas vezes introduzidos sob argumentos morais ou emergenciais. Por exemplo, diante das tentativas fracassadas de proibir o tabaco, considerado *peccatum mortale* pela Igreja no período colonial, diversos Estados passaram a tributá-lo, percebendo-o como fonte atrativa de receita já no final do século XVI. No caso de bebidas alcoólicas, tributações esporádicas ocorreram para financiar guerras ou emergências, até que legislações como o *Tippling Act* promulgado na Inglaterra do século XVII impuseram penalidades fiscais a tavernas, visando coibir o consumo excessivo de álcool e tabaco por seus efeitos moralmente tidos como corruptores (Vasques, 1999 *apud* Prates, 2024).

Em suma, o conceito de tributação do pecado apoia-se tanto em fundamentos econômicos (correção de externalidades, redução de custos sociais) quanto morais e comportamentais (desencorajar vícios e promover o bem-estar), dentro de uma moldura jurídico-tributária que reconhece a função indutora como legítimo instrumento de intervenção estatal na economia (Schoueri, 2005; Torres, 2018, *apud* PRATES, 2022).

2.1.2 Instrumentos fiscais indutivos utilizados no Brasil

No ordenamento brasileiro, diversos tributos possuem caráter extrafiscal e vêm sendo empregados para fins regulatórios do consumo. A Constituição Federal de 1988 já contempla a possibilidade de seletividade em função da essencialidade do produto em impostos como o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). Esses tributos indiretos podem ter alíquotas moduladas de acordo com a natureza do bem: produtos supérfluos ou prejudiciais recebem carga maior, enquanto itens essenciais são tributados de forma mais branda, atendendo ao princípio da seletividade (art. 153, §3º, I e art. 155, §2º, III da CRFB/1988) (Brasil, 1988).

Na prática, o IPI, de competência federal, incide de forma significativamente mais gravosa sobre bebidas alcoólicas e derivados do tabaco em comparação a bens de primeira necessidade, justamente para desestimular aqueles consumos. Por sua vez, os Estados aplicam o ICMS de maneira seletiva, majorando alíquotas internas sobre produtos como cigarros, cervejas, armas e munições, entre outros bens considerados socialmente menos essenciais ou danosos à saúde (Brasil, 1988).

Além de IPI e ICMS, a União lança mão de outros tributos indutivos. O Imposto de Importação (II) e o Imposto de Exportação (IE), por exemplo, têm finalidades primordialmente extrafiscais: o II pode ser aumentado para desestimular a entrada de certos bens (proteção da indústria nacional ou mesmo questões sanitárias e ambientais), enquanto o IE pode desincentivar a saída de recursos estratégicos do país. Embora não sejam direcionados classicamente a vícios, esses instrumentos ilustram a lógica indutora presente no sistema tributário brasileiro.

Outro tributo relevante é o Imposto sobre Operações Financeiras (IOF), utilizado rotineiramente para regular mercados de crédito, câmbio e valores mobiliários, por exemplo, encarecendo o crédito ao consumidor em momentos de controle inflacionário, ou tributando pesadamente a entrada de capitais especulativos para conter volatilidades cambiais. O IOF, ainda que não recaia sobre bens de consumo viciante, exemplifica a extrafiscalidade ao orientar comportamentos econômicos por meio de alíquotas flexíveis definidas pelo Executivo, conforme art. 153, V, da CRFB/1988 (Brasil, 1988).

No campo específico dos produtos nocivos à saúde, destaca-se a experiência brasileira com tributos sobre cigarros e bebidas. A estrutura tributária sobre o cigarro

envolve múltiplas incidências: IPI federal, ICMS estadual, além de PIS/Cofins e eventuais tributos municipais (ISS sobre publicidade, por exemplo). Em relação ao IPI, a legislação infraconstitucional estabelece alíquotas extremamente elevadas para derivados de tabaco. Atualmente, cigarros e cigarrilhas são tributados a 300% pelo IPI *ad valorem*, ao passo que outros produtos de fumo, como charutos ou fumo processado, têm alíquota de 30% (Brasil, 2015).

Ademais, o setor tabagista brasileiro opera sob um regime tributário híbrido que combina uma alíquota específica por unidade (atualmente, por maço de 20 cigarros) com uma alíquota *ad valorem* incidente sobre o preço de venda, conforme previsto na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI e regulado por atos normativos da Receita Federal, como o Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010.

Esse modelo visa não apenas à arrecadação, mas à contenção do consumo de cigarros, sobretudo os de baixo custo, frequentemente associados a produtos de menor qualidade ou provenientes do mercado ilegal. Desde 2011, a tributação federal sobre cigarros inclui um piso mínimo de tributação e, a partir de 2012, estabeleceu-se um preço mínimo nacional de R\$ 5,00 por maço, justamente para coibir a comercialização de cigarros excessivamente baratos (Delvecchio, 2023).

O aumento da carga tributária incidente sobre o tabaco, ao lado da fixação de preços mínimos, compõe uma estratégia de saúde pública orientada a reduzir o tabagismo no país. No âmbito estadual, as alíquotas de ICMS sobre cigarros variam entre os entes federativos, geralmente situando-se entre 25% e 35%. Situação análoga se verifica nas bebidas alcoólicas, cuja tributação também incorpora critérios de seletividade: o IPI sobre cervejas e destilados varia de acordo com a graduação alcoólica e o tipo de produto, enquanto o ICMS, a depender do estado, frequentemente ultrapassa 25% - chegando, em alguns casos, a 30% ou mais sobre bebidas destiladas. Essas medidas reforçam o papel extrafiscal dos tributos incidentes sobre produtos nocivos à saúde, evidenciando a intervenção estatal orientada por finalidades regulatórias e sanitárias (Delvecchio, 2023).

Cabe citar ainda as contribuições de intervenção no domínio econômico (CIDE) como ferramentas extrafiscais. A CIDE-Combustíveis, criada pela Lei nº 10.336/2001, incide sobre a comercialização de gasolina, diesel e outros combustíveis, com dupla finalidade: arrecadar recursos vinculados a investimentos em infraestrutura de

transportes e estabilizar os preços internos de combustíveis (podendo sua alíquota ser reduzida para conter alta de preços ou majorada para encarecer o consumo de combustíveis fósseis) (Brasil, 2001).

Embora a CIDE-Combustíveis não tenha sido concebida primordialmente como tributo do pecado, ela compartilha da lógica extrafiscal de desestimular um consumo com externalidades negativas (emissão de poluentes, uso excessivo de combustíveis não renováveis). Nos últimos anos discutiu-se também a instituição de uma “CIDE-Tabaco” para criar uma fonte de financiamento específica ao SUS no tratamento de doenças do tabagismo. Propostas nesse sentido tramitaram na Câmara dos Deputados, a exemplo, o Projeto de Lei nº 2898, de 2019, refletindo a tendência de usar contribuições vinculadas como mecanismo para reforçar o caráter extrafiscal (além de cobrir os custos sociais do consumo de cigarros) (Senado, 2019).

Outro instrumento recente de cunho indutor é a tributação sobre bebidas adoçadas. Embora ainda não exista um imposto específico nacional sobre refrigerantes ou bebidas com alto teor de açúcar, algumas unidades federativas adotaram medidas em torno do ICMS para onerar esses produtos, motivadas pelo combate à obesidade. Além disso, discutia-se no plano federal a possibilidade de majorar a tributação (via IPI ou contribuição específica) de bebidas açucaradas e alimentos ultraprocessados. Propostas mais inovadoras incluiam até mesmo a ideia de tributação elevada sobre carne vermelha, em razão do seu impacto ambiental (emissões de gases de efeito estufa) e em saúde (correlacionada a certas doenças), o que estende o conceito clássico de *sin tax* para além dos vícios tradicionais (Dutra, 2018, *apud* Folloni, Floriani Neto, Oliveira, 2020). Embora ainda embrionárias, essas discussões evidenciam o alargamento do escopo da tributação indutiva no Brasil contemporâneo, acompanhando preocupações sanitárias e ambientais emergentes.

2.1.3 Evidências empíricas de eficácia regulatória no Brasil

A eficácia da tributação do pecado como instrumento de regulação de consumo vem sendo objeto de estudos empíricos no Brasil. De um lado, há evidências de que o aumento da carga tributária sobre produtos nocivos está associado à redução do consumo *per capita* e à melhora de indicadores de saúde ao longo do tempo. Por exemplo, no tocante ao tabaco, o país experimentou nas últimas décadas uma expressiva queda na prevalência de fumantes adultos - de cerca de 15,6% em 2006

para aproximadamente 10,8% em 2014, segundo inquéritos nacionais de saúde. Especialistas creditam esse declínio a um conjunto de políticas públicas antitabagismo, no qual a elevação dos preços via tributação desempenhou papel de destaque (ao lado de medidas como proibição de publicidade e advertências nas embalagens) (Malta, 2017).

A Organização Pan-Americana da Saúde (OPAS) reconhece a política de altos impostos sobre cigarros como a mais eficaz para reduzir a taxa de fumantes, sobretudo entre jovens e populações de baixa renda, que são mais sensíveis às variações de preço (OPAS, 2019). De fato, estima-se que no Brasil mais de 80% do preço final do maço de cigarro correspondem a tributos (IPI, ICMS e PIS/Cofins), uma das cargas tributárias relativas mais altas do mundo (OMS, 2021). Essa pesada tributação contribuiu para tornar o cigarro um produto cada vez menos acessível, especialmente após 2011, quando foi implantado um calendário de aumentos escalonados de IPI e fixado preço mínimo nacional. Como resultado, registrou-se uma queda tanto nas vendas legais de cigarros quanto na proporção de jovens fumantes na última década, sinalizando algum sucesso regulatório da política tributária antitabagismo (Mathias, 2021).

Por outro lado, nem todos os dados são unívocos em demonstrar a efetividade comportamental desses tributos. Alguns estudos sugerem que, em certos casos, a demanda por produtos viciantes tende a ser inelástica, ou seja, pouco sensível a aumentos de preço, sobretudo entre consumidores dependentes. No caso dos cigarros, Folloni, Floriani Neto e Oliveira, (2020) analisam séries históricas e apontam que os fumantes inveterados podem reduzir outras despesas ou buscar produtos mais baratos (legais ou ilegais) para continuar fumando, de modo que o efeito redutor de consumo dos tributos teria um limite modesto (hipótese da inelasticidade da demanda). Com efeito, se o aumento de tributos não logra alterar significativamente o hábito de parte dos consumidores, poderia-se questionar a plena eficácia extrafiscal e até mesmo o caráter legítimo da exação (passando a prevalecer a arrecadação sobre a regulação).

A questão do mercado ilícito e da evasão tributária é especialmente relevante no Brasil e traz evidências contrárias à eficácia regulatória pretendida. O encarecimento acentuado de alguns produtos tem estimulado o crescimento de canais

de suprimento alternativos, minando o objetivo de desestímulo. No mercado de cigarros, por exemplo, os preços elevados decorrentes da carga tributária fizeram explodir o contrabando e a produção clandestina. Estima-se que, em 2012, cerca de 28% do total de cigarros consumidos no Brasil não sofreu incidência tributária, seja por contrabando (produto ingressando ilegalmente, principalmente do Paraguai) ou por produção informal doméstica sem pagamento de imposto. Dados de 2017 indicam que aproximadamente 17,4% do consumo nacional era suprido por cigarros contrabandeados e outros 10,9% por cigarros produzidos informalmente dentro do país, livres de tributos (Paes, 2017, *apud* Folloni, Floriani Neto, Oliveira, 2020).

Isso significa que quase um terço do mercado fumígeno escapava do alcance fiscal, prejudicando não apenas a arrecadação esperada, mas também neutralizando em grande medida o efeito de preço elevado sobre a redução do consumo, já que boa parte dos consumidores migrou para essas alternativas de menor custo. Em outras palavras, a política tributária antitabaco, ao onerar fortemente o produto legal, acabou por estimular um efeito colateral indesejado: o florescimento de um mercado paralelo de cigarros mais baratos, que mantém o vício acessível ao consumidor e, pior, sem qualquer controle de qualidade ou recolhimento de impostos (Folloni, Floriani Neto, Oliveira, 2020).

Essa dinâmica desafiadora também é observada em nível internacional, como em certas jurisdições dos EUA onde altas alíquotas locais de cigarro resultaram em aumento do *bootlegging* (compras em localidades vizinhas de menor tributação) e vendas online ou em reservas indígenas sem impostos. Tais evidências revelam um trade-off importante: *sin taxes* muito elevadas podem, paradoxalmente, comprometer sua eficácia extrafiscal ao tornar economicamente viável a evasão e estimular a oferta ilegal, requerendo medidas complementares (por exemplo, repressão aduaneira, campanhas educativas, cooperação internacional) para que a política alcance os fins almejados (Rheaume, 2015).

Adicionalmente, estudos destacam o aspecto da regressividade desses tributos: como bens como cigarros e bebidas alcoólicas são consumidos proporcionalmente mais pelas camadas de menor renda, a carga do imposto do pecado tende a recair relativamente mais sobre os pobres, aumentando a desigualdade (se a renda gerada não for devidamente compensatória em serviços públicos de saúde) (Ribas, 2015). Nesse ínterim, vale transcrever as palavras Sérgio Vasques:

“É, pois, na distinção entre o essencial e o supérfluo que cabe a tributação do álcool, do tabaco e do jogo. Ajudava à legitimização, como ajuda ainda hoje, a consciência de que a violência do imposto não se abate sobre o que é essencial a uma sobrevivência decente. E assim se tributavam, e tributam ainda, com menor resistência e maior regressividade, os luxos dos pobres”. (Vasques, Sérgio. Op. Cit., p. 175., *apud* Ribas, 2015)

Folloni *et al.* observam que a tributação do vício pode acarretar agravamento da desigualdade sob aparência extrafiscal, pois, apesar do discurso regulatório, na prática os estratos socioeconômicos mais baixos comprometem parcela maior de sua renda para manter o consumo do vício, ou sofrem o peso de abandoná-lo abruptamente. Sem políticas redistributivas associadas (como direcionar a receita desses tributos para programas de saúde preventiva ou tratamento gratuito do vício), a medida pode ser percebida apenas como fiscalidade disfarçada, penalizando financeiramente os mais vulneráveis sem necessariamente libertá-los do consumo nocivo. Em contrapartida, defensores das *sin taxes* argumentam que os benefícios sanitários e econômicos de longo prazo para as populações de baixa renda (menor incidência de doenças, menor gasto familiar com cigarro/álcool, maior produtividade) compensariam essa regressividade inicial, sobretudo se as receitas tributárias financiarem melhorias em saúde pública (como recomenda a Organização Mundial da Saúde) (Folloni, Floriani Neto, Oliveira, 2020).

2.1.4 Limitações e críticas ao modelo indutivo

Diante do exposto, emergem diversas limitações e críticas ao modelo de tributação indutiva no Brasil. Em primeiro lugar, questiona-se a eficácia real desses tributos em alterar comportamentos profundamente enraizados ou conduzidos por dependência química. Como visto, a demanda inelástica e a existência de mercados ilícitos podem neutralizar parte significativa do efeito pretendido.

Nesse sentido, Prates (2024) conclui, em pesquisa interdisciplinar que combinou direito e economia comportamental, haver limitações significativas no uso do imposto para mudar hábitos de consumo de produtos com potencial de vício. A autora constatou que a estrutura atual da tributação do pecado no Brasil não se mostra plenamente adequada para cumprir sua finalidade de alterar comportamentos,

corroborando a hipótese de que, sem outros incentivos ou intervenções, o tributo por si só pode falhar em vencer as resistências dos indivíduos dependentes (Prates, 2024). Em outras palavras, fatores não financeiros (educação, suporte médico, campanhas de conscientização, alternativas menos nocivas) revelam-se muitas vezes essenciais para efetivar a mudança de comportamento, isoladamente, o imposto elevado pode apenas punir financeiramente o consumidor sem lograr sua reforma pessoal.

Ademais, levanta-se a crítica da justiça fiscal e social. Os *sin taxes* são criticados por sua injustiça fiscal, pois têm caráter regressivo e afetam desproporcionalmente a população de baixa renda. O argumento de que os mais pobres se beneficiam é falho, pois podem migrar para produtos substitutos de pior qualidade ou comprometer sua renda de subsistência. Além disso, aponta-se a hipocrisia do Estado, que se torna dependente da receita de um vício que condena, criando um conflito de interesses: o sucesso da política em reduzir o consumo significa, paradoxalmente, a queda na arrecadação (Ribas, 2015).

Não à toa, autores como Juliana Ribas (2015) evocam a teoria da Ilusão Fiscal para analisar os impostos do pecado no Brasil. Segundo essa perspectiva, a função extrafiscal serviria por vezes de disfarce retórico para a função fiscal, explorando o “sentimento decorrente do próprio consumo” (a culpa social atribuída ao vício) para impor tributos com menor resistência política (Ribas, 2015). Em sua análise histórica da tributação do álcool e do tabaco no Brasil, Ribas observa que os fundamentos dessas exações oscilaram entre argumentos de saúde pública e meros propósitos arrecadatórios conforme a conveniência do Estado em diferentes épocas (Ribas, 2015).

A conclusão da autora sugere que, apesar do discurso formal de extrafiscalidade, na prática brasileira a tributação do pecado frequentemente revelou-se instrumento de maximização de receitas, aproveitando-se da aceitação social ao tributar comportamentos considerados viciosos (afinal, é politicamente mais fácil aumentar impostos sobre cigarro e bebidas do que sobre itens de consumo geral) (Ribas, 2015). Essa possível dissonância entre finalidade declarada e real motivação configura uma crítica de falta de transparência e de visibilidade tributária: o contribuinte pode não se dar conta do quanto paga a mais pelos bens “pecaminosos”, enquanto o Estado se beneficia desse véu moral para ampliar sua arrecadação (Puviani, 1903, *apud* Ribas, 2015).

Outra limitação apontada é a definição do escopo do que constitui pecado ou mal a ser combatido via tributo. Ainda que casos clássicos como fumo e álcool encontrem respaldo em evidências científicas robustas de danos, a extensão do modelo a novos bens (bebidas açucaradas, *fast-food*, combustíveis fósseis, jogos eletrônicos etc.) gera debates sobre critérios e limites da intervenção tributária nos hábitos privados.

Críticos libertários argumentam que há aí o risco de paternalismo excessivo e de erosão da autonomia individual, cabendo ao Estado educar, mas não punir financeiramente escolhas de consumo legal dos cidadãos. Além disso, a carga sobre setores específicos pode gerar distorções de mercado e necessidade de fiscalização intensa para evitar fraude (por exemplo, diferenciações de alíquota demandam sistemas de controle para impedir a reclassificação fraudulenta de produtos a fim de escapar do tributo agravado) (Ribas, 2015).

2.2 A REFORMA TRIBUTÁRIA (EC Nº 132/2023) E O IMPOSTO SELETIVO

2.2.1 Alterações constitucionais relevantes à tributação extrafiscal (EC nº 132/2023)

A Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023, promoveu a mais abrangente reforma tributária das últimas décadas no Brasil, alterando profundamente a estrutura dos tributos sobre consumo. Entre as inovações trazidas pela EC nº 132/2023, resultante da convergência das PECs 45/2019 e 110/2019, destaca-se a criação de um novo imposto extrafiscal seletivo. Esse imposto foi inserido no art. 153, inciso VIII da Constituição Federal, que passou a prever a competência da União para tributar a “produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente”, nos termos de lei complementar, explicitando a figura de um Imposto Seletivo de âmbito nacional, destinado a incidir uma única vez sobre determinados bens/serviços considerados danosos, com finalidade declaradamente extrafiscal (Brasil, 2023).

A mesma Emenda Constitucional instituiu os novos Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), que irão substituir, respectivamente, o ICMS/ISS (no plano subnacional) e a PIS/Cofins (no plano federal)

(Brasil, 2023). Nesse novo desenho, o IBS e a CBS funcionarão como tributos de base ampla (sem seletividade intrínseca por essencialidade), enquanto o Imposto Seletivo virá como tributo complementar e específico para onerar produtos que, por razões extrafiscais, merecem tratamento diferenciado (notadamente, para desestimular seu consumo) (Brasil, 2023).

A EC nº 132/2023 também revogou explicitamente o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), tributo que até então cumpria em parte o papel de tributação seletiva de bens supérfluos ou nocivos, embora misturasse funções fiscal e extrafiscal. Conforme o art. 129 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias introduzido pela reforma, o IPI será extinto ao final do período de transição (em 2033), sendo substituído justamente pelo novo Imposto Seletivo de competência da União (Brasil, 2023).

Do ponto de vista constitucional, o Imposto Seletivo afirma o princípio da seletividade extrafiscal em nível máximo (federal). Ele figura entre os impostos da União (art. 153) com natureza eminentemente regulatória, diferentemente dos demais incisos do art. 153 que tipicamente listam impostos fiscais clássicos (como Importação, Exportação, Renda, Produtos Industrializados, IOF etc.).

Para deixar clara sua finalidade e balizas, o texto constitucional acrescido pela EC nº 132/2023 trouxe diversos parágrafos delimitadores para o novo imposto. O §6º do art. 153 estabelece regras específicas, dentre as quais: a não incidência sobre exportações (para não prejudicar a competitividade externa) e sobre operações com energia elétrica e telecomunicações (serviços públicos essenciais) (Brasil, 2023).; a exigência de que o imposto incida apenas uma vez (monofásico) na cadeia do produto/serviço (Brasil, 2023).; a vedação de que ele integre sua própria base de cálculo (evitando efeito cascata dentro do próprio tributo) (Brasil, 2023); e, em contrapartida, a determinação de que ele integre a base de cálculo dos demais tributos sobre consumo (IBS, ICMS, ISS e CBS), para manter a neutralidade no sistema (Brasil, 2023). Prevê-se ainda que as alíquotas do Imposto Seletivo serão fixadas em lei ordinária federal e podem ser tanto *ad valorem* (percentual sobre valor) quanto específicas (valor fixo por unidade, medida ou quantidade) (Brasil, 2023). Essa flexibilidade permite calibrar o imposto conforme a natureza do bem – por exemplo, cigarro tributado por quantidade (maço) e combustível por volume, ou uma combinação de ambos.

Outra disposição relevante inserida é a possibilidade de o Imposto Seletivo ter o mesmo fato gerador e base de cálculo de outros tributos (art. 153, §6º, V) (Brasil, 2023). Isso significa que poderá haver incidência concomitante do IS e do IBS/CBS sobre a mesma operação, sem configurar bitributação inconstitucional, dado o distinto propósito extrafiscal. Trata-se de autorização expressa para a sobreposição de tributação em certos bens: por exemplo, uma venda de cigarro terá IBS/CBS (tributos gerais sobre consumo) e, cumulativamente, o Imposto Seletivo como gravame especial.

Além disso, o inciso VII do §6º estipula no caso de extração de recursos naturais (como mineração) a incidência do imposto independente da destinação do bem extraído, porém com alíquota máxima limitada a 1% do valor de mercado do produto extraído (Brasil, 2023). Essa previsão parece mirar bens cuja extração causa elevado impacto ambiental (minérios, petróleo etc.), permitindo tributá-los seletivamente na origem. Nota-se que aqui o Imposto Seletivo funciona também com feição de tributo ambiental (*green tax*), coibindo a exploração predatória por via de custo tributário acrescido (Carvalho, 2023).

No conjunto, as alterações constitucionais evidenciam a intenção do legislador reformista de consolidar e reforçar a extrafiscalidade no sistema tributário, ao realocar a seletividade para um imposto exclusivo e autônomo (em vez de diluída dentro do IPI ou ICMS), a EC nº 132/2023 fornece base sólida para políticas fiscais indutoras a nível nacional. Por outro lado, transfere-se ao legislador de normativos infraconstitucionais a tarefa de definir em detalhes o âmbito de incidência do novo imposto, ou seja, quais bens e serviços serão considerados prejudiciais e como se dará exatamente a tributação de cada qual. Essa necessidade de regulamentação pormenorizada traz consigo debates políticos e técnicos sobre os critérios de seleção e a calibragem das alíquotas.

Importante mencionar que a reforma também estabeleceu períodos de transição e cláusulas de equilíbrio fiscal entre entes: durante os primeiros anos (2026-2032), haverá uma convivência dos tributos antigos e novos, com redução gradual das alíquotas do IPI e compensações financeiras para União, Estados e Municípios de modo a ajustar-se à nova estrutura (Brasil, 2023). Nesse ínterim, o Imposto Seletivo ingressará efetivamente em 2026 (Brasil, 2023).

2.2.2 Finalidade e desenho normativo do novo Imposto Seletivo à luz da Lei Complementar n.º 214/2025

A criação do Imposto Seletivo atende a uma dupla finalidade declarada. A primeira é extrafiscal-regulatória: dispor de um instrumento tributário robusto para desestimular consumos prejudiciais à saúde e ao meio ambiente, de forma alinhada a políticas públicas nessas áreas (Folloni; Floriani Neto; Oliveira, 2020). A segunda finalidade é de harmonização do sistema tributário: ao remover a função extrafiscal do IPI (um imposto complexo e híbrido) e alocá-la em tributo próprio, clarifica-se a estrutura tributária brasileira, deixando IBS/CBS como impostos puramente arrecadatórios e o Seletivo como imposto nitidamente regulatório (Brasil, 2023).

Esse arranjo aproxima o Brasil das melhores práticas internacionais, em que um IVA de base ampla é combinado com impostos especiais de consumo (*excise taxes*) para tratar de produtos específicos como cigarros, álcool, combustíveis etc. (modelo vigente na União Europeia, por exemplo) (Carvalho, 2023; Lustosa Filho, 2023).

No plano normativo, a EC nº 132/2023 deixou claras diretrizes estruturais do imposto, conforme mencionado: incidir monofasicamente, sem efeito cascata, com alíquotas definidas em lei ordinária (logo, flexíveis e ajustáveis pelo legislador comum), e com hipóteses de não incidência (exportações, energia, telecomunicações) para evitar efeitos indesejados sobre setores sensíveis da economia (Brasil, 2023). A Lei Complementar n.º 214/2025, recentemente sancionada, regulamenta os pormenores desse novo imposto. Ela especifica os bens e serviços sujeitos à tributação, explicita os princípios norteadores da seletividade, e confirma a atribuição da Receita Federal para fiscalização e arrecadação, mantendo o tributo na esfera federal, conforme desenho institucional traçado (Brasil, 2025).

No plano estrutural, a Lei Complementar nº 214/2025 acolhe os fundamentos constitucionais previstos na EC nº 132/2023, estabelecendo que o IS será um imposto de competência federal, de incidência monofásica, com alíquotas definidas em lei ordinária, e sem efeito cascata. A lei também consolida a ideia de que esse tributo não incidirá sobre operações de exportação, nem sobre serviços públicos essenciais como energia elétrica e telecomunicações, buscando evitar impactos regressivos sobre setores estratégicos e sobre os consumidores de baixa renda (Brasil, 2025). Essa

escolha alinha o Brasil ao modelo internacional de *excise taxes*, como os adotados na União Europeia, no qual tributos seletivos incidem de maneira concentrada sobre poucos produtos e com finalidades regulatórias específicas (Lustosa Filho, 2023).

Um ponto central de discussão normativa é a definição do termo “prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente”. Trata-se de conceito juridicamente indeterminado, que pode abranger desde os clássicos álcool, fumo e agrotóxicos até itens como bebidas açucaradas, alimentos ultraprocessados, veículos altamente poluentes, combustíveis fósseis, produtos de plástico de uso único, entre outros. O âmbito exato do Imposto Seletivo será fruto de opção político-legislativa e provavelmente de intensos *lobbies* setoriais. Especialistas alertam para a necessidade de critérios objetivos e fundamentados em evidências científicas para essa seleção, sob pena de o tributo perder legitimidade ou efetividade (por exemplo, tributar certo alimento como não saudável sem consenso científico pode gerar controvérsia jurídica e resistência social) (Lustosa Filho, 2023).

Conforme análise de Lustosa Filho (2023), um dos pontos críticos do novo modelo é justamente a abrangência potencial ampla da expressão “prejudicial”, o que pode acarretar ambiguidades e desafios práticos na implementação, exigindo definição precisa em lei para sua efetiva aplicação (Lustosa Filho, 2023). Em outras palavras, a efetividade do Imposto Seletivo dependerá em boa medida da sabedoria e parcimônia do legislador infraconstitucional em delimitar seu campo de incidência de forma clara, alinhada com objetivos legítimos de política pública e evitando-se margens excessivas de discricionariedade tributária.

O desenho normativo do Imposto Seletivo também envolve decisões sobre alíquotas e arrecadação. Espera-se que as alíquotas sejam moduladas conforme a gravidade do dano associado a cada produto: produtos altamente viciantes e comprovadamente danosos (cigarro, bebidas destiladas, agrotóxicos perigosos) tenderiam a receber alíquotas elevadas; já bens de impacto médio ou consumo difuso (refrigerantes, por exemplo) poderiam ter alíquotas mais moderadas (Brasil, 2025). A fixação das alíquotas por lei ordinária permitirá ajustes relativamente céleres, acompanhando a evolução de indicadores de consumo e de saúde – diferentemente do que ocorre hoje com o IPI, cujas mudanças de produto e alíquota dependem de decreto do Executivo baseado em tabela TIPI (Brasil, 2010).

Ademais, apesar de a Constituição não impor vinculação das receitas, há debates sobre destinar parcela da arrecadação do IS para fundos de saúde ou ambientais. Essa vinculação poderia reforçar o caráter extrafiscal, garantindo que os recursos recolhidos retornem à sociedade nas áreas afetadas pelo consumo nocivo. No entanto, autores alertam para os riscos da chamada "ilusão fiscal", em que a tributação extrafiscal serve apenas para aumentar a arrecadação sob o pretexto de indução comportamental, sem que haja, de fato, contrapartidas públicas proporcionais (Ribas, 2015).

Por fim, o funcionamento do Imposto Seletivo implicará adaptação das administrações tributárias. Como tributo federal, sua cobrança e fiscalização caberá à União, por meio da Receita Federal, possivelmente com apoio de entes subnacionais caso haja convênios (especialmente em produtos que hoje são fiscalizados pelos Estados via ICMS, como combustíveis, bebidas e cigarros). A transição do IPI para o Seletivo exigirá cuidados para evitar lacunas normativas e operacionais. Deve-se garantir que a regulamentação e a estrutura de arrecadação do novo imposto estejam operacionais já no início do período para não haver hiatos tributários que possam ser explorados pelo mercado, conforme advertido pelo TCU em relatório sobre a reforma (Brasil, 2023).

2.2.3 Potenciais impactos sobre consumo, saúde pública e justiça social

A introdução do Imposto Seletivo traz consigo relevantes expectativas quanto aos seus impactos sobre o consumo, a saúde coletiva e a justiça distributiva. Do ponto de vista extrafiscal, espera-se que o novo tributo fortaleça os efeitos dissuasórios da tributação incidente sobre produtos nocivos, ao incidir de modo mais específico e calibrado sobre bens prejudiciais, em linha com práticas internacionais (Carvalho, 2023). A experiência internacional, especialmente no caso da tributação de cigarros e álcool, indica que elevações de preços geradas por tributos seletivos são eficazes para reduzir a demanda, especialmente entre jovens e populações de baixa renda, mais sensíveis ao preço (Chaloupka *et al.*, 2002; Prates, 2024).

Essas mudanças de comportamento refletem em indicadores de saúde pública. A redução no consumo de cigarros, por exemplo, contribui para a diminuição da incidência de doenças respiratórias, câncer e cardiovasculares, enquanto o menor uso de álcool está associado à redução de acidentes e internações por cirrose (Prates,

2022). No mesmo sentido, a inclusão de alimentos ultraprocessados entre os bens sujeitos à tributação seletiva pode desincentivar dietas não saudáveis e reduzir a obesidade e a diabetes, conforme apontam experiências de *excise taxes* em países como México e Reino Unido (Folloni; Floriani Neto; Oliveira, 2020).

Além disso, ao incorporar critérios ambientais, o imposto pode estimular uma transição ecológica. A tributação de produtos com alta emissão de carbono ou que geram resíduos de difícil manejo, como plásticos descartáveis, pode contribuir para o cumprimento de metas climáticas e incentivar tecnologias mais limpas (Lustosa Filho, 2023). Essa lógica de internalização de externalidades negativas reforça a função do imposto como mecanismo corretivo, aproximando-se da concepção pigouviana de tributação como instrumento de eficiência alocativa (Ribas, 2015).

Em termos de justiça social, os efeitos redistributivos dependerão da estrutura de implementação. Embora o Imposto Seletivo tenda a ser regressivo em sua incidência direta, pois pessoas de baixa renda consomem proporcionalmente mais bens tributados, a regressividade pode ser mitigada se o tributo for eficaz em alterar comportamentos e se as receitas forem destinadas a serviços públicos universais, como o Sistema Único de Saúde (SUS) ou políticas ambientais, que beneficiam sobretudo as camadas mais vulneráveis (Folloni; Floriani Neto; Oliveira, 2020; Prates, 2022). A proposta de vinculação parcial da arrecadação a fundos de saúde ou de sustentabilidade busca garantir essa retroalimentação positiva (Ribas, 2015).

Ainda assim, existem desafios a enfrentar. A eficácia do tributo em reduzir o consumo depende de sua elasticidade-preço. Caso a demanda seja inelástica e os consumidores não consigam reduzir significativamente o consumo, os efeitos arrecadatórios prevalecerão, com impacto negativo sobre a renda disponível das famílias pobres (Prates, 2022). Por isso, políticas complementares são essenciais: programas de cessação ao tabagismo e alcoolismo, subsídios a alternativas saudáveis, campanhas de educação alimentar e melhorias nos serviços públicos de saúde devem acompanhar a tributação (Valle, 2013).

Além do aspecto social, o impacto econômico setorial também exige atenção. Indústrias de tabaco, álcool e combustíveis fósseis podem sofrer retrações, com reflexos no emprego e na renda, especialmente em regiões dependentes dessas cadeias produtivas. Exemplo disso são os pequenos produtores de fumo do sul do

Brasil, que podem ser afetados por uma queda na demanda industrial (Prates, 2022). Ademais, a tributação seletiva pode fomentar contrabando ou deslocamentos de consumo para regiões fronteiriças com menor carga tributária, como já ocorre com os cigarros provenientes do Paraguai (Rheaume, 2015).

Nesse sentido, a coordenação regional e o reforço da fiscalização são cruciais. O Brasil precisa articular sua política seletiva em fóruns como o Mercosul, para evitar assimetrias tributárias que favoreçam práticas ilícitas (Lustosa Filho, 2023). Sem esse esforço conjunto, os efeitos positivos do imposto podem ser neutralizados por evasões e distorções de mercado.

Por fim, no tocante à tributação ambiental, há um dilema entre eficiência ecológica e equidade social. Tributar carbono, por exemplo, encarece combustíveis e pode ter efeito cascata sobre alimentos e transporte, onerando os mais pobres, que gastam proporcionalmente mais com esses itens (Prates, 2024; Ribas, 2015). Por isso, muitos estudiosos defendem a compensação dessas externalidades distributivas por meio de medidas como transferências de renda ou desoneração de tributos regressivos (Brasil, 2023).

Em síntese, os impactos do Imposto Seletivo sobre consumo, saúde pública e justiça social dependem da calibragem fina de seus elementos: base de incidência, alíquotas, forma de arrecadação, destinação das receitas e políticas complementares. Quando bem desenhado e executado, pode ser um poderoso instrumento de promoção do bem-estar coletivo; mal estruturado, corre o risco de acentuar desigualdades e ser percebido como mero mecanismo arrecadatório.

2.2.4 Comparação com modelos internacionais de *sin taxes*

A introdução do Imposto Seletivo no Brasil alinha o país a uma tendência internacional consolidada de uso da tributação como ferramenta de promoção da saúde pública e proteção ambiental. Em diversos países, os *sin taxes* operam paralelamente aos impostos gerais sobre o consumo, como o VAT (*Value Added Tax*) ou GST (*Goods and Services Tax*). Nesse sentido, o Brasil ao criar um imposto seletivo alinhou-se a uma prática comum em diversos sistemas tributários: separar a tributação geral do consumo (agora IBS/CBS) da tributação especial de produtos específicos (nos moldes de *excise taxes*). Por exemplo, na União Europeia, existe uma diretiva comunitária que obriga os Estados-membros a aplicarem impostos

mínimos sobre bebidas alcoólicas e impostos elevados sobre cigarros, com objetivos tanto de arrecadação quanto de saúde pública (Lustosa Filho, 2023). Também são comuns impostos ambientais sobre combustíveis fósseis e emissões de carbono, bem como tributos sobre produtos como refrigerantes (caso do *sugar tax* no Reino Unido, México etc.) (Folloni; Floriani Neto; Oliveira, 2020).

Nos Estados Unidos, embora não haja um imposto federal uniforme sobre vendas (VAT), cada estado impõe *excise taxes* específicas: todos os estados tributam cigarros com alíquotas fixas por maço e bebidas alcoólicas por volume de álcool, resultando em preços bastante variados conforme a jurisdição. Estudos norte-americanos, como o de Chaloupka (2002), em sua obra *Tax, Price, and Cigarette Smoking: Evidence from the Tobacco Documents and Implications for Tobacco Company Marketing Strategies*, indicam que aumentos nesses impostos especiais foram efetivos em reduzir as vendas de cigarros e as taxas de tabagismo, notadamente entre jovens, corroborando a ideia de que o preço é o fator mais influente sobre a demanda de produtos viciantes.

Ao mesmo tempo, constatou-se nos EUA acentuado fenômeno de evasão: quando Nova York elevou drasticamente o imposto estadual de cigarros, muitos fumantes passaram a comprar em estados vizinhos com imposto menor ou via internet, gerando perda de receita local e contrabando interestadual (Rheaume, 2015).

Outro aspecto relevante das experiências internacionais é a destinação das receitas. Em países como Reino Unido e França, parte da arrecadação dos *sin taxes* é direcionada a programas sociais ou ambientais, fortalecendo a legitimidade do tributo. No Reino Unido, a receita do *sugar tax* financia programas escolares; no Canadá, apoia campanhas antitabagismo; na França, sustenta investimentos ecológicos (Hassan, 2021). Essa prática é fortemente recomendada por organismos internacionais como a OMS e o Banco Mundial, não apenas por seus efeitos redistributivos, mas também pela transparência e aceitação social que proporciona (WHO, 2016; PAHO, 2020).

Quanto ao nível de tributação, países da União Europeia chegam a aplicar impostos que representam cerca de 80% do preço final de maços de cigarro, patamar próximo ao atual brasileiro. No entanto, a carga sobre bebidas alcoólicas, sobretudo

destilados, ainda é inferior no Brasil em relação a países escandinavos, cujos tributos são consideravelmente altos (Folloni; Floriani Neto; Oliveira, 2020). A implementação da Lei Complementar nº 214/2025 abre espaço para ajustes progressivos nesse sentido, ampliando o impacto regulatório do tributo.

Outro aspecto de comparação é quais produtos são incluídos na categoria. A Arábia Saudita, além do imposto ad valorem de 50% para bebidas adoçadas e de 100% para bebidas energéticas, um IVA adicional de 5% sobre todos os bens de consumo foi introduzido em 2018 (UNC, 2021); em países como França, África do Sul e México, há tributos específicos sobre bebidas açucaradas e alimentos ultraprocessados, frequentemente baseados no teor de açúcar ou volume (Hassan, 2021). As referidas experiências indicam que a efetividade regulatória depende de foco e simplicidade: concentrar a tributação em poucos produtos com forte base científica quanto aos danos causados potencializa os efeitos extrafiscais e reduz a complexidade administrativa (Thow *et al.*, 2018).

No plano institucional, destaca-se que diversos países mantêm sistemas de avaliação contínua das políticas de *sin taxes*. Na Austrália e no Canadá, são conduzidos estudos periódicos sobre o impacto da tributação em indicadores de consumo, saúde e desigualdade. Medições de elasticidade-preço, mudanças de comportamento e economias geradas ao sistema de saúde orientam ajustes nas alíquotas e na base de incidência (Hassan, 2021; WHO, 2017). Essa prática revela-se essencial para que o imposto mantenha sua efetividade ao longo do tempo e responda de modo calibrado às dinâmicas sociais e econômicas.

Assim, observa-se que a adoção do Imposto Seletivo no Brasil harmoniza-se com práticas internacionais recomendadas. Ao seguir diretrizes como a segmentação da base tributária, aplicação de alíquotas eficazes, vinculação de receitas a finalidades públicas e monitoramento de impactos, o Brasil potencializa a função extrafiscal do tributo e reforça sua legitimidade social. Por outro lado, experiências externas alertam para os riscos da sobreposição normativa, da regressividade não mitigada e da ausência de coordenação regional. A implementação bem-sucedida do tributo exigirá, portanto, não apenas inspiração nos modelos internacionais, mas também adaptação às especificidades nacionais.

CAPÍTULO 3 - O IMPOSTO SELETIVO COMO INSTRUMENTO DE JUSTIÇA SOCIAL SOB O VIÉS DA ECONOMIA COMPORTAMENTAL

3.1 FUNDAMENTOS DE ECONOMIA COMPORTAMENTAL E RACIONALIDADE LIMITADA NA TRIBUTAÇÃO

A economia comportamental emergiu da constatação de que os agentes econômicos, na prática, frequentemente se desviam do paradigma da racionalidade plena previsto na teoria econômica neoclássica. Em vez de decidirem sempre de forma ótima para maximizar sua utilidade esperada, os indivíduos são influenciados por vieses cognitivos, emoções e limitações de processamento de informação (racionalidade limitada). Segundo Richard Thaler (um dos pioneiros da área), esse campo “busca estudar os aspectos do comportamento e da racionalidade dos agentes no processo de tomada de decisões”. Diferentemente do *homo economicus* perfeitamente racional, o ser humano real (às vezes chamado de *homo behavioralis*) apresenta preferências instáveis, atenção limitada e propensão a erros sistemáticos de julgamento (Thaler; Sunstein, 2008, *apud* Leonard, 2008).

Contudo, a realidade demonstra que as decisões humanas são frequentemente influenciadas por vieses cognitivos, heurísticas e fatores psicológicos, afastando-se da racionalidade plena. É nesse ponto que a Economia Comportamental emerge, como um campo interdisciplinar que busca integrar os conhecimentos da psicologia, da neurociência e de outras ciências comportamentais à análise econômica, visando compreender como os indivíduos tomam decisões em situações reais, frequentemente divergentes do modelo da escolha racional, buscando compreender como os indivíduos realmente tomam decisões, e não como deveriam tomá-las (Thaler; Sunstein, 2008).

Um dos principais pressupostos da economia comportamental é a aversão à perda, que demonstra que os indivíduos tendem a valorizar mais a possibilidade de evitar uma perda do que a perspectiva de obter um ganho de valor equivalente. Esse efeito psicológico pode influenciar a forma como os consumidores reagem a um aumento de impostos sobre determinados produtos, especialmente aqueles que

consideram essenciais para o seu bem-estar. (Kahneman, Tversky, *apud* Prates, 2024).

Nessa perspectiva clássica, formulou-se a chamada “teoria da escolha racional”, sustentada em três pressupostos principais: (i) os indivíduos possuem preferências definidas e estáveis ao longo do tempo; (ii) são capazes de compreender e processar as informações disponíveis para comparar alternativas; e (iii) optam pela alternativa que maximize sua utilidade esperada. Assim, assume-se que o contribuinte percebe claramente a alta de preço causada pelo tributo, calcula custos e benefícios de continuar consumindo, e então opta pela opção “ótima” do ponto de vista de sua utilidade esperada (Green, Shapiro, 1996, *apud* Prates, 2024).

De acordo com Russell Korobkin e Thomas Ulen, esse modelo implica que, no processo decisório, os agentes avaliam os custos e benefícios de cada alternativa e, com base nessa ponderação, escolhem aquela que oferece maior vantagem esperada e menor custo previsto (Korobkin, Ulen, 2000, *apud* Prates, 2024).

No entanto, a realidade comportamental diverge desse modelo idealizado. Estudos empíricos demonstram que, no processo decisório cotidiano, diversos fatores comportamentais interferem entre a mudança de preço induzida pelo tributo e a resposta do consumidor. Um exemplo elucidativo é o fenômeno do viés do otimismo na saúde: as pessoas geralmente subestimam os riscos de consequências negativas para si, mesmo quando informadas dos perigos médios reais (Armor; Taylor, 2002; Zamir; Teichman, 2018; Jolls, 1998; *apud* Prates, 2024).

Jolls, Sunstein e Thaler (1998) observam que tal viés não decorre de falta de informação, mas da capacidade limitada de processar e internalizar devidamente essas informações sobre riscos. Assim, fumantes e consumidores de bebidas adoçadas podem receber mensagens claras sobre os malefícios à saúde, mas ainda assim não ajustam adequadamente suas percepções de risco. Com isso, apenas disponibilizar mais informação não garante mudança de comportamento, pois o problema reside em como essa informação é assimilada (ou deixada de lado) pelo indivíduo (Jolls, Sunstein, Thaler, 1998, *apud* Sunstein, Thaler, 2008).

A racionalidade limitada, teoria desenvolvida por Herbert Simon, apresenta-se como a principal alternativa ao postulado da racionalidade substantiva neoclássica, que idealiza o agente como um ser perfeitamente maximizador. A abordagem de Simon reconhece que o processo decisório é condicionado por “limitadas habilidades humanas de compreensão e de cálculo, na presença de complexidade e incerteza”

(Simon, 1980, *apud* Steingraber; Fernandez, 2013). Em vez de buscar a otimização, os indivíduos adotam um comportamento satisfatório (*satisficing*), utilizando regras práticas e heurísticas para encontrar uma boa solução em vez da solução ótima, encerrando a busca por alternativas ao se deparar com uma que atenda a seus critérios mínimos (Steingraber; Fernandez, 2013).

Esses desvios comportamentais têm implicações diretas para o desenho de políticas fiscais. Um primeiro ponto é a *salience* tributária: se o imposto não for visível ou compreensível ao contribuinte, seu efeito orientador tende a se enfraquecer. McCaffery (2014) destaca que governos muitas vezes preferem tributos “ocultos” ou pouco salientes justamente porque a reação popular é menor, permitindo maior arrecadação com menor resistência. Contudo, do ponto de vista extrafiscal, essa baixa saliência é indesejável - para surtir efeito comportamental, o gravame deve ser percebido claramente pelo consumidor na hora da decisão de compra. Por isso, estratégias como explicitar o tributo no preço ou em recibos podem aumentar seu impacto psicológico e dissuasório (McCaffery, 2014).

No entanto, segundo Thaler, Sunstein e Balz, os incentivos devem ser salientes, ou seja, precisam ser facilmente percebidos pelo público-alvo a que se destinam. Os autores observam que, em muitos contextos de mercado, há conflitos de incentivos que podem obscurecer sua eficácia, razão pela qual é essencial analisar a arquitetura de escolhas envolvida, a fim de verificar se os destinatários estão, de fato, conscientes da presença do incentivo. Nesse contexto, a criação de um *nudge* pode ser útil para aumentar a saliência do incentivo, tornando-o mais evidente e eficaz na orientação do comportamento desejado (Thaler, Sunstein, Balz, 2012, *apud* Prates, 2024).

Nudges (ou empurrões) são intervenções de arquitetura de escolhas que alteram o comportamento de forma previsível sem proibir opções nem impor grandes custos financeiros (em definição clássica, “qualquer aspecto da arquitetura de escolha que modifica o comportamento de forma previsível sem vedar opções nem mudar significativamente os incentivos econômicos”) (Thaler; Sunstein, 2008). Exemplos incluem dispor frutas à altura dos olhos em vez de *junk food* em uma cantina, inserir advertências explícitas em embalagens, ou definir escolhas saudáveis como padrão (*default*).

Essas medidas atuam respeitando a liberdade de escolha (paternalismo libertário), mas empurrando as pessoas em direção a decisões benéficas a elas mesmas (como julgado por elas próprias) (Thaler; Sunstein, 2008). Embora um imposto seletivo claramente impinja um ônus financeiro (não sendo um *nudge* puro, já que altera significativamente incentivos econômicos), ele pode incorporar elementos de *nudge* ao ser desenhado de forma a explorar a psicologia do contribuinte, por exemplo, acompanhando a tributação de campanhas informativas bem calibradas ou de rotulagem explícita que aumentem a saliência dos riscos (Thaler, Sunstein, 2008).

Outra percepção comportamental relevante é o conceito de preferência temporal inconsistente (desconto hiperbólico): consumidores tendem a valorizar desproporcionalmente o presente em detrimento do futuro, o que leva a problemas de autocontrole. Produtos como cigarro, álcool ou alimentos ultracalóricos proporcionam gratificação imediata, enquanto os danos à saúde ocorrem no longo prazo; muitos indivíduos acabam consumindo “mais do que prefeririam em retrospecto”, uma vez que sucumbem à tentação presente (o chamado *internality*, ou internalização imperfeita dos custos) (Hernstein *et al.*, 1993, *apud* O'Donoghue, Rabin, 2005).

O'Donoghue e Rabin (2005) sustentam que, ao encarecer ligeiramente o consumo presente de bens de pecado e devolver a receita aos consumidores (por exemplo, via subsídios ou transferências), seria possível melhorar o excedente social e até tornar os indivíduos-alvo mais satisfeitos, pois consomem mais próximo do que eles mesmos julgariam ótimo sem a influência do viés de curto prazo (O'Donoghue, Rabin, 2005). Em outras palavras, o imposto seletivo, se bem calibrado, pode atuar como uma espécie de paternalismo libertário fiscal, ajudando pessoas a realizarem escolhas mais saudáveis sem proibi-las, ao mesmo tempo em que corrige externalidades sociais (Thaler, Sunstein, 2003, *apud* Prates, 2024).

Por outro lado, compreender a racionalidade limitada também alerta para as limitações intrínsecas do instrumento tributário. Em se tratando de bens de consumo aditivo ou de hábito fortemente enraizado, o efeito desestímulo do imposto pode ser menor do que o esperado em modelos puramente racionais. O consumo desses produtos tende a ser menos sensível a preço (demanda inelástica), sobretudo no curto prazo, de modo que aumentos tributários modestos podem não produzir quedas significativas na quantidade consumida, podendo, em vez disso, apenas onerar os

consumidores, caso não haja alternativas acessíveis ou vontade suficiente para mudar o comportamento (Samuelson, Nordhaus, 2010, *apud* Prates, 2024).

Ademais, como observado, se o consumidor subestima os danos ou está preso a um viés de otimismo (“isso não vai me acontecer”), ele pode conscientemente arcar com o preço maior e persistir no comportamento de risco, frustrando a finalidade extrafiscal (Armor; Taylor, 2002; Zamir; Teichman, 2018; Jolls, 1998; *apud* Prates, 2024). Nesse sentido, Thaler e Sunstein enfatizam que medidas informativas salientes podem ser tão ou mais importantes que o preço: no caso de cigarros e bebidas alcoólicas, tornar muito visíveis e impactantes as advertências sanitárias nos rótulos e campanhas pode funcionar em sinergia com a tributação, ou mesmo de forma mais eficaz do que ela isoladamente (Rubinstein, 2023). De fato, alguns autores sugerem que modelar cuidadosamente como as informações são fornecidas ao público é uma ferramenta potencialmente mais adequada do que o imposto para desencorajar certos comportamentos indesejados, o que reforça a ideia de combinar políticas (tributárias e não tributárias) para atingir resultados ótimos.

3.2 INDUÇÃO DE COMPORTAMENTOS, DIREITO E JUSTIÇA SOCIAL

A utilização de instrumentos jurídicos para induzir comportamentos desejáveis é uma ideia de longa data e intimamente ligada à função extrafiscal dos tributos. Conforme destaca Pedro Adamy, não há como dissociar o direito tributário de sua faceta instrumental: toda norma tributária serve a alguma finalidade, seja angariar recursos para o Estado, seja influenciar condutas particulares em prol de objetivos estatais diversos da arrecadação (Adamy, 2012).

A história registra inúmeros exemplos pitorescos de tributos utilizados para moldar comportamentos, como o imposto sobre barbas imposto pelo czar Pedro o Grande no século XVIII, visando ocidentalizar a aparência dos russos (Campos, 2024), ou tarifas alfandegárias protecionistas incentivando indústrias nacionais, como a Tarifa Alves Branco no século XIX no Brasil (Sousa, s.d.). No contexto brasileiro, a própria Constituição de 1988 prevê expressamente casos de tributação indutora, como o ITR com alíquotas que desestimulam a manutenção de propriedades improdutivas (art. 153, §4º) (Brasil, 1988).

No contexto da Reforma Tributária de 2023, ganhou destaque a criação do Imposto Seletivo, em razão da sua finalidade nitidamente comportamental. Introduzido pela Emenda Constitucional nº 132/2023, ele é definido na Constituição Federal como de competência da União sobre “produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente” (art. 153, inc. VIII) (Folloni, 2024).

Diferentemente de impostos gerais sobre o consumo, a seletividade aqui refere-se à nocividade intrínseca de certos produtos, buscando encarecê-los para reduzir seu consumo prejudicial. Trata-se, em essência, de uma tributação orientada por critérios de justiça social: visa proteger valores coletivos (saúde pública, equilíbrio ambiental) e aliviar as camadas mais vulneráveis da sociedade dos impactos negativos associados a tais bens. Não por acaso, esse tributo tem sido popularmente apelidado de “imposto do pecado”, assemelhando-se aos *sin taxes* internacionais incidentes sobre cigarros, álcool, bebidas açucaradas, combustíveis fósseis, entre outros produtos cujos efeitos sociais e individuais são indesejados. Nesse sentido, Rodrigues e Kuntz (2018) salientam que as políticas públicas tributárias devem considerar a justiça fiscal como instrumento de auxílio na viabilização da justiça social, o que implica em avaliar os impactos distributivos da tributação.

Para avaliar em que medida o Imposto Seletivo pode ser efetivamente um instrumento de justiça social, é preciso articular os conceitos de equidade tributária, paternalismo e interesse público sob a ótica comportamental. De saída, importa notar que a justiça fiscal no ordenamento brasileiro se fundamenta em princípios como a isonomia e a capacidade contributiva, ao passo que no art. 145, §1º, da Constituição Federal, é determinado que “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte” (Brasil, 1988), postulando uma tributação proporcional à aptidão econômica do contribuinte. Em uma tributação puramente fiscal, busca-se a progressividade e a neutralidade em relação às escolhas de consumo.

O Imposto Seletivo, por sua natureza extrafiscal, rompe com essa lógica ao diferenciar deliberadamente o tratamento tributário com base no bem consumido, independentemente da renda do consumidor. Essa quebra da isonomia formal é justificada pela persecução de um fim maior (saúde, meio ambiente), mas impõe a necessidade de controles jurídicos para que não se converta em arbitrariedade (Folloni, 2014, *apud* Prates, 2024).

Embora a capacidade contributiva não seja o critério central de um tributo extrafiscal, ela não pode ser completamente ignorada, sob pena de violação de direitos fundamentais (Ávila, 2010, *apud* Rodrigues, Kuntz, 2018). Autores como Walter Corrêa adverte que nenhuma exação pode transpor os limites da capacidade econômica sem incorrer em confisco ou ofensa à dignidade humana. Dado que a extrafiscalidade se afasta do ideal de igualdade tributária, emerge a necessidade de um rigoroso controle de proporcionalidade (Corrêa, 1964, *apud* Prates, 2024).

A questão da equidade vertical (justiça entre diferentes estratos de renda) é particularmente sensível. Impostos sobre o consumo são, geralmente, regressivos, pois comprometem uma parcela maior da renda dos mais pobres. Existe, portanto, o risco de que o Imposto Seletivo, a despeito de suas nobres intenções, agrave desigualdades socioeconômicas se os grupos de baixa renda, que frequentemente são grandes consumidores de produtos como tabaco e bebidas alcoólicas, continuarem consumindo e arcando com um ônus financeiro desproporcional. Por outro lado, evidências internacionais sugerem que os efeitos comportamentais podem ser progressivos em termos de saúde. No México, por exemplo, após a implementação de uma sobretaxa (~10%) sobre bebidas adoçadas, os lares de nível socioeconômico baixo diminuíram em 9% as compras dessas bebidas em média no primeiro ano, uma redução mais acentuada que a observada nos estratos mais altos (cerca de 5%) (Colchero *et al.*, 2016).

O debate sobre o paternalismo é central. Medidas como o IS são paternalistas, pois o Estado intervém para influenciar escolhas individuais visando o bem-estar do próprio indivíduo e da coletividade. Na ótica de Thaler e Sunstein, a tributação se afasta dos *nudges* puros, que preservam a escolha sem custos, e se torna um instrumento mais contundente, pois onera significativamente a opção indesejada. No entanto, tal intervenção é eticamente defensável se buscar alinhar as escolhas dos indivíduos com aquilo que eles mesmos escolheriam se fossem "perfeitamente informados e racionais", especialmente diante de epidemias de doenças crônicas (obesidade, tabagismo) que sobrecarregam os sistemas de saúde - uma clássica justificativa baseada em externalidades negativas (Thaler, Sunstein, 2019, *apud* Delvecchio, 2023).

Contudo, André Folloni, Antonio Bazilio Floriani Neto e Michelle Nobre Maiolli advertem sobre a “complexidade das interações socioeconômicas e das causalidades não lineares envolvidas no processo”, que pode levar a resultados não previstos ou até opostos (Folloni, Floriani Neto, Maiolli, 2018). Um imposto excessivo sobre cigarros, por exemplo, pode estimular a migração para o mercado ilegal (contrabando, falsificações), expondo os consumidores a produtos de pior qualidade e riscos ainda maiores (Paes, 2017, *apud* Prates, 2024). Este fenômeno já é observado no Brasil, onde o mercado ilícito de tabaco cresceu em paralelo ao aumento da tributação (Paes, 2017, *apud* Prates, 2024).

Portanto, a busca por justiça social via tributação comportamental exige uma calibragem cuidadosa para não gerar efeitos colaterais negativos, como o estímulo à ilicitude ou o prejuízo desproporcional a pequenos produtores. Diante dessas complexidades, autores como Humberto Ávila e André Folloni defendem uma virada institucional na dogmática tributária, que incorpore análises comportamentais e empíricas. Essa perspectiva interdisciplinar é fundamental para desenhar e avaliar tributos como o IS, garantindo que o delicado equilíbrio entre a eficácia na mudança de condutas e a equidade na distribuição de seus ônus seja continuamente monitorado e ajustado (Prates, 2024).

Nesse ínterim, com a promulgação da Emenda Constitucional nº 132/2023, consolidou-se o Imposto Seletivo, que representa a internalização de uma tendência global de políticas públicas que utilizam a tributação como promotora de saúde e sustentabilidade. Ao substituir o IPI para bens específicos, o IS consagra o princípio de que o consumo de produtos prejudiciais deve ser desestimulado por meio de seu encarecimento, alinhando a política fiscal brasileira aos princípios do poluidor-pagador e da prevenção (Schoueri, 2005). A expectativa é que alíquotas elevadas sobre itens como cigarros, bebidas alcoólicas e açucaradas, agrotóxicos e combustíveis fósseis internalizem seus custos sociais, induzindo mudanças de comportamento em produtores e consumidores (Correia Neto, 2020, *apud* Prates, 2024).

Do ponto de vista da saúde pública, as evidências internacionais são promissoras. A Organização Mundial da Saúde (OMS) recomenda a taxação do tabaco e de bebidas açucaradas como medida de alto impacto e baixo custo para combater doenças crônicas não transmissíveis (OPAS, 2021). A experiência do México, conforme mencionado, com a queda no consumo de refrigerantes após a

sobretaxa resultou em um aumento compensatório na compra de bebidas não tributadas (água etc.) (Colchero, *et al.*, 2016) serve de paradigma.

No Brasil, teoricamente, espera-se que o IS contribua para a diminuição de enfermidades como cânceres, cirrose hepática, obesidade e diabetes, gerando não apenas ganhos em qualidade de vida, mas também uma significativa economia de recursos no Sistema Único de Saúde (SUS). Na esfera ambiental, o IS funciona como um tributo pigouviano, podendo incentivar a transição para fontes de energia mais limpas e tecnologias de produção menos degradantes, apoiando o cumprimento de metas climáticas e promovendo a justiça intergeracional e socioambiental.

Ainda que a regulamentação do Imposto Seletivo (IS) pela Lei Complementar nº 214/2025 represente um avanço na conformação do tributo, sua legitimidade como instrumento de justiça social enfrenta um desafio de ordem fundamental: o ceticismo, amplamente documentado pela literatura, quanto à real motivação do Estado ao instituir tributos de finalidade comportamental. A análise da economia comportamental revela que os próprios agentes estatais, longe de serem atores perfeitamente racionais e imunes a influências, estão sujeitos a vieses que podem comprometer a integridade das políticas públicas. Conforme sustentam Sustein, Jolls e Thaler (2000), não há razões para crer que agentes governamentais sejam inherentemente hábeis em evitar vieses cognitivos.

Nesse contexto, a finalidade extrafiscal declarada do Imposto Seletivo pode ser interpretada como um pretexto para um objetivo primariamente arrecadatório, uma suspeita que encontra eco em vasta doutrina. A crítica mais contundente reside na observação empírica de que a majoração de tributos sobre produtos como álcool e tabaco historicamente demonstrou baixa eficácia na alteração de condutas. Hugo de Brito Machado (2018) é categórico ao afirmar que a tributação do pecado "nunca teria produzido os efeitos esperados", pois, em suas palavras, "ninguém deixou de beber ou fumar porque a bebida ou fumo custasse mais caro". Para o autor, nesses casos, evidencia-se a "incontestável predominância da função fiscal".

Essa percepção é partilhada por Luís Eduardo Schoueri (2018), que, ao analisar os ensinamentos de Peter Böckli sobre a experiência europeia, conclui que a tributação sobre álcool e nicotina não modificou os hábitos de consumo, mas serviu

como uma "fonte atrativa de arrecadação de recursos ao Estado", culminando na substituição do vício do consumidor pelo "vício do fisco".

A instrumentalização da retórica da saúde pública para fins fiscais é um fenômeno também apontado em outras searas. Sérgio Vasques e Tânia Carvalhais Pereira (2019) advertem que o argumento de compensação de custos sociais, embora robusto em teoria, tem sido aplicado com "desconhecimento técnico absoluto", funcionando como mera "legitimização política de impostos marcados pelo propósito único da angariação de receitas". Tal perspectiva é aplicada por Cristiano Carvalho (2020) à tributação brasileira do cigarro, a qual defende ser puramente fiscal. A lógica econômica subjacente é explicitada por John F. Due (1970), para quem o principal atrativo dos *sin taxes* para o Estado reside precisamente em seu potencial arrecadatório, dada a relativa inelasticidade do consumo de tais produtos, e não em sua capacidade de induzir comportamentos.

Adicionalmente, a própria escolha por essa modalidade tributária pode ser fruto de uma estratégia política deliberada. McCaffery (2014) argumenta que os políticos tendem a preferir tributos não salientes ou escondidos, que permitem aumentar a receita pública com menor resistência popular. A tributação de "pecados", revestida por uma justificativa moralmente palatável, torna-se, assim, um mecanismo politicamente eficiente para expandir a arrecadação, como observa Richard Bird (1998), ao afirmar que os níveis de tributação acabam sendo definidos não por critérios técnicos, mas pelo que os políticos "consideram como politicamente aceitável". Essa dinâmica, contudo, não anula os efeitos colaterais adversos, como o caráter regressivo do imposto e o estímulo ao mercado ilegal quando as alíquotas são excessivas, problemas já destacados por Due (1970).

Diante desse ceticismo fundamentado, os mecanismos de *accountability* e transparência instituídos pela LC nº 214/2025, como a publicação de relatórios anuais de impacto, adquirem importância crítica. Não se trata de meros requisitos formais, mas do principal instrumento para aferir a integridade do Imposto Seletivo. A legitimidade do tributo dependerá, em última análise, da capacidade de o Estado demonstrar, por meio de evidências empíricas, que sua função extrafiscal prevalece sobre a tentação arrecadatória e que os benefícios sociais em saúde e meio ambiente justificam os ônus impostos à sociedade, refutando, assim, a tese de que se trata apenas de mais um capítulo na longa história do vício do fisco.

CONCLUSÃO

O presente trabalho buscou analisar criticamente as perspectivas da seletividade tributária no Brasil, com foco na implementação do Imposto Seletivo (IS), instituído pela Emenda Constitucional nº 132/2023, como um potencial instrumento de justiça social. A investigação partiu da constatação de que a extrafiscalidade é uma função legítima e consolidada do poder de tributar, dotada de fundamentos teóricos e históricos que a posicionam como uma ferramenta de intervenção estatal para a indução de comportamentos e a correção de externalidades negativas.

No percurso da pesquisa, demonstrou-se que a criação do Imposto Seletivo representa um marco na evolução do sistema tributário brasileiro, ao estabelecer um tributo de natureza eminentemente regulatória, alinhado às melhores práticas internacionais de tributação sobre o consumo. A análise do seu desenho constitucional na Emenda Constitucional nº 132/2023 e das diretrizes da Lei Complementar nº 214/2025 revelou um instrumento com potencial para promover a saúde pública e a sustentabilidade ambiental, por meio do encarecimento de produtos e serviços nocivos.

Nesse ínterim, as hipóteses que nortearam a pesquisa foram confirmadas. Primeiramente, constatou-se que o Imposto Seletivo possui, de fato, potencial para funcionar como um instrumento de justiça social, mas seu sucesso é estritamente condicionado a uma calibragem técnica rigorosa de suas alíquotas, à articulação com políticas públicas complementares (como o combate ao mercado ilegal e a oferta de alternativas saudáveis) e, idealmente, à destinação de sua receita para mitigar os danos sociais que visa reprimir. Sem esses elementos, sua eficácia é questionável.

Adicionalmente, a hipótese de que a eficácia do tributo é limitada por fatores comportamentais e estruturais foi amplamente corroborada. A racionalidade limitada dos consumidores, marcada por vieses como o otimismo e o desconto hiperbólico, bem como a inelasticidade da demanda por produtos que causam dependência, impõem barreiras significativas à alteração de condutas via preço. Somam-se a isso os desafios do mercado ilegal, que, ao oferecer alternativas mais baratas, pode neutralizar o efeito dissuasório do imposto e agravar os riscos à saúde.

Por fim, a terceira hipótese, referente ao risco de desvio de finalidade, revelou-se o desafio mais crítico à legitimidade do Imposto Seletivo. A análise da literatura e da experiência histórica com os *sin taxes* evidenciou uma forte tendência de que esses tributos, sob a retórica moralmente palatável da proteção social, sejam instrumentalizados pelo Estado como um mecanismo politicamente conveniente para a expansão da arrecadação. O vício do fisco, ou seja, a dependência estatal das receitas geradas por produtos nocivos, representa um conflito de interesses intrínseco que ameaça a prevalência da função extrafiscal sobre a fiscal.

Respondendo, assim, ao problema central desta pesquisa, conclui-se que o Imposto Seletivo se encontra em uma encruzilhada. Ele pode, sim, se consolidar como um instrumento de justiça social, mas sua trajetória não é automática nem garantida. Seu êxito dependerá de uma vigilância constante da sociedade civil e da academia para assegurar que sua regulamentação e aplicação não aprofundem desigualdades por meio de sua regressividade, e que sua finalidade extrafiscal não seja apenas um pretexto para o aumento da carga tributária. A efetividade do IS dependerá menos de sua previsão normativa e mais da capacidade do Estado de equilibrar a indução de comportamentos com a equidade distributiva, e de resistir à tentação de priorizar a arrecadação em detrimento do bem-estar coletivo.

Reconhece-se, todavia, as limitações inerentes a este estudo, de natureza essencialmente teórica e doutrinária. Por se tratar de um tributo em fase inicial de implementação, a análise se baseou em perspectivas e potenciais, não sendo possível, neste momento, realizar uma avaliação empírica de seus efeitos concretos.

Em suma, o Imposto Seletivo é uma promessa de avanço. Para que se torne realidade, é imperativo que os mecanismos de controle democrático e a busca por evidências prevaleçam, transformando-o em um legado de justiça social da Reforma Tributária, e não em mais um capítulo na longa e ambígua história da tributação do pecado.

REFERÊNCIAS

- ABRAHAM, Marcus. *Curso de direito financeiro brasileiro*. 5. ed., rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. 40.
- ADAMY, Pedro. Instrumentalização do direito tributário. In: ÁVILA, Humberto (org.). *Fundamentos do direito tributário*. Madri; Barcelona; Buenos Aires; São Paulo: Marcial Pons, 2012. p. 301-330.

- AFONSO, José Roberto R.; SOARES, Julia M.; CASTRO, Kleber P. Avaliação da Estrutura e do Desempenho do Sistema Tributário Brasileiro – Livro Branco da Tributação Brasileira. Brasília: BID/Instituições para o Desenvolvimento, 2013.
- ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Trad. Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2017. p. 116. Disponível em: https://www.mpba.mp.br/sites/default/files/biblioteca/direitos-humanos/direitos_humanos_stricto_sensu/alexey-robert-teoria-dos-direitos-fundamentais.pdf. Acesso em: 12 mar. 2025.
- ANSELMINI, Priscila; SCHNEIDER, Alícia. Imposto Seletivo e suas funções ocultas: há extrafiscalidade? Consultor Jurídico – Coluna, 21 jan. 2025. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2025-jan-21/imposto-seletivo-e-suas-funcoes-ocultas-ha-extrafiscalidade/>. Acesso em: 21 jan. 2025.
- ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.
- ÁVILA, Humberto. *A doutrina e o direito tributário*. In: ÁVILA, Humberto (Org.). Fundamentos do Direito Tributário. Madri; São Paulo: Marcial Pons, 2012. p. 221-245.
- BALEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário brasileiro*. 14. ed., rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018.
- BERCOVICI, Gilberto. Constituição econômica e desenvolvimento: uma leitura a partir da Constituição de 1988. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 33.
- BERCOVICI, Gilberto. A problemática da constituição dirigente: algumas considerações sobre o caso brasileiro. Revista de Informação Legislativa, Brasília, ano 36, n. 142, p. 35, abr./jun. 1999. Disponível em: https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/5642042/mod_resource/content/1Aula%203%20Bercovici%20. Acesso em 10 mar. 2025.
- BIRD, Richard M. *Tobacco and alcohol excise taxes for improving public health and revenue outcomes: marrying sin and virtue?* Washington, DC: World Bank Policy Research Working Paper n.7500, 2015.
- BOTELHO, Louise L. R.; CUNHA, Cristiano C. A.; MACEDO, Maria. O método da revisão integrativa nos estudos organizacionais. *Gestão e Sociedade*, v.5, n.11, p. 121-136, 2011.

- BÖCKLI, Peter. *Indirekte Steuern und Lenkungssteuern*. Basel/Stuttgart: Helbing und Lichtenhahn, 1975. (apud SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas tributárias indutoras e intervenção econômica. Rio de Janeiro: Forense, 2005).
- BOTTALO, Eduardo D. IPI: Princípio e Estrutura. São Paulo: Dialética, 2009.
- BOURDREAUX, Donald J.; MEINERS, Roger. *Externality: origins and classification. Natural Resources Journal*, v.59, n.1, p.1-33, 2019.
- BOWLES, Samuel. The Moral Economy: Why good incentives are no substitute for good citizens. New Haven: Yale University Press, 2016.
- BRASIL. Congresso Nacional. Senado Federal. Projeto de Lei do Senado nº 296, de 2019. Altera o Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, e a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, para dispor sobre a incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) sobre a cessão de direito de uso de marca. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/136774>. Acesso em: 4 jun. 2025.
- BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 24 abr. 2025.
- BRASIL. Decreto nº 7.212, de 15 de julho de 2010. Regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 16 jul. 2010. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm. Acesso em: 3 mai. 2025.
- BRASIL. Decreto nº 11.158, de 29 de julho de 2022. Aprova a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - Tipi. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 29 jul. 2022. Edição extra. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/legislacao/documentos-e-arquivos/tipi.pdf>. Acesso em: 3 mai. 2025.
- BRASIL. Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023. Altera o Sistema Tributário Nacional. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 21 dez. 2023. Seção 1. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em: 28 mai. 2024.

BRASIL. Lei nº 25, de 30 de dezembro de 1891. Organiza a justiça do Distrito Federal. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1851-1900/L0025-1891.htm. Acesso em: 28 mai. 2024.

BRASIL. Lei nº 10.336, de 19 de dezembro de 2001. Institui Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados, e álcool etílico combustível (Cide), e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 20 dez. 2001. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/leis_2001/l10336.htm. Acesso em: 4 jun. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 589. É inconstitucional a fixação de adicional progressivo do imposto predial e territorial urbano em função do número de imóveis do contribuinte. *Diário da Justiça*, [Brasília, DF], 15 dez. 1976. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stf/sumulas/sumula-n-589-do-stf/1289712772>. Acesso em: 4 jun. 2025.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Relatório do Grupo de Trabalho sobre a Reforma Tributária. Brasília, DF: TCU, 2023. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/reforma-tributaria.htm>. Acesso em: 6 jun. 2025.

CARVALHO, Raquel Mello Costa de. *O Imposto Seletivo e suas semelhanças com as excise taxes na tributação de bens e serviços na proposta da reforma tributária brasileira*. 2023. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Católica de Pernambuco, Recife, 2023.

CHALOUPKA, Frank J. et al. Tax, price and cigarette smoking: evidence from the tobacco documents and the Tobacco-Related Disease Research Program. *Tobacco Control*, London, v. 11, n. suppl. 1, p. i62-i72, 2002. DOI: 10.1136/tc.11.suppl_1.i62. Disponível em: <https://pubmed.ncbi.nlm.nih.gov/11893816/>. Acesso em: 6 jun. 2025.

COLCHERO, M. Arantxa; POPKIN, Barry M.; RIVERA, Juan A.; NG, Shu Wen. *Beverage purchases from stores in Mexico under the excise tax on sugar-sweetened beverages: observational study*. *BMJ*, v.352, h6704, 2016.

- CORREIA NETO, Celso de Barros. O avesso do tributo: incentivos e renúncias fiscais no direito brasileiro. 2013. 329 f. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013.
- DEODATO, Alberto. *Manual de Ciência das Finanças*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 1977.
- CUNHA, Rachel Delvecchio da. Health taxes: uma infestação regulatória e paternalista dos tributos. 2023. 267 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2023.
- DUE, John F.; FRIEDLAENDER, Ann F. Government finance: economics of the public sector. 6. ed. Homewood: Richard D. Irwin, 1977. Disponível em: https://archive.org/details/governmentfinanc0000duej_h2b1. Acesso em: 24 abr. 2025.
- FAVIERO, Gustavo Vaz. Reforma tributária e o Imposto Seletivo: o que esperar dos próximos capítulos. Consultor Jurídico – Coluna, São Paulo, 9 jan. 2024. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2024-jan-09/reforma-tributaria-e-o-imposto-seletivo-o-que-esperar-dos-proximos-capitulos/>. Acesso em: 18 abr. 2024.
- FREUND, Ernst. *The Police Power: Public Policy and Constitutional Rights*. Chicago: Callaghan, 1904. 819 p. Digitalizado pela Universidade de Michigan em 27 fev. 2007.
- FOLLONI, André Parmo; FLORIANI NETO, Antonio Bazilio; MAIOLLI, Michele Nobre. Proporcionalidade e a igualdade como limitação à tributação extrafiscal. *Revista de Direito Público*, Porto Alegre, v. 14, n. 80, p. 39-61, mar./abr. 2018.
- FOLLONI, André Parmo; FLORIANI NETO, Antonio Bazilio; OLIVEIRA, Willian Batista de. Tributação do vício (*sin taxation*): fiscalidade e desigualdade sob a aparência de extrafiscalidade. *Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC*, v. 40, n. 1, p. 215-236, jan./jun. 2020.
- GOUVÊA, Marcus de Freitas. Questões relevantes acerca da extrafiscalidade no direito tributário. *Revista Interesse Público*, Sapucaia do Sul, n.34, p.175-200, 2005.
- GRAU, Eros Roberto. A ordem econômica na Constituição de 1988. 19 ed. São Paulo: Malheiros, 2018.
- HASSAN, Bruna Kulik; BRAGA JÚNIOR, José Carlos de Souza; LAVOR, Rodrigo Pucci de. Tributação de bebidas e alimentos não saudáveis no mundo: uma revisão sistemática. Rio de Janeiro: Ipea, 2021. DOI: 10.38116/td2686.
- JOLLS, Christine; SUNSTEIN, Cass R.; THALER, Richard H. *A behavioral approach to law and economics*. Stanford Law Review, v.50, n.5, p.1471-1550, 1998.

- LEÃO, Martha Toribio. Controle de extrafiscalidade. São Paulo: Quartier Latin, 2015.
- LEONARD, Thomas C. Nudge: improving decisions about health, wealth, and happiness. [Resenha]. *Constitutional Political Economy*, New York, v. 19, n. 4, p. 356-360, 2008. DOI: 10.1007/s10602-008-9056-2.
- LUSTOSA FILHO, Joaquim. O Imposto Seletivo na reforma tributária: a proposta de Emenda Constitucional nº 45, de 2019. *Revista Acadêmica da FDREC – Faculdade de Direito do Recife*, v. 95, n. 2, p. 321-343, 2023.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Ciência do direito tributário, economia comportamental e extrafiscalidade. *Revista Brasileira de Políticas Públicas*, Brasília, v. 8, n. 2, p. 640-659, 2018.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1992. p. 210.
- MALTA, Deborah Carvalho et al. Evolução de indicadores do tabagismo segundo inquéritos de telefone, 2006-2014. *Cadernos de Saúde Pública*, Rio de Janeiro, v. 33, n. supl. 3, e00134915, 2017. DOI: 10.1590/0102-311X00134915. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/0102-311X00134915>. Acesso em: 4 jun. 2025.
- MATHIAS, Maíra. Fumaça na História, maus ventos hoje: o preço do cigarro na linha do tempo. *O Joio e O Trigo*, São Paulo, 19 out. 2021. Disponível em: <https://ojoioeotrigo.com.br/2021/10/fumaca-na-historia-maus-ventos-hoje-o-preco-do-cigarro-na-linha-do-tempo/>. Acesso em: 4 jun. 2025.
- MATSCHULAT, Leonardo; AMARAL, Luiz Bernardo K. A perspectiva pela implementação do imposto seletivo como tipo tributário no Brasil. *Res Severa Verum Gaudium* (Revista do PPGD/PUCRS), Porto Alegre, v.6, n.2, p.287-309, maio 2022.
- MEIRA, Silvio. *Direito tributário romano*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978. p. 31. Disponível em: <http://www.ablj.org.br/revistas/revista8/revista8%20%20SILVIO%20MEIRA%20-%20Direito%20Tribut%C3%A1rio%20Romano.pdf>. Acesso em: 10 abr. 2025.
- MCCAFFERY, Edward. Behavioral economics and the law: tax. In: ZAMIR, Eyal; TEICHMAN, Doron (Org.) *The Oxford Handbook of Behavioral Economics and the Law*. New York: Oxford University Press, 2014.
- MEIRELLES, Hely Lopes. *Estudos e Pareceres de Direito Público – Volume VIII*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984.

MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2008.

MENDONÇA, Maria Lírida Calou de Araújo e; ALMEIDA, Saulo Nunes de Carvalho. A extrafiscalidade tributária como mecanismo de concretização do direito fundamental à educação. *Pensar*, Fortaleza, v. 16, n. 2, p. 678-704, jul./dez. 2011. <https://ojs.unifor.br/rpen/article/view/2167/1768>. Acesso em 24 abr. 2025.

MINISTÉRIO DA SAÚDE. I Levantamento Nacional sobre os padrões de consumo de álcool na população brasileira. Elaboração, redação e organização: Ronaldo Laranjeira [et al.]; Revisão técnica científica: Paulina do Carmo Arruda Vieira Duarte. Brasília, DF: Secretaria Nacional Antidrogas, 2007.

O'DONOGHUE, Ted; RABIN, Matthew. *Optimal taxes for sin goods*. *Swedish Economic Policy Review*, v.12, p.7-39, 2005.

ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DA SAÚDE. WHO report on the global tobacco epidemic, 2021: addressing new and emerging products. Geneva: WHO, 2021. Disponível em: <https://www.who.int/teams/health-promotion/tobacco-control/global-tobacco-report-2021>. Acesso em: 4 jun. 2025.

ORGANIZAÇÃO PAN-AMERICANA DA SAÚDE – OPAS. OMS alerta sobre impacto ambiental da indústria do tabaco. Brasília, 31 maio 2022. Disponível em: <https://www.paho.org/pt/noticias/31-5-2022-oms-alerta-sobre-impacto-ambiental-da-industria-do-tabaco>. Acesso em: 23 abr. 2024.

ORAIR, Rodrigo; GOBETTI, Sérgio. Propostas de Reforma Tributária dos Impostos sobre o Consumo no Brasil com Medidas de Compensação para Famílias de Baixa Renda. Texto para Discussão (Ipea) n.653. Brasília: Ipea, 2023.

PIGOU, Arthur C. *The economics of welfare*. 4. ed. London: Macmillan, 1932.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Reforma tributária, Imposto Ambiental e a Tutela dos Animais. *Revista Brasileira de Direito Animal*, v.17, n.1, p.1-19, jan./maio 2022.

PISCITELLI, Tathiane. Nota sobre a reforma tributária: análise das perspectivas de gênero e raça. *Revista dos Tribunais*, v.1055, p.263-273, set. 2023.

PRATES, Pamela Varaschin. Tributação do pecado no Brasil. Belo Horizonte: Fórum, 2024.

- RHEAUME, Devin A. A growing sin-dustry: the history and effects of cigarette excise taxation and regulation in the United States. 2015. 53 p. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Economia e História) – University of New Hampshire, Durham, 2015. Disponível em: <http://scholars.unh.edu/honors/263>. Acesso em: 28 maio 2024.
- RIBAS, Juliana Rodrigues. Os impostos do pecado e a ilusão fiscal. *Revista de Direitos Fundamentais e Tributação*, Porto Alegre, v. 1, n. 1, 2017. Disponível em: <http://www.rdft.com.br/revista>. Acesso em: 24 abr. 2025.
- RODRIGUES, Hugo Thamir; KUNTZ, Tatiele Gisch. Políticas públicas tributárias: a justiça fiscal como instrumento de auxílio na viabilização da justiça social. *Nomos: Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC*, Fortaleza, v. 38, n. 2, p. 151-170, jul./dez. 2018.
- ROTHMANN, Gerd Willi. “Extrafiscalidade e Desenvolvimento Econômico”. Separata do Relatório 1966-1970. Câmara Teuto-Brasileira de Comércio e Indústria, São Paulo, 1970.
- ROMANO, Giovani. Petrobras está na lista das vinte empresas mais poluidoras do mundo. Revista Veja, 10 out. 2019. Disponível em: <https://veja.abril.com.br/brasil/petrobras-esta-na-lista-das-vinte-empresas-mais-poluidoras-do-mundo/>. Acesso em: 21 abr. 2024.
- SANTOS, Yasmim Beatriz S.; RIBEIRO, Gabriella A. O Imposto Seletivo (IS) e seu papel extrafiscal na defesa do meio ambiente. *R. Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, ano 22, n.132, p.55-86, nov./dez. 2024.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas tributárias indutoras e intervenção econômica. Rio de Janeiro: Forense, 2005. Disponível em: <https://schoueri.com.br/wp-content/uploads/2020/09/LES-Normas-tributarias-indutoras-com-OCR.pdf>. Acesso em: 11 mar. 2025.
- SOUSA, Rainer. A Tarifa Alves Branco. Brasil Escola. Disponível em: <https://brasilescola.uol.com.br/historiab/a-tarifa-alves-branco.htm>. Acesso em: 4 jun. 2025.
- STEINGRABER, Ronivaldo; FERNANDEZ, Ramon Garcia. A racionalidade limitada de Herbert Simon na Microeconomia. *Revista da Sociedade Brasileira de Economia Política*, São Paulo, n. 34, p. 123-162, fev. 2013.

TÁCITO, Caio. A Constituição e o Direito Administrativo. In: CORRÊA DE CARVALHO, Sérgio Mourão (Coord.). Temas de Direito Administrativo: Estudos em Homenagem ao Professor Paulo Neves de Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 26.

TIPKE, Klaus; LANG, Joaquim. Direito tributário (Steurrecht). V. 1. Tradução da 18. Ed. alemã, totalmente refeita, de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008, p. 175 - 178.

THALER, Richard H.; SUNSTEIN, Cass R. *Nudge: Improving Decisions about Health, Wealth, and Happiness*. New Haven: Yale University Press, 2008.

THOW, Anne Marie et al. The political economy of sugar-sweetened beverage taxation in small island developing states. *Public Health Nutrition*, Cambridge, v. 21, n. 15, p. 2883-2894, 2018. DOI: 10.1017/S136898001800109X. Disponível em: <https://PMC8078959/>. Acesso: 6 jun. 2025.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. v. 1: Constituição financeira, sistema tributário e estado fiscal. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. Disponível em: https://www.academia.edu/86604760/Curso_de_Direito_Financeiro_e_Tribut%C3%A1rio_Ricardo_Lobo_Torres. Acesso em: 11 mar. 2025.

UNIVERSITY OF NORTH CAROLINA. Sugary Drinks Taxes around the World Maps. Chapel Hill: University of North Carolina Global Food Research Program, abr. 2021. Disponível em: <http://globalfoodresearchprogram.web.unc.edu/multi-country-initiative/resources/>. Acesso em: 6 jun. 2023.

VALLE, Maurício Dalri Timm do. O princípio da seletividade do IPI. 2013. 137 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2013. Disponível em: <https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/107106>. Acesso em: 6 jun. 2025.

WHITTEMORE, Robin; KNAFL, Katharine. *The integrative review: updated methodology*. *Journal of Advanced Nursing*, v.52, n.5, p.546-553, 2005.

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