



UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO  
FACULDADE DE DIREITO DO RECIFE  
CURSO DE DIREITO

TOMÁS ARAÚJO PEDROSA

**EM BUSCA DE DEFINIÇÕES PARA OS CONCEITOS CONSTITUCIONAIS  
TRIBUTÁRIOS DE SAÚDE E DE MEIO AMBIENTE**

Recife

2025

TOMÁS ARAÚJO PEDROSA

**EM BUSCA DE DEFINIÇÕES PARA OS CONCEITOS CONSTITUCIONAIS  
TRIBUTÁRIOS DE SAÚDE E DE MEIO AMBIENTE**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Direito da Universidade Federal de Pernambuco, como requisito parcial para obtenção do título de bacharel em Direito.

Área de Direito Administrativo, Financeiro e Tributário.

Orientador: Prof. Dr. Eric Moraes de Castro e Silva

Recife

2025

Pedrosa, Tomás Araújo.

Em busca de definições para os conceitos constitucionais tributários de saúde e de meio ambiente / Tomás Araújo Pedrosa. - Recife, 2025.

63 p.

Orientador(a): Eric Moraes de Castro e Silva

Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação) - Universidade Federal de Pernambuco, Centro de Ciências Jurídicas, Direito - Bacharelado, 2025.

Inclui referências.

1. Extrafiscalidade. 2. Imposto seletivo. 3. Conceitos constitucionais tributários. 4. Saúde. 5. Meio ambiente. 6. Limitações. I. Castro e Silva, Eric Moraes de. (Orientação). II. Título.

340 CDD (22.ed.)

TOMÁS ARAÚJO PEDROSA

**EM BUSCA DE DEFINIÇÕES PARA OS CONCEITOS CONSTITUCIONAIS  
TRIBUTÁRIOS DE SAÚDE E DE MEIO AMBIENTE**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Direito da Universidade Federal de Pernambuco, como requisito parcial para obtenção do título de bacharel em Direito.

Área de Direito Administrativo, Financeiro e Tributário.

Aprovado em: 23/7/2025

**BANCA EXAMINADORA**

---

Prof. Dr. Eric Moraes de Castro e Silva (Orientador)

Universidade Federal de Pernambuco

---

Prof. Dr. Joaquim Lustosa Filho (Examinador Interno)

Universidade Federal de Pernambuco

---

Profa. Dra. Tereza Cristina Tarragô Souza Rodrigues (Examinadora Interna)

Universidade Federal de Pernambuco

À minha mãe, Patrícia Maria Araújo de Oliveira  
(*in memoriam*), e ao meu pai, Carlos Fernando  
Soares Pedrosa (*in memoriam*), passageiros em si  
e eternos em mim.

## AGRADECIMENTOS

Iniciarei agradecendo aos meus pais, Patrícia Maria Araújo de Oliveira e Carlos Fernando Soares Pedrosa, de quem hoje já não me recordo da voz e de tantas outras coisas. A verdade é que falar daqueles que já partiram é uma tarefa hercúlea, pois as memórias não resistem incólumes aos efeitos deletérios do tempo. Não me recordo tão bem quanto gostaria dos meus pais e, por isso, fui complementando as lembranças com as informações que recebi – e que ainda recebo – ao longo da minha tão curta trajetória nesta vida. Depois de um tempo, tudo fica menos nítido; tenho consciência de que os rostos, quando aparecem em minha memória, não são mais os mesmos de quando os vi pela última vez, aos meus 5 e 6 anos, e sim os das fotografias que guardo com imenso preciosismo. É sempre uma felicidade poder descobrir um pouco mais sobre vocês, mas é também uma frustração por não termos descoberto mais em conjunto. Agradeço por todas as vezes que minha mãe abdicou de assistir às suas novelas para que eu pudesse me entreter com as minhas animações. Agradeço por todas as caminhadas às 5h30 da manhã com meu pai, felizes e acompanhadas de um pássaro na gaiola; delas sempre me recordo quando escuto a música *Sabiá*. Agradeço por todas as vezes que caí no sono enrolando os cabelos de minha mãe, hábito que transferi para os meus próprios e jamais consegui largar. Agradeço por todos os passeios e por todas as viagens de motocicleta com meu pai, assim como por todas as “voltinhas” de bicicleta com minha mãe na orla da praia de Olinda. Agradeço a oportunidade de ter visto minha mãe fazer fuxicos com tamanha delicadeza e maestria. Meus pais, tantos foram os planos que não pudemos viver, tantas oportunidades que nos faltaram. Faltou-nos tempo, mas nunca intensidade e amor.

Agradeço aos meus tios e aos primos que me acolheram quando, tão jovem, vi-me sozinho no mundo. Obrigado, Flávio José Soares Pedrosa, Erlene Fonseca Cabral, Marcelo Cabral Pedrosa e Murilo Cabral Pedrosa. Vocês foram essenciais para minha formação e para meu crescimento pessoal, profissional, moral, intelectual, cultural e tantos outros.

Agradeço às minhas avós, Beatriz Soares Pedrosa e Ilka Correia de Araújo Oliveira, por quem sinto um amor tão forte e puro, que parece ultrapassar os limites do sentimento. Sou eternamente grato por terem me ensinado o mais importante da vida: sempre enxergar o outro como ser humano.

Agradeço à minha cunhada, Heveliny Silva Sousa, de quem uma vez escutei “Tomás, meu querido, de mim você pode esperar apenas braços abertos para te acolher, jamais um dedo apontado para te julgar”. Heveliny é, e sempre será, antes de cunhada, uma amiga.

Agradeço aos meus tios, às minhas tias, aos meus primos e às minhas primas. Por serem muitos, deixo de mencioná-los nominalmente nestes agradecimentos, pois são igualmente especiais entre si. Por cada um de vocês guardo memórias de muito afeto e amor.

Agradeço ainda àqueles que são familiares, ainda que não sejam parentes. Os que verdadeiramente me conhecem sabem que entendo por família as pessoas que se querem bem e buscam, a todo custo, demonstrar isso. Pois bem, aos meus familiares de coração, agradeço. Agradeço a Caio Oliveira, à Clara Oliveira, à Maria Luiza Oliveira, à Paula Franco, a Luiz Felliipe, à Katiana Araújo Ribeiro, a André Paiva, à Lethicia Ribeiro Albuquerque, à Sophia Paiva, à Cláudia Demétrio, a Jáson Torres, à Carolina Barros Torres e à Gabriela Barros Torres. Pouco importa nossa ausência de consanguinidade, pois compartilhamos alma.

Agradeço também a todos os meus amigos, com quem compartilhei momentos da mais pura felicidade e da mais melancólica tristeza, pois acredito que é isso que firma uma verdadeira amizade. Especialmente, agradeço à Alice Alencar (e pais), à Eduarda Amorim (e pais), à Eva França (e à Ana França), à Victória Santana (e à Cleide Nazaré), à Helena Gáti (e pais), à Gabriela Bispo, à Sophia Aloia (e pais), à Maria Luisa Oliveira (e pais), à Joanna Carvalho e à Julianna Queiroz (e pais). Assim como vocês são por mim, eu sou por vocês.

Ainda, deixo minha gratidão aos meus professores e educadores, em especial Arthur Albuquerque de Andrade, Cristiniana Cavalcanti Freire, Eduarda Peixoto da Cunha França, Eugênia Barza, Eliene Carvalho, Eric Moraes de Castro e Silva, Fernanda Barreto Lira, Fernanda Dantas Pessoa, Flavianne Fernanda Bitencourt Nóbrega, Maria Lúcia Barbosa, Marília Montenegro Pessoa de Mello, Rafaella Santos Costa e Renata Monteiro. Aqui não expresso apenas meu reconhecimento pelo conteúdo majestosamente repassado, mas também pela maneira como tornaram o aprendizado prazeroso, resgatando a educação para o lugar de onde ela nunca deveria ter saído: o referencial humanitário. Dar andamento ao ensino médio e ao ensino superior não é tarefa fácil e requer grande resiliência, mas, com certeza, compartilhar essa jornada com vocês tornou o caminho mais leve e proveitoso. Sou imensamente grato a todos.

Por fim, agradeço a Deus, por tudo. Certa vez, li que “Deus não existe para fazer as nossas vontades, nem para vigiar cada gesto nosso, ficar contando pecados, exigindo coisas que não podemos dar: A contabilidade de Deus é outra”. Essa é a verdade que me liberta.

**A Comissão, ante tão repetida acumulação de incidências, procurou caracterizar os impostos e as taxas e tratou de suprimir os impostos de base tributária indefinida**, como é o imposto de ‘indústrias e profissões’. Preferiu, por esse motivo, depois de ponderar sobre as reclamações formuladas pelo Município quanto à queda de receita, admitir o desdobramento do imposto de vendas e consignações, entre o Estado e o Município (grifo nosso). In: BULHÕES, Otávio Gouveia de. Exposição de Motivos n.º 910. In: BALEEIRO, Aliomar de Andrade; DERZI, Misabel Abreu Machado. Direito Tributário Brasileiro. CTN comentado. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2018, p. 61.

## RESUMO

Com a promulgação da Emenda Constitucional n.º 132/2023, iniciou-se o processo de reestruturação da tributação incidente sobre o consumo de bens e serviços no Brasil, ao qual se deu continuidade mediante a publicação da Lei Complementar n.º 214/2025. No Brasil, há muito se denunciam as severas disfunções que comprometem a eficiência jurídico-econômica do Sistema Tributário Nacional, sobretudo aquelas relacionadas à notável complexidade dos regimes jurídicos tributários, à injustiça fiscal e às distorções do modelo constitucional de federalismo fiscal cooperativo. É este cenário de ineficiência e anacronismo que a reforma tributária pretende enfrentar com a reestruturação da tributação incidente sobre a renda consumida e com a positivação de princípios expressos para orientar o Sistema Tributário Brasileiro, a saber: simplicidade, transparência, justiça tributária, cooperação e defesa do meio ambiente. Especificamente para efetivar a defesa do meio ambiente, a Emenda Constitucional n.º 132/2023 atribuiu à União a competência tributária para instituir o imposto seletivo, tributo de natureza jurídica extrafiscal por meio do qual se pretende desestimular a produção, a extração, a comercialização ou a importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente. A partir da propositura de definições para os conceitos constitucionais tributários de saúde e de meio ambiente, esta monografia pretende estabelecer os limites materiais à incidência do imposto seletivo. Ao assim fazê-lo, demarcam-se as fronteiras intransponíveis para a indução comportamental a ser desempenhada pelo novo tributo, assim como se evita que o “imposto do pecado” seja convertido em um tributo de natureza jurídica arrecadatória. Para a condução deste estudo, adotou-se o método dedutivo e a pesquisa bibliográfica-documental.

**Palavras-chave:** imposto seletivo; conceitos constitucionais tributários; saúde; meio ambiente; extrafiscalidade; limitações.

## ABSTRACT

With the enactment of Constitutional Amendment No. 132/2023, the process of restructuring the taxation of the consumption of goods and services in Brazil was initiated and subsequently advanced by the publication of Complementary Law No. 214/2025. In Brazil, longstanding criticisms have been directed at the severe dysfunctions that undermine the legal and economic efficiency of the National Tax System, particularly those arising from the remarkable complexity of tax legal regimes, fiscal injustice, and the distortions inherent in the constitutional model of cooperative fiscal federalism. It is this scenario of inefficiency and obsolescence that the tax reform seeks to address through the reorganization of consumption-based taxation and the codification of express principles intended to guide the Brazilian Tax System, namely: simplicity, transparency, tax justice, cooperation, and environmental protection. Specifically to ensure environmental protection, Constitutional Amendment No. 132/2023 conferred upon the Federal Government the power to establish a selective tax, a levy of an extrafiscal nature through which it aims to discourage the production, extraction, commercialization, or importation of goods and services that are harmful to health or the environment. Based on the proposition of definitions for the constitutional tax concepts of health and environment, this monograph aims to delineate the material limits to the incidence of the selective tax. In doing so, it marks the insurmountable boundaries for behavioral influence to be exercised by this new tax, thereby preventing the so-called “sin tax” from being converted into a levy of merely revenue-generating character. This study adopts the deductive method and is based on bibliographic and documentary research.

**Keywords:** selective tax; constitutional tax concepts; health; environment; extrafiscality; limitations.

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	12
<b>2 PREMISSAS TEÓRICAS E METODOLÓGICAS PARA A INTERPRETAÇÃO DAS NORMAS ATRIBUTIVAS DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA</b> .....	14
2.1. Tipos e conceitos: semelhanças e diferenças .....	14
2.2. Tipos normativos ou conceitos jurídicos no direito positivo? .....	16
2.3. Prevalência da interpretação conceitual das normas jurídicas de Direito Tributário .....	18
2.4. Interpretação tipológica das normas atributivas de competência tributária aos Entes Federativos: um exame da proposta defendida por Luís Eduardo Schoueri .....	20
<b>3 BREVE ANÁLISE DOS FUNDAMENTOS TEÓRICOS DA EXTRAFISCALIDADE E DAS LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS À TRIBUTAÇÃO INDUTORA</b> .....	26
3.1. Limites materiais à incidência do imposto seletivo como restrições à extrafiscalidade ...	26
3.2. Externalidades negativas e tributação indutora: intervenção estatal para a correção das falhas de mercado .....	28
3.3. Pressupostos autorizativos à adoção da tributação indutora como instrumento de intervenção estatal sobre o domínio econômico.....	31
<b>4 TRIBUTAÇÃO INDUTORA E SUSTENTABILIDADE: UMA ANÁLISE À LUZ DO IMPOSTO SELETIVO</b> .....	35
4.1. Classificação do imposto seletivo como norma tributária indutora: uso do tributo extrafiscal proibitivo como forma de intervenção estatal sobre o domínio econômico .....	35
4.2. Análise dos conceitos jurídicos indeterminados utilizados na construção do enunciado prescritivo por meio do qual se positivou a regra atributiva de competência tributária à União para instituir o imposto seletivo: o que se compreende por saúde e por meio ambiente?.....	39
<b>5 PROPOSTAS DE DEFINIÇÕES PARA OS CONCEITOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS DE SAÚDE E DE MEIO AMBIENTE</b> .....	48
5.1. Viabilidade de se proporem definições para os conceitos constitucionais tributários de saúde e meio ambiente.....	48
5.2. Análise das Propostas de Emenda à Constituição n.º 45/2019 e n.º 110/2019 .....	50
5.3. Definições dos conceitos constitucionais tributários de saúde e de meio ambiente.....	53
<b>6 CONSIDERAÇÕES FINAIS</b> .....	55
REFERÊNCIAS .....	57

## INTRODUÇÃO

Esta monografia situa-se nos domínios da Teoria do Direito e do Direito Tributário, partindo de inquietações suscitadas pela reestruturação do modelo brasileiro de tributação incidente sobre o consumo de bens e serviços. A reforma tributária, operacionalizada mediante a promulgação da Emenda Constitucional n.º 132/2023 e da Lei Complementar n.º 214/2025, pretende adequar o Sistema Tributário Nacional aos desafios sociais contemporâneos.

Após o processo legislativo de emenda à Constituição, simplicidade, transparência, justiça tributária, cooperação e defesa do meio ambiente passaram a figurar como princípios expressos do novo Sistema Tributário Brasileiro, destacando-se este último como fundamento normativo destinado à promoção do desenvolvimento sustentável por meio da tributação.

Uma das iniciativas adotadas pelo Poder Legislativo para materializar a defesa do meio ambiente diz respeito à positivação da nova regra atributiva de competência tributária à União para instituir o imposto seletivo – tributo de natureza jurídica extrafiscal cuja função precípua consiste em desestimular a produção, a extração, a comercialização e a importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente.

Contudo, essa norma de estrutura suscita relevantes desafios de natureza dogmática no âmbito do Direito Tributário, especialmente quanto à segurança jurídica, pois o legislador constituinte reformador empregou os conceitos jurídicos indeterminados saúde e meio ambiente na construção do enunciado normativo consignado no art. 153, VIII, da Constituição de 1988.

O alto grau de indeterminação e vagueza desses conceitos provoca dúvidas acerca do alcance da competência tributária da União, levando o contribuinte a se questionar sobre quais seriam os limites materiais à incidência do imposto seletivo. Tão mais delicada se apresenta a situação quando considerada a natureza jurídica do *excise tax*, tributo extrafiscal proibitivo por meio do qual se pretende desestimular determinados comportamentos sociais, manipulando o comportamento humano a partir da apropriação, pelo Estado, de parcela da riqueza privada de seus cidadãos.

Esse cenário evidencia o problema central desta pesquisa: quais são as definições dos conceitos constitucionais tributários de saúde e meio ambiente empregados na regra atributiva de competência tributária à União para instituir o imposto seletivo?

Diante disso, o objetivo geral desta monografia consiste em propor definições normativas para os conceitos constitucionais tributários de saúde e de meio ambiente, com o

intuito de conferir maior precisão jurídica e reduzir a insegurança quanto à margem de atuação do legislador infraconstitucional na previsão das hipóteses de incidência do imposto seletivo.

De modo instrumental, este estudo pretende alcançar dois objetivos específicos, quais sejam: 1) estabelecer limites à extrafiscalidade que será desempenhada pelo *excise tax*, por meio da adequada delimitação de seu campo de incidência; e 2) evitar que o novo tributo extrafiscal seja convertido em uma exação com função primordialmente arrecadatória, comprometendo sua legitimidade constitucional.

Assim, para sistematizar esta monografia, adotou-se o método dedutivo e a pesquisa bibliográfica-documental, assim como se procedeu com a sua discriminação em quatro seções de desenvolvimento – antecedidas por esta introdução e acrescidas das considerações finais.

O primeiro capítulo de desenvolvimento tem por objetivo estabelecer o pressuposto teórico e metodológico escolhido para orientar este trabalho de conclusão de curso, a saber: deve-se realizar uma interpretação jurídica escolástica-dedutiva das regras atributivas de competência tributária aos Entes Federativos, partindo-se da premissa de que o legislador constituinte utilizou conceitos (e não tipos) na construção das referidas normas de estrutura.

Por sua vez, o segundo capítulo de desenvolvimento tem como finalidade analisar os fundamentos teóricos da tributação indutora, assim como identificar os pressupostos jurídicos e econômicos que legitimam o Estado brasileiro a dela se aproveitar para direcionar comportamentos sociais.

Já o terceiro capítulo de desenvolvimento dedica-se à análise da extrafiscalidade que será desempenhada pelo imposto seletivo, examinando o arcabouço normativo que o regulamenta e os desafios para compatibilizar sua incidência com as exigências de segurança jurídica e de previsibilidade em matéria tributária.

Por fim, o quarto capítulo de desenvolvimento dedica-se à propositura das definições para os conceitos constitucionais tributários de saúde e de meio ambiente, as quais deverão ser observadas para delimitar o campo de incidência do imposto seletivo. Referidas definições serão sugeridas a partir da análise das justificativas das Propostas de Emenda Constitucional n.º 45/2019 e n.º 110/2019 e das normas constitucionais regulamentadoras do novo tributo, introduzidas no ordenamento jurídico pátrio com a promulgação da Emenda Constitucional n.º 132/2023.

## 2 PREMISSAS TEÓRICAS E METODOLÓGICAS PARA A INTERPRETAÇÃO DAS NORMAS ATRIBUTIVAS DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

### 2.1. Tipos e conceitos: semelhanças e diferenças

Conforme adiantado no tópico introdutório, este capítulo tem por escopo estabelecer o pressuposto teórico e metodológico que orientará a construção dissertativa-argumentativa do presente trabalho, a saber: o intérprete deverá partir da premissa de que o legislador constituinte (originário ou derivado), ao elaborar as normas atributivas de competência tributária aos Entes Federativos, valeu-se de conceitos jurídicos, e não de tipos normativos. Essa distinção assume papel central na demarcação dos limites materiais ao exercício da competência para a instituição do imposto seletivo e, por consequência, na delimitação dos contornos da indução comportamental que o novo tributo virá a desempenhar.

Isso porque, considerando os objetivos delineados na introdução, serão propostas definições para os conceitos constitucionais tributários de saúde e de meio ambiente. Desse modo, torna-se imprescindível resgatar as distinções práticas e teóricas entre tipo e conceito, bem como discorrer sobre a utilização desses institutos no direito positivo – especialmente no Direito Tributário positivo.

Nesse sentido, para se proceder à diferenciação entre tipo e conceito, esta monografia adotará como marco teórico as contribuições da professora Misabel de Abreu Machado Derzi. A escolha se justifica não apenas pela solidez de sua construção teórica, mas também pelo reconhecimento de sua centralidade no debate acadêmico, conforme assevera Luís Eduardo Schoueri ao afirmar que “a doutrina brasileira, para quem a teoria dos tipos já não era desconhecida em campos tributários, deve a Misabel de Abreu Machado Derzi o aprofundamento e divulgação da ideia do ‘tipo’ em nossa literatura especializada”<sup>1</sup>.

A professora, após verificar que o termo “tipo” pode assumir diferentes significados a depender do campo do saber em que se insere e do momento histórico em que é abordado, cuidou de identificar um núcleo semântico comum às diversas acepções utilizadas para o vocábulo: tipo é a “*cópia ou forma básica de repetição de fenômenos semelhantes, parecidos, que se dão na realidade*”<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 12ª ed. São Paulo: SaraivaJur, 2023, p. 596-597.

<sup>2</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e tipo**. 3ª ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 338.

Especificamente no contexto das ciências sociais, foi apenas no século XX que o tipo passou a ser compreendido como uma forma de ordenação lógica do conhecimento “que, comparativamente, ordena objetos, segundo características nem rígidas nem flexíveis, em sistema aberto, graduável, voltado à realidade de valor e sentido”<sup>3</sup>.

Misabel Derzi<sup>4</sup> identifica as seguintes características como atributos do tipo: fluidez, abertura, gradação, sentido, vocação à totalidade, adaptabilidade e proximidade com o real. Essas propriedades se relacionam com o próprio modo de construção do tipo, que se dá mediante a observação de fenômenos recorrentes na realidade, idealizando-se um padrão fluido que contém um conjunto não delimitado de objetos. A rigor, não se define um tipo; descreve-se um tipo, pois ele não corresponde a uma definição exata, mas a uma descrição aproximativa de um padrão recorrente<sup>5</sup>.

Por outro lado, o conceito classificatório é definido por Derzi como o “pensamento abstrato simbólico necessário ao pensamento estritamente científico”<sup>6</sup>. No campo das ciências filosóficas, o conceito é compreendido como “todo processo que torne possível a descrição, a classificação e a previsão dos objetos cognoscíveis”<sup>7</sup>.

Percebe-se que tanto o tipo quanto o conceito operam como mecanismos de abstração da realidade<sup>8</sup>. No entanto, a abstração promovida pelo conceito é mais acentuada do que aquela empreendida pelo tipo, cuja construção se dá, conforme visto, a partir da verificação de fenômenos recorrentes e repetitivos no mundo dos fatos. Assim, é possível afirmar que o tipo se apresenta de forma mais concreta e aderente à realidade em comparação ao conceito<sup>9</sup>.

Nesse sentido, a aplicação do raciocínio tipológico implica uma análise comparativa, analógica e gradual, por meio da qual o intérprete busca aferir o grau de correspondência entre o objeto examinado e o modelo típico<sup>10</sup>. Trata-se, portanto, de um processo de aproximação (“ou mais...ou menos...”), e não de subsunção estrita (“ou...ou...”)<sup>11</sup>.

Em outras palavras, a análise tipológica opera por escalas de intensidade, permitindo a inclusão gradual de objetos em função da sua maior ou menor aderência ao padrão abstrato

---

<sup>3</sup> DERZI, *op. cit.* (nota 2), p. 85.

<sup>4</sup> *Ibid.*, p. 69.

<sup>5</sup> *Ibid.*, p. 53.

<sup>6</sup> *Ibid.*, p. 38.

<sup>7</sup> ABBAGNANO, Nicola. **Dicionário de Filosofia**. 5ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007, p. 164.

<sup>8</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 244.

<sup>9</sup> DERZI, *op. cit.* (nota 2), p. 41.

<sup>10</sup> *Ibid.*, p. 44.

<sup>11</sup> *Ibid.*, p. 75-76.

formulado, sem que se exija uma coincidência absoluta entre o fenômeno observado e o tipo construído<sup>12</sup>.

Daí resulta a consequência prática de se aplicar a interpretação tipológica: dada a renunciabilidade de suas notas, o tipo admite que certos objetos, mesmo que não reúnam todas as características eleitas para compor aquela forma padrão após o processo de abstração generalizante, sejam considerados ou mais ou menos típicos (do típico pleno ao limite do atípico), a depender do grau de correspondência que apresentem com o modelo padrão<sup>13</sup>.

O conceito, por outro lado, é mais rígido ao selecionar os objetos que compõem uma mesma classe. À interpretação conceitual aplica-se a subsunção, por meio da qual se exige uma exata correspondência entre as características do objeto e os atributos definidores do conceito abstratamente construído<sup>14</sup>. Essa distinção evidencia a diferença metodológica entre a classificação conceitual, orientada pela lógica da identidade; e a ordenação tipológica, alicerçada em relações de analogia e aproximação.

## 2.2. Tipos normativos ou conceitos jurídicos no direito positivo?

Devido ao processo de abstração generalizante que promovem, a inserção de tipos e conceitos na linguagem prescritiva do direito positivo confere à norma os seus necessários atributos de generalidade (a norma jurídica é destinada a todos, sem exceção) e de abstração (a norma jurídica regula as situações apenas em hipótese)<sup>15</sup>.

Tais elementos são indispensáveis para que a norma tenha caráter geral, e não casuístico – ou seja, para que ela possa incidir sobre as situações tidas por suficientemente próximas a ponto de serem tratadas como juridicamente semelhantes.

Significa dizer, pois, que o emprego de tipos e conceitos nas proposições jurídico-normativas permite que seja dado tratamento jurídico uniforme aos cidadãos que se encontram em situações fáticas similares, materializando a segurança jurídica, a isonomia e a coerência sistêmica perseguidas pelo Estado Democrático de Direito<sup>16-17</sup>.

---

<sup>12</sup> DERZI, *op. cit.* (nota 2), p. 75-76.

<sup>13</sup> *Ibid.*, p. 80.

<sup>14</sup> *Ibid.*, p. 71.

<sup>15</sup> BUSTAMANTE, Thomas. **Há espaço para o pensamento tipológico no direito brasileiro? Notas sobre o diálogo entre Humberto Ávila e Misabel Abreu Machado Derzi.** In: MITIDIERO, Daniel; ADAMY, Pedro (coord.). *Direito, razão e argumento: a reconstrução dos fundamentos democráticos e republicanos do direito público com base na teoria do direito.* Liber Amicorum Professor Humberto Ávila. São Paulo e Salvador: Malheiros e JusPodivm, 2021, p. 269-279.

<sup>16</sup> SCHOUERI, *op. cit.* (nota 8), p. 14.

Contudo, muito embora assegurem as indispensáveis generalidade e abstração à norma jurídica, é necessário diferenciar o tipo do conceito para fins de interpretação normativa, pois são metodologias distintas no que concerne à rigidez e à alterabilidade, de tal sorte que a escolha do intérprete por um, ou por outro, atrai resultados distintos para a aplicação e para o estudo do direito positivo.

Dada a flexibilidade e a abertura inerentes ao tipo, a interpretação normativa com base no raciocínio tipológico viabiliza a incidência da norma jurídica sobre situações fáticas que não guardem perfeita identificação com a descrição do fato jurígeno. Em sentido contrário, a rigidez e exatidão do conceito exigem a fiel subsunção da situação fática ao fato jurígeno geral e abstrato, sem a qual não há a incidência normativa sobre o caso concreto<sup>18</sup>.

Percebe-se que a interpretação normativa calcada na lógica conceitual é muito mais exigente e rigorosa, pois não há espaço para aproximações e analogias<sup>19</sup>. É por isso que a literatura jurídica opõe o tipo flexível e aberto ao conceito classificatório rígido e exato<sup>20</sup>.

Para proporcionar ao leitor uma melhor compreensão sobre as diferenças entre tipo e conceito, Misabel Derzi evoca exemplo utilizado pelo jurista alemão Detlef Leenen, assim como desenvolve um exemplo próprio com base nas discussões envolvendo a natureza jurídica do *shopping center*, cujas transcrições se fazem oportunas:

Leenen faz uma importante observação: a graduação do tipo não é obscuridade ou falta de clareza, mas “qualquer possibilidade de caracterização” entre um tipo e outro. E exemplifica, observando **que homem, mulher e imóvel são conceitos. Não são tipos. Já a onerosidade nos negócios forma um tipo, pois entre os polos, doação de um lado e compra e venda a preço de mercado do outro, há inúmeros graus de onerosidade. O limite é o grau zero, em que, nitidamente, se vê o**

---

<sup>17</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. **Tipo ou conceito no Direito Tributário?** Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais. Belo Horizonte, 1987/1988, p. 214.

<sup>18</sup> Nesse momento, é comum que o leitor questione se o tipo não se confundiria com o conceito jurídico indeterminado, dada a abertura à realidade que ostentam um e outro. Essa associação não se sustenta, pois os conceitos jurídicos indeterminados são caracterizados por sua vagueza semântica, o que não ocorre com os tipos. Como visto, os tipos são construídos a partir da captação de elementos comuns e recorrentes na realidade, sendo dotados, portanto, de ricos elementos de identificação. Dessa maneira, muito embora os tipos e os conceitos jurídicos indeterminados apresentem abertura à realidade, é de se ressaltar que essa abertura decorre de razões distintas: enquanto a do tipo resulta da renunciabilidade de suas notas (adaptabilidade), a dos conceitos jurídicos indeterminados decorre de sua própria indeterminação. Significa dizer que, por mais obscuro ou de difícil determinação que seja um conceito jurídico indeterminado, ele ainda será um conceito classificatório. Assim, a interpretação de conceitos jurídicos indeterminados também pressupõe a aplicação de um método binário excludente (“ou...ou...”), com vistas a afastar sua indeterminação e(ou) a obscuridade. Em outros termos: a indeterminação dos termos que compõem um conceito jurídico não permite que duas ou mais alternativas sejam igualmente consideradas como válidas e equivalentes na exegese normativa, como se dá com a interpretação tipológica. DERZI, *op. cit.* (nota 2), p. 81, 96-97 e 343-347.

<sup>19</sup> *Ibid.*, p. 65.

<sup>20</sup> DERZI, *op. cit.* (nota 17), p. 221.

tipo doação em sua forma plena. A partir daí, dão-se transições fluídas até o tipo pleno oposto: compra a venda a preço de mercado (grifo nosso)<sup>21</sup>.

Diante do fato jurídico, Shopping Center, será utilizado o método tipológico, se o jurista não tender a classificá-lo, segundo notas clássicas e rígidas que, conceitualmente, se atribuem a uma espécie jurídica, mas, ao contrário, concebê-lo como misto de locação e sociedade, p. ex, ou administração de condomínio, ou, ainda, dentro do tipo, locação, graduá-lo como menos típico ou representativo. O método utilizado não será o tipológico, mas o classificatório conceitual se o analista não admitir as transições fluídas entre os tipos ou a graduabilidade das notas intratipo; nesse caso, ele tenderá a concentrar em uma ou duas notas fixas e rígidas, irrenunciáveis, as características de cada tipo, assim como a excluir a espécie que não se subsumir no conceito. É excluída, passará a formar uma nova espécie, dentro do gênero negócio jurídico. [...] A primazia de uma e outra forma de raciocínio, sempre em tensão, na realidade, é uma manifestação da prevalência de tendências e princípios que também se relacionam em constante tensão: justiça, igualdade, uniformidade, segurança, praticabilidade, legitimidade e legalidade, economia, utilidade, etc. Uns e outros levam a movimentos de conceitualização ou tipificação (grifo nosso)<sup>22</sup>.

Logo, ao admitir que o legislador empregou conceitos na construção das proposições jurídico-normativas que compõem o direito positivo, o intérprete privilegia a segurança jurídica e a proteção da legítima confiança dos cidadãos. Em contrapartida, sustentar a ideia de que o legislador utilizou tipos nas referidas proposições permite que o direito positivo se adeque mais rapidamente às mudanças sociais e econômicas, revelando-se como uma escolha coerente e estratégica para ramos jurídicos que consentem maior flexibilização da segurança jurídica – notadamente aqueles ramos em que prevalece a autonomia privada<sup>23</sup>.

Ao que parece, a adoção de tipos ou conceitos para garantir à norma seus atributos de generalidade e abstração reflete uma opção fundada em valores e princípios jurídicos<sup>24</sup>. É dizer: as duas metodologias hermenêuticas disputam espaço na exegese das proposições jurídico-normativas. Ao cabo, são as relações institucionais de poder que definirão se a interpretação normativa ocorrerá por meio da lógica conceitual ou pelo raciocínio tipológico<sup>25</sup>.

### 2.3. Prevalência da interpretação conceitual das normas jurídicas de Direito Tributário

<sup>21</sup> DERZI, *op. cit.* (nota 2), p. 70.

<sup>22</sup> DERZI, *op. cit.* (nota 17), p. 215-234.

<sup>23</sup> *Ibid.*, p. 235.

<sup>24</sup> *Ibid.*, p. 215.

<sup>25</sup> BALEEIRO, Aliomar de Andrade; DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário Brasileiro. CTN comentado**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2018, p. 726.

Cumpra indagar, então, se o Direito Tributário positivo é um dos ramos que autorizam a prevalência da interpretação jurídica tipológica em prejuízo da segurança jurídica. Para tanto, importa lembrar os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho, segundo os quais o Direito Tributário positivo corresponde ao “ramo didaticamente autônomo do direito, integrado pelo conjunto das proposições jurídico-normativas que correspondam, direta ou indiretamente, à instituição, [à] arrecadação e [à] fiscalização de tributos”<sup>26</sup>.

Coube ao Direito Tributário positivo, por óbvio, disciplinar a tributação. Sabe-se, todavia, que o poder de tributar, conferido aos Entes Federativos, há de ser limitado, tanto para permitir o desenvolvimento do setor privado<sup>27</sup> quanto para evitar que o Estado exerça um poder irrestrito e ilegítimo de apropriação da riqueza privada como forma de manipulação comportamental – característica marcante de governos autoritários e inadmissível no Estado Social Fiscal Democrático de Direito.

Não por outra razão, em diferentes contextos, Misabel Derzi relembra que o princípio da segurança jurídica “se expressa de forma recrudescida no Direito Tributário”<sup>28</sup>, conduzindo à lógica conclusão de que a interpretação tipológica não encontra terreno fértil para desenvolvimento nesse ramo do direito, ainda que prospere em situações excepcionais – uma vez que se fala em predominância de uma metodologia interpretativa em relação à outra, e não em exclusividade<sup>29-30</sup>.

Nesse sentido, a professora defende que, para além de outras ferramentas das quais se socorreu o legislador objetivando garantir segurança jurídica e proteger a legítima confiança dos contribuintes – como os princípios da legalidade tributária, da anterioridade do exercício, da espera nonagesimal e da irretroatividade das leis tributárias –, no campo do Direito Tributário deve prevalecer, também, a interpretação normativa escolástico-dedutiva, afastando-se a flexibilidade, a incerteza e a insegurança inerentes ao raciocínio tipológico.

Recentemente, Misabel Derzi reiterou sua defesa pela interpretação jurídica conceitual das regras atributivas de competência tributária aos Entes Federativos<sup>31</sup>.

---

<sup>26</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed. São Paulo: Noeses, 2021, p. 18.

<sup>27</sup> SCHOUERI, *op. cit.* (nota 1), p. 644.

<sup>28</sup> BALEEIRO; DERZI, *op. cit.* (nota 25), p. 172.

<sup>29</sup> DERZI, *op. cit.* (nota 2), p. 105.

<sup>30</sup> DERZI, *op. cit.* (nota 17), p. 233

<sup>31</sup> LOBATO, Valter de Souza; MARINHO NETO, José Antonino. **Competência Tributária: Tipos ou Conceitos? Da Necessidade de um Exame Crítico dos Pensamentos de Misabel Derzi, Luís Eduardo Schoueri e Humberto Ávila**. Revista Direito Tributário Atual nº 50. ano 40. p. 577-578. São Paulo: IBDT, 1º quadrimestre 2022.

Relevante transcrever as exatas palavras da professora, por apresentarem oportuna síntese de seu pensamento – ao qual se perfilham tantos outros juristas<sup>32</sup> – acerca da questão:

O método tipológico de investigação do Direito e da Ciência jurídica só pode ser adequado se demonstrado que o Direito, como seu objeto de análise, comporta tipos e em que medida e extensão. **Onde o Direito tende a conceitos classificatórios, fechados, por razão de segurança jurídica, a aplicabilidade do método tipológico fica bastante reduzida ou impedida, assim como se dilata nos setores onde prosperarem direitos fundamentais como a livre iniciativa e a autonomia pessoal, permeáveis às mutações contratuais e negociais, por exemplo. São, pois, a segurança jurídica, a previsibilidade e o federalismo os critérios extralógicos/normativos que marcam a tendência para o uso dos conceitos em relação às normas de competência, em contraste com a liberdade negocial inerente à autonomia pessoal de planejamento que reclama a adesão aos tipos (grifo nosso)**<sup>33</sup>.

Expostas as razões pelas quais se compreende que o legislador constitucional empregou conceitos na construção das regras atributivas de competência tributária, identificam-se também as razões pelas quais o conceito constitucional – categoria jurídica fundamentada diretamente na Constituição e que orienta tanto o processo de positivação do direito quanto a interpretação das normas constitucionais e infraconstitucionais<sup>34</sup> – é essencial para delimitar, com precisão, os contornos materiais da competência tributária conferida aos Entes Federativos.

#### **2.4. Interpretação tipológica das normas atributivas de competência tributária aos Entes Federativos: um exame da proposta defendida por Luís Eduardo Schoueri**

Luís Eduardo Schoueri, ao analisar a tese defendida por Misabel Derzi, opõe-se à interpretação conceitual das proposições jurídico-normativas atributivas de competência tributária às Pessoas Políticas. Para Schoueri, o legislador constituinte não teria a pretensão de que as normas jurídicas de por ele positivadas apresentassem limites rígidos à repartição de competência tributária<sup>35</sup>.

---

<sup>32</sup> Paulo Ayres Barreto, por exemplo, defende que “o tipo como ordenação de conhecimento em estruturas flexíveis, de características renunciáveis, que admite as transições fluidas e contínuas e as formas mistas, não se adapta à rigidez constitucional de discriminação da competência tributária”. BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário: limites normativos**. São Paulo: Noeses, 2016, p. 55.

<sup>33</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. Posfácio. In: BREYNER, Frederico Menezes. **Competência tributária e modelos de categorização: tipos, conceitos e protótipos**. São Paulo: Editora Dialética, 2022.

<sup>34</sup> ANDERLE, Ricardo. **Conflitos de competência tributária entre o ISS, ICMS e IPI**. São Paulo: Noeses, 2016, p. 35.

<sup>35</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 261.

Para fundamentar a sua discordância, Schoueri<sup>36</sup> suscita a existência dos conflitos de competência em matéria tributária, questão político-jurídica relacionada às interpretações conflitantes realizadas por contribuintes e por Administrações Tributárias de Pessoas Políticas diversas, cuja solução encontra-se vinculada à edição de lei complementar, por força do disposto no art. 146, I, da Constituição de 1988.

Segundo Schoueri, enquanto o “constituente contemplou a realidade econômica do ponto de vista tipológico, com a fluidez a ele inerente, impôs ao legislador complementar a tarefa de expressar a mesma realidade através de conceitos (...)”<sup>37</sup>. Portanto, estaria reservada à legislação infraconstitucional o encargo de conceituar os termos utilizados pelo constituinte para delimitar a repartição de competências tributárias, desde que a definição dos conceitos realizada pelo legislador não contrarie os tipos constitucionais<sup>38</sup>.

Vai além Schoueri<sup>39</sup> ao afirmar que, acaso tivesse o legislador constituinte utilizado conceitos nas proposições jurídico-normativas constitucionais responsáveis por delimitar a rígida repartição de competência tributária entre os Entes Federativos, seria “inútil” o comando normativo constante do art. 146, inciso I, da Constituição de 1988, uma vez que diretamente daqueles enunciados normativos poderiam se extrair os limites de competência tributária dos Entes Federativos.

Em que pese o respeito devotado ao trabalho acadêmico desenvolvido por Schoueri, este estudo alinha-se aos ensinamentos de Misabel Derzi por duas razões principais, a seguir desenvolvidas.

Admitir que o legislador constituinte empregou conceitos na construção das normas de estrutura<sup>40</sup> atributivas de competência tributária aos Entes Federativos não implica dizer que os limites da competência tributária outorgada aos Entes Federativos possam ser extraídos, de modo inequívoco, diretamente do texto constitucional. Para justificar essa oposição, é fundamental lembrar que tanto os tipos quanto os conceitos conferem generalidade e abstração à linguagem prescritiva do direito positivo<sup>41</sup>.

---

<sup>36</sup> SCHOUERI, *op. cit.* (nota 35), p. 261.

<sup>37</sup> *Ibid.*, p. 262.

<sup>38</sup> *Ibid.*, p. 264.

<sup>39</sup> *Ibid.*, p. 261.

<sup>40</sup> Normas de estrutura são aquelas que disciplinam a produção de outras normas, tal qual ocorre na repartição de competência entre os Entes Federativos. CARVALHO, *op. cit.* (nota 26) p. 68-69.

<sup>41</sup> DERZI, *op. cit.* (nota 2), p. 84.

Dessa forma, considerando que o enunciado normativo não se confunde com a norma jurídica propriamente dita<sup>42-43-44</sup>, constata-se que a interpretação normativa nem sempre será homogênea<sup>45</sup> – ou melhor, a uniformidade na exegese normativa é uma utopia. Assim, mesmo em se admitindo que o legislador constituinte utilizou conceitos para delimitar o âmbito de competências tributárias dos Entes Federativos, isso não elimina a possibilidade de serem realizadas múltiplas interpretações do texto normativo.

Como se expôs, assim como os tipos, os conceitos também são utilizados para conferir à norma jurídica seus atributos de generalidade e abstração, razão pela qual a interpretação conceitual também está sujeita à atribuição de diferentes significados ao texto normativo<sup>46</sup>. Sobre essa questão, leciona Diego Bomfim:

**É claro que lei, para fins de prescrição de comportamentos humanos, utilizará de palavras, e essas mesmas palavras, em maior ou menor grau, serão tomadas para fins de interpretação com seus inatos ruídos ou problemas de ambiguidade e vagueza.** Além disso, a interpretação dependerá, ainda, do contexto, da finalidade da prescrição e do direito positivo específico. Além de todos esses problemas, Guastini destaca que as *fontes de equivocidade*, para usar sua expressão, decorrem ainda de fatores externos aos próprios enunciados interpretados. Segundo autor citado, a **equivocidade dos textos normativos decorre sobretudo de (i) interesses conflitantes entre os intérpretes; (ii) diferentes sentimentos de justiça dos intérpretes; (iii) multiplicidade de métodos de interpretação adotados e (iv) construções dogmáticas distintas nas quais o intérprete se baseia.** **Alguma indeterminação é inerente ao direito. Como lembra Hart, as situações de fato não esperam pelo aplicador da norma já etiquetadas como casos de aplicação e casos de não aplicação (grifo nosso)**<sup>47</sup>.

Tanto é assim que o próprio professor Schoueri, ao dissertar sobre o uso de conceitos indeterminados e cláusulas gerais para construir a hipótese de incidência tributária, reconhece que há algum grau de indeterminação e vagueza na linguagem, sendo impossível afastá-lo por completo<sup>48</sup>.

Se até na construção das proposições jurídico-normativas responsáveis por positivar as hipóteses de incidência tributária – em que Schoueri admite a utilização de conceitos,

<sup>42</sup> ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva da 5ª edição alemã do livro *Theorie der Grundrechte*. São Paulo: Malheiros Editores, 2019, p. 54.

<sup>43</sup> GUASTINI, Riccardo. **Production of rules by means of rules**. *Rechtstheorie* n. 17, 1986, p. 299.

<sup>44</sup> ADEODATO, João Maurício. **Introdução ao Estudo do Direito: retórica realista, argumentação e erística**. Rio de Janeiro: Forense, 2023, p. 190.

<sup>45</sup> *Ibid.*, p. 190.

<sup>46</sup> DERZI, *op. cit.* (nota 2), p. 85.

<sup>47</sup> BOMFIM, Diego Marcel Costa. **Imposto seletivo e o uso de conceitos indeterminados na atribuição da competência impositiva**. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.) et al. **A reforma do sistema tributário nacional sob a perspectiva do constructivismo lógico-semântico: o texto da emenda constitucional 132/2023**. São Paulo: Noeses, 2024, p. 234.

<sup>48</sup> SCHOUERI, *op. cit.* (nota 35), p. 297.

inclusive de conceitos jurídicos indeterminados – não se pode afastar a possibilidade de serem realizadas múltiplas interpretações normativas, há de se reconhecer que igual raciocínio se aplica às regras atributivas de competência tributária aos Entes Federativos.

Assim, ao sustentar que o legislador empregou conceitos nas normas de estrutura atributivas de competência tributária, busca-se mitigar (pois impossível erradicar) a incerteza e a insegurança jurídica que a aplicação do raciocínio tipológico traria à interpretação das normas responsáveis por delimitar a rígida repartição de competência tributária entre os Entes Federativos. Sobre isso já refletiu a professora Misabel Derzi:

[...]. A “**zona de penumbra**” nunca é eliminada, mas reduzida ou alargada, segundo as tendências predominantes no direito ou em certos ramos jurídicos. **Ainda quando o legislador opera com conceitos fechados, há de restar sempre o conhecido fenômeno da mudança de significação das normas ao longo do tempo, dentro dos “limites possíveis da palavra” (grifo nosso)**<sup>49</sup>.

Portanto, não parece adequado o argumento de que a utilização de conceitos para delimitar o âmbito das competências tributárias dos Entes Federativos possibilitaria ao intérprete extrair diretamente – e com perfeição – os limites de competência tributária das Pessoas Políticas, sem o risco de ser confrontado por interpretações divergentes.

Nessa linha de pensamento, a segunda razão pela qual se discorda do professor Schoueri é uma consequência lógica da primeira: mesmo com a utilização de conceitos nas proposições jurídico-normativas constitucionais atributivas de competência tributária, não se torna obsoleta a reserva de lei complementar para dispor “sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios”<sup>50</sup>. Isso porque, conforme visto, a rigidez da interpretação normativa conceitual não afasta a pluralidade de significados que podem ser atribuídos a um mesmo enunciado normativo.

Dessa sorte, a interpretação jurídica conceitual das regras atributivas de competência tributária somente exige que o legislador infraconstitucional, ao editar a lei complementar destinada a liquidar eventuais conflitos de competência em matéria tributária entre os Entes Federativos, observe os conceitos constitucionais para que a solução de tais conflitos informe, com precisão, qual Ente Federativo é competente para tributar uma determinada riqueza.

É dizer: ou é competente uma Pessoa Política para tributar uma determinada riqueza, ou é competente outra Pessoa Política para tributar aquela riqueza.

---

<sup>49</sup> DERZI, *op. cit.* (nota 2), p. 103.

<sup>50</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Diário Oficial da União, Brasília, Distrito Federal, 5 de outubro. **Artigo 146, I**.

Nas soluções para os conflitos de competência em matéria tributária, não há espaço para a adoção de meios-termos, pois se aplica a subsunção conceitual, e não a comparação tipológica. Contrário fosse, com o beneplácito de uma interpretação jurídica tipológica, estariam abertos os caminhos para bitribuições sem permissivo constitucional e para a instituição de tributos sobre fatos econômicos diversos daqueles constitucionalmente autorizados pela norma de estrutura.

Na verdade, o que se extrai da exigência positivada no art. 146, I, da Constituição de 1988 é que o propósito do legislador constituinte originário foi o de conferir maior legitimidade democrática à tributação, especialmente quando existente algum conflito de competência, em matéria tributária, entre Entes Federativos.

Ao exigir a edição de lei complementar para dirimir eventuais conflitos de competência em matéria tributária, o legislador constituinte originário privilegiou o princípio democrático, atribuindo ao Poder Legislativo o dever de solucionar eventuais interpretações conflitantes realizadas por contribuintes e por Administrações Tributárias de Pessoas Políticas diversas.

Em regra, os conflitos sociais marcados por interpretações normativas divergentes são levados ao Poder Judiciário, cuja investidura dos membros, na maior parte das vezes, sujeita-se à aprovação prévia em concurso público de provas ou de provas e títulos<sup>51</sup>. Como se sabe, a maioria dos juízes não ocupam os cargos públicos por aprovação popular, e nenhum ocupa cargo público por aprovação popular direta<sup>52</sup>.

Por outro lado, os agentes políticos que ocupam cargos públicos no Poder Legislativo lá se encontram por terem sido eleitos pelo povo brasileiro, seja pelo sistema proporcional, seja pelo princípio majoritário<sup>53</sup>.

Não se está a dizer que as decisões emanadas do Poder Judiciário careçam de legitimidade democrática, mas sim que os fundamentos que conferem legitimidade democrática às decisões tomadas pelo Poder Legislativo aproximam a tributação do povo. Assim, ao “complementar” o sentido do texto constitucional para resolver eventuais conflitos de competência tributária, a lei complementar aumenta o consentimento à tributação, pois foi elaborada pelos representantes diretamente eleitos pela sociedade.

---

<sup>51</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Diário Oficial da União, Brasília, Distrito Federal, 5 de outubro. **Artigo 37, II**.

<sup>52</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Diário Oficial da União, Brasília, Distrito Federal, 5 de outubro. **Artigo 94, caput**.

<sup>53</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Diário Oficial da União, Brasília, Distrito Federal, 5 de outubro. **Artigos 45 e 46**.

Nessas hipóteses, a edição da lei complementar representa uma manifestação indireta do povo, da mesma forma que se deu quando da positivação das proposições jurídico-normativas que conferiram às Pessoas Políticas o poder de tributar. Em outros termos: são os representantes diretamente eleitos pela sociedade solucionando um conflito interpretativo – inerente ao direito – relativo às normas de competência (positivadas também pelos representantes da sociedade na Assembleia Nacional Constituinte de 1987 ou pelo Congresso Nacional em momentos posteriores, mediante emendas à Constituição).

Por fim, importa pontuar que, embora o Supremo Tribunal Federal já tenha se posicionado pela utilização de conceitos nas proposições jurídico-normativas atributivas de competência tributária<sup>54</sup>, a Suprema Corte Brasileira vem demonstrando certa inclinação para reconhecer que tipos podem ter sido empregados nas regras responsáveis por delimitar a rígida repartição de competência tributária para os Entes Federativos<sup>55</sup>.

Conforme já adiantado, este estudo se alinha à interpretação conceitual das regras atributivas de competência tributária. Portanto, no que importa para a condução desta monografia, os termos saúde e meio ambiente, constantes do art. 153, VIII, da Constituição de 1988, devem ser considerados conceitos.

---

<sup>54</sup> Conforme STF, **RE n.º 166.772**, Rel. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 12/5/1994; STF, **RE n.º 346.084**, Rel. Ilmar Galvão, Rel. p/ Acórdão: Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 9/11/2005; e STF, **RE n.º 574.706**, Rel. Cármen Lúcia, Tribunal Pleno, julgado em 15/3/2017.

<sup>55</sup> Conforme STF, **RE n.º 547.245**, Rel. Eros Grau, Tribunal Pleno, julgado em 2/12/2019; e STF, **RE n.º 651.703**, Rel. Luiz Fux, Tribunal Pleno, julgado em 29/9/2016.

### **3 BREVE ANÁLISE DOS FUNDAMENTOS TEÓRICOS DA EXTRAFISCALIDADE E DAS LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS À TRIBUTAÇÃO INDUTORA**

#### **3.1. Limites materiais à incidência do imposto seletivo como restrições à extrafiscalidade**

Estabelecida a interpretação escolástico-dedutiva das regras atributivas de competência tributária aos Entes Federativos como pressuposto teórico e metodológico para este estudo, importa apresentar ao leitor alguns fundamentos teóricos sobre a extrafiscalidade. Isso porque, para se compreender a função indutora desempenhada pelo imposto seletivo – a qual se pretende limitar mediante a proposição de definições para os conceitos constitucionais tributários de saúde e de meio ambiente –, tem-se por indispensável a prévia cognição acerca do que seria a extrafiscalidade em si.

Além disso, parte-se da premissa de que a extrafiscalidade descaminha o fenômeno tributário de sua finalidade primeira: a obtenção de receita para o custeio das atividades estatais, que se materializa mediante a instituição de tributos essencialmente arrecadatários<sup>56</sup>. Ao assentar esse referencial, conclui-se que a instituição de tributos primordialmente extrafiscais exige a satisfação de determinados requisitos jurídicos e econômicos, uma vez que o angariar de receita pública constitui o fundamento de existência imediato do fenômeno tributário, ainda que este sempre coexista com algum grau de indução comportamental.

Por essa razão, este tópico também pretende identificar e expor os pressupostos jurídicos e econômicos que autorizam o Estado brasileiro a se valer de normas tributárias indutoras para influir no comportamento da sociedade.

Para que esta seção de desenvolvimento possa cumprir o desiderato a que se propõe, importa iniciá-la lembrando que, na contemporaneidade, o Estado se apresenta como o instrumento de expressão coletiva por excelência, correspondendo ao meio mais utilizado pela sociedade para materializar os objetivos políticos por ela eleitos como fundamentais. Tais objetivos políticos, em regra, dizem respeito à persecução da ordem e estabilidade social; da liberdade; do bem-estar; e da justiça social<sup>57</sup>.

---

<sup>56</sup> CATARINO, João Ricardo. **Para uma teoria política do tributo**. Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n. 184. Lisboa: Centro de Estudos Fiscal, 1999, p. 361.

<sup>57</sup> ARVATE, Paulo; BIDERMAN, Ciro. **Economia do setor público no Brasil**. Rio de Janeiro, Elsevier, 2004, p. 3-4.

Em função da indissociabilidade que guardam com a dignidade humana, cada um desses fins é suficiente, por si só, para legitimar a existência e a atuação de um ente estatal que se preste a concretizá-los<sup>58</sup>.

Contudo, dentre esses quatro objetivos políticos, apenas um amolda-se também à qualidade de objetivo econômico: a busca pelo bem-estar material, hoje também compreendido – e mais conhecido – por “desenvolvimento econômico”. Para Schoueri<sup>59</sup>, o desenvolvimento econômico corresponde a uma realidade imaginada pelo legislador constituinte quando da promulgação da Constituição de 1988.

Com vistas a alcançar esse cenário ideal de coisas, José Afonso da Silva<sup>60</sup> assinala que a Constituição de 1988, em consonância com a tendência das constituições contemporâneas, assumiu uma postura mais incisiva em relação à atuação estatal, positivando normas programáticas destinadas a atribuir fins ao Estado e a orientar a ordem econômica e social.

Essas normas não apenas estabelecem princípios estruturantes para a ação estatal futura, mas também exprimem fins sociais e exigências vinculadas ao bem comum, elementos que evidenciam a concepção de Estado projetada pelo constituinte. Em razão disso, reconhece-se a adoção de uma feição social impregnada de nítido conteúdo ideológico, afastando-se, portanto, de qualquer pretensão de neutralidade<sup>61-62</sup>.

A forma de persecução adotada para alcançar o desenvolvimento econômico, por sua vez, varia conforme o sistema econômico eleito por cada sociedade<sup>63</sup>. Nesse sentido, não se pode olvidar que o capitalismo logrou êxito e hegemonia no cenário global desde a Queda do Muro de Berlim, sendo o Estado e o mercado competitivo as principais instituições voltadas à promoção e ao aperfeiçoamento do bem-estar material das pessoas em todo o planeta<sup>64</sup>.

Dessa conjuntura não escapa o Estado brasileiro, o qual integra o bloco de países de capitalismo semiperiférico. Não por outra razão, a livre concorrência foi alçada ao patamar de princípio geral da atividade econômica pela Constituição de 1988<sup>65</sup>.

---

<sup>58</sup> ARVATE; BIDERMAN, *op. cit.* (nota 57), p. 3-4

<sup>59</sup> SCHOUERI, *op. cit.* (nota 8), p. 2.

<sup>60</sup> SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. 7. ed. 2. tir. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 80-81 e 253-254.

<sup>61</sup> SCHOUERI, *op. cit.* (nota 8), p. 1.

<sup>62</sup> GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 75.

<sup>63</sup> ARVATE; BIDERMAN, *op. cit.* (nota 57), 6-9.

<sup>64</sup> *Ibid.*, 6-9.

<sup>65</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Diário Oficial da União, Brasília, Distrito Federal, 5 de outubro. **Artigo 170, inciso IV**.

### 3.2. Externalidades negativas e tributação indutora: intervenção estatal para a correção das falhas de mercado

Embora essencial ao Estado capitalista, o mercado competitivo não é perfeito. Percebeu-se que os agentes econômicos, esporadicamente, por motivos diversos, praticam condutas que atendem unicamente aos seus interesses, desconsiderando o custo social que aqueles comportamentos impõem à coletividade<sup>66</sup>.

Desses comportamentos derivam externalidades negativas, de tal sorte que a necessidade de regulação da atividade econômica resulta do compromisso do Estado com o processo de desenvolvimento<sup>67</sup>. Eros Roberto Grau assevera que a intervenção econômica se dá justamente com vistas a corrigir as distorções causadas pelo liberalismo, sendo necessária para a preservação do mercado, instituição básica do capitalismo<sup>68</sup>. Ademais, deve-se atentar para o fato de que, “no caso das discussões a respeito de regulação e de desenvolvimento, não parece haver dúvida da entrada em cena, na última década, de uma preocupação central: o meio ambiente”<sup>69</sup>.

Por sua vez, sendo o Estado brasileiro um Estado com economia de mercado, sabe-se que a sociedade tem no dinheiro um instrumento de expressão coletiva, atribuindo-lhe significado<sup>70</sup>. Desse modo, a moeda é utilizada como forma de expressão da subjetividade, apta a apontar desejos ou necessidades e viabilizar aquisições. Por isso, o preço pago por um bem ou serviço representa a expressão monetária do desejo ou necessidade do adquirente.

No âmbito das finanças públicas, a expressão das necessidades e dos desejos coletivos por meio do dinheiro assume especial relevância, pois pode afastar a tributação como mecanismo de incentivo às atividades econômicas às quais o corpo social atribui um significado positivo, ou atraí-la como forma de desincentivo às atividades econômicas às quais a sociedade atribui um significado negativo<sup>71</sup>.

---

<sup>66</sup> ARVATE; BIDERMAN, *op. cit.* (nota 57), 36-39

<sup>67</sup> FILHO, Calixto Salomão. **Regulação e desenvolvimento: novos temas**. São Paulo: Malheiros Editores, prefácio.

<sup>68</sup> GRAU, Eros Roberto. **Elementos de Direito Econômico**. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1982, p. 63 e ss.

<sup>69</sup> FILHO, *op. cit.* (nota 67), prefácio.

<sup>70</sup> ZELIZER, Viviana. The social meaning of money. Reprint ed. New York: Basic Books, 1995, p. 350-351.

<sup>71</sup> CARRUTHERS, Bruce. **The Semantics of Sin Tax: Politics, Morality, and Fiscal Imposition**, 84, *Fordham L. Rev.*, 2016, p. 2565-2566.

Trata-se da função indutora da tributação, por meio da qual se utiliza do influxo monetário privado-público para direcionar comportamentos humanos. A extrafiscalidade<sup>72</sup>, portanto, corresponde à utilização do fenômeno tributário como mecanismo para direcionar o comportamento dos agentes econômicos, estimulando-os ou dissuadindo-os<sup>73-74</sup>.

Daí por que o emprego da tributação como instrumento de intervenção estatal sobre o domínio econômico, voltado à concretização dos objetivos políticos eleitos pela sociedade como fundamentais, insere-se em uma das modalidades clássicas por meio das quais o Estado pode intervir na (ou sobre a) ordem econômica: a intervenção por indução. Essa forma se caracteriza pela atuação indireta do Estado, que busca, mediante a edição de legislação regulamentadora, orientar comportamentos privados por meio de estímulos ou desestímulos, inclusive de natureza fiscal, sem que haja o desenvolvimento direto da atividade econômica<sup>75</sup>.

Além da intervenção por indução, identificam-se também a intervenção por absorção e a intervenção por participação, ambas modalidades em que o Estado atua diretamente como agente econômico, produzindo bens ou prestando serviços, ora em regime de monopólio (absorção completa dos meios de produção), ora em regime de concorrência (participação no domínio econômico); bem como a intervenção por direção, em que o Estado impõe comandos normativos às atividades privadas, regulando-as diretamente<sup>76</sup>.

Nas lições de Luiz Alberto Gurgel de Faria<sup>77</sup>, o Direito Tributário apresenta-se como instrumento propício para viabilizar a intervenção estatal sobre a ordem econômica, ensejando o surgimento da chamada política fiscal. Por sua vez, assevera Luiz Felipe Monteiro Seixas<sup>78</sup> que a noção de tributação indutora encontra correspondência conceitual na expressão “normas tributárias indutoras”, concebida por Luís Eduardo Schoueri em sua obra dedicada ao estudo da intervenção estatal sobre o domínio econômico por meio da tributação.

---

<sup>72</sup> Neste momento, faz-se necessário esclarecer que as expressões “extrafiscalidade”; “tributação indutora”; “norma de direcionamento econômico-social”; “norma extrafiscal”; “norma indutora de comportamento social”; e outras similares serão utilizadas para indicar a escolha por uma política fiscal que atribui à tributação a função precípua de direcionar comportamentos sociais, e não de servir como meio de arrecadação para o Estado.

<sup>73</sup> MEIRELLES, Hely Lopes. **Estudos e pareceres de Direito Público VIII: assuntos administrativos em geral**. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1984, p. 380-381.

<sup>74</sup> GASSEN, Francisco; FARIA, Luiz Alberto Gurgel de; GASSEN, Valcir. **Reforma tributária e a tributação sobre o consumo no Brasil: é preciso que tudo mude, para que tudo permaneça como está?** In: Reforma Tributária do Consumo no Brasil: entre críticos e apoiadores. SCAFF, Fernando Facury (coord.) et al. Casa do Direito: Belo Horizonte, 2024, p. 567.

<sup>75</sup> SCHOUERI, *op. cit.* (nota 8), p. 41-43.

<sup>76</sup> *Ibid.*, p. 41-43.

<sup>77</sup> FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. **A Extrafiscalidade e a Concretização do Princípio da Redução das Desigualdades Regionais**. São Paulo: Editora Quartier Latin do Brasil, 2010, p. 69.

<sup>78</sup> SEIXAS, Luiz Felipe Monteiro. **Tributação Indutora e Análise Econômica do Direito: uma investigação crítica**. 1ª Ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2024, p. 2.

Na interpretação realizada por Luiz Felipe<sup>79</sup>, ao eleger a função exercida pela norma como critério classificatório para distinguir as normas tributárias arrecadatórias das normas tributárias indutoras, Schoueri ampliou o escopo da análise dessas últimas, afastando-se da abordagem estritamente formalista e positivista que predominava nos estudos do Direito Tributário.

No entanto, a despeito de diferenciar as normas tributárias indutoras das normas tributárias arrecadadoras pela função primordialmente exercida por uma e por outra<sup>80</sup>, Schoueri<sup>81</sup> recorda que não existe tributo neutro, demonstrando-se utópica a concepção de que alguma incidência tributária possa ser instituída sem afetar o comportamento dos agentes econômicos<sup>82</sup>.

É que a positivação da hipótese de incidência de um tributo tende a afastar a correspondente prática de seu fato gerador por parte do contribuinte, que o faz mediante a modificação de suas condutas no mundo fenomênico, com vistas à preservação do seu patrimônio<sup>83</sup> – aliás, é com base nessa lógica que se pautam as normas extrafiscais proibitivas.

Assim, rechaçando o uso do vocábulo neutralidade, por compreender que, em maior ou menor grau, a tributação influi no comportamento humano, Stiglitz<sup>84</sup> propõe o uso da expressão “eficiência econômica”, atributo necessário de um sistema tributário ótimo<sup>85</sup>. Para se alcançar tal requisito, cabe ao legislador sopesar as consequências práticas concebíveis da tributação, equilibrando o binômio eficiência-equidade.

Nesse sentido, considera-se ótimo o sistema tributário que, aproveitando da melhor forma possível os recursos existentes em determinado sistema econômico, os distribui da maneira mais equânime possível entre os cidadãos, assegurando para o maior número de pessoas o máximo de bem-estar<sup>86</sup>.

---

<sup>79</sup> SEIXAS, *op. cit.* (nota 78), p. 3.

<sup>80</sup> *Ibid.*, p. 3.

<sup>81</sup> SCHOUERI, *op. cit.* (nota 35), p. 46.

<sup>82</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 597.

<sup>83</sup> OLLERO, Gabriel Casado. “**Los Fines no Fiscales de los Tributos**”, **Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma**. Libro-homenaje al profesor Sainz de Bujanda, VV.AA, Vol. 1, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1991, p. 103-152 (103-104).

<sup>84</sup> STIGLITZ, Joseph Eugene. **Economics of the public sector**. 3ª ed. New York; London: W. W. Norton, 1999, p. 458.

<sup>85</sup> ARVATE; BIDERMAN, *op. cit.* (nota 57), p. 7-17 (7).

<sup>86</sup> SCHOUERI, *op. cit.* (nota 35), p. 35.

Nas lições de Quiroga<sup>87</sup>, essa é a situação tributária ótima, em que “as normas tributárias não devem estimular a não neutralidade”, aqui compreendida como a neutralidade concorrencial, isto é, a eficiência econômica do mercado.

### **3.3. Pressupostos autorizativos à adoção da tributação indutora como instrumento de intervenção estatal sobre o domínio econômico**

Considerando também que a tributação implica, simultaneamente, arrecadação de recursos financeiros e indução comportamental, Luciana Grassano de Gouvêa Mélo<sup>88</sup> frisa a impossibilidade de se dissociar a função fiscal (arrecadatória) das funções extrafiscais (distributiva, alocativa e estabilizadora) do fenômeno tributário. Todavia, isso não significa dizer que inexistam uma preponderância da função fiscal em relação às funções extrafiscais.

A prevalência da função fiscal desempenhada pela tributação decorre do fato de que, em um Estado Social e Fiscal Democrático de Direito, como é o caso do Estado brasileiro, o tributo representa o preço pago pela liberdade, cuja existência está condicionada à efetiva possibilidade de escolha do cidadão – ou melhor, do contribuinte.

Para Amartya Sen<sup>89</sup> é a fruição de um núcleo mínimo de liberdades substantivas (mínimo existencial) que materializa o real direito à liberdade. É dizer: todas as pessoas precisam poder “escolher” não sentir fome; “escolher” ter uma moradia; “escolher” ter saúde. Dessa maneira, evidencia-se o elo que conecta o direito à liberdade aos direitos sociais. O dever de prestação de todos esses direitos aos cidadãos brasileiros, por sua vez, foi atribuído ao Estado pela Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

Nesse sentido, tendo em vista o agigantamento dos deveres estatais oriundo do constitucionalismo social, impõe-se a busca de financiamento para o custeio dos direitos, seja por meio da obtenção de receita pública originária – auferida mediante a exploração da

---

<sup>87</sup> MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Tributação e política fiscal**. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; CARVALHO, Paulo de Barros; Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET) (Org.). **Segurança jurídica na tributação e Estado de Direito**. Colaboração de Aires Fernandino Barreto et al. São Paulo: Noeses, 2005, p. 557-579 (571).

<sup>88</sup> MÉLO, Luciana Grassano de Gouvêa. Existe um limite constitucional à extrafiscalidade no Sistema Tributário brasileiro? In: **Reforma tributária: estudos críticos para uma tributação justa**. / André Duarte Wanderley de Carvalho. [et al.]; organizado por Luciana Grassano de Gouvêa Melo. – Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito, 2021, p. 22.

<sup>89</sup> SEN, Amartya. **Desenvolvimento como liberdade**. São Paulo: Companhia das Letras, 2000, p. 3.

atividade econômica pelo Estado –, seja por meio da arrecadação tributária, receita pública derivada da captura de parte da riqueza produzida pelos contribuintes<sup>90</sup>.

Significa afirmar que o custeio para a prestação de direitos, estejam eles relacionados à abstenção ou à intervenção estatal, depende da arrecadação tributária<sup>91</sup>. É por isso que a tributação deve ter por finalidade primeira – e não única<sup>92</sup> – a obtenção de receita pública para o custeio das atividades de Estado.

Percebe-se, então, que a indução comportamental é uma consequência imediata do fenômeno tributário, mas que, em regra, não é esse o fator que legitima a tributação, reservando-se à função indutora um papel secundário. Daí o motivo para se afirmar que a extrafiscalidade descaminha o fenômeno tributário de sua finalidade precípua, a saber: arrecadar recursos para o custeio das atividades estatais<sup>93</sup>.

Por essa razão, exige-se uma legitimação especial para a adoção da tributação indutora, como a concretização de fins constitucionais e objetivos econômicos de magnitude expressiva, para os quais o Estado reconhece sua baixa eficiência prestacional. São esses, portanto, os pressupostos jurídicos e econômicos que conferem legitimidade a uma política fiscal de direcionamento econômico-social<sup>94</sup>.

Outrossim, é importante observar que a adoção de medidas tributárias com finalidade indutora, especialmente no campo dos tributos sobre o consumo, deve ser precedida de uma análise técnica rigorosa acerca da elasticidade da oferta e da demanda dos bens ou serviços objeto da tributação agravada. Não se pode presumir que o simples aumento da carga tributária implicará redução do consumo de produtos considerados prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente. Caso se trate de bens cuja demanda ou oferta seja inelástica, o agravamento da tributação apenas elevará seus preços, sem produzir o efeito dissuasório almejado<sup>95</sup>.

Isso porque a utilização de tributos indutores sobre bens ou atividades com baixa elasticidade tributária compromete a própria legitimidade constitucional da medida. Quando o contribuinte não dispõe de meios efetivos para reduzir a quantidade consumida daquele bem ou serviço, o tributo deixa de cumprir sua função extrafiscal, convertendo-se em instrumento meramente arrecadatório.

---

<sup>90</sup> SCHOUERI, *op. cit.* (nota 35), p. 123-124.

<sup>91</sup> HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. **O custo dos direitos: por que a liberdade depende dos impostos.** Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2019, p. 32-46.

<sup>92</sup> SCHOUERI, *op. cit.* (nota 35), p. 38-45.

<sup>93</sup> CATARINO, *op. cit.* (nota 56), p. 361.

<sup>94</sup> MÉLO, *op. cit.* (nota 88), p. 20.

<sup>95</sup> SCHOUERI, *op. cit.* (nota 8), p. 49.

Nessas hipóteses, o resultado é duplamente indesejável: de um lado, a conduta que se pretendia desestimular permanece inalterada; de outro, os custos decorrentes da tributação agravada são repassados ao consumidor final, com o risco de gerar efeitos inflacionários e onerar desproporcionalmente determinados estratos sociais, em evidente conflito com os princípios da justiça tributária (art. 145, § 3º, da CRFB/1988) e da capacidade contributiva (art. 145, § 1º, da CRFB/1988)<sup>96</sup>.

Logo, antes da implementação de uma política tributária com pretensão indutora mais severa, é indispensável avaliar se o comportamento tributado pode, de fato, ser evitado ou substituído pelo contribuinte. Quando essa possibilidade está ausente, isto é, quando não há alternativa real de outra conduta ser praticada em substituição àquela tributada, o tributo deixa de funcionar como incentivo e se converte, na prática, em uma penalidade inescapável. Essa situação caracteriza um desvio de finalidade do instrumento fiscal, aproximando-se de um tributo com efeito confiscatório. A racionalidade da tributação indutora, portanto, exige que o comportamento onerado pela norma de direcionamento econômico-social possa efetivamente ser modificado pelo sujeito passivo<sup>97</sup>.

Percebe-se que a capacidade da tributação de orientar condutas encontra limitações relevantes do ponto de vista econômico. Em muitos casos, o tributo é simplesmente repassado a terceiros (notadamente ao consumidor final) ou diluído no custo do bem ou do serviço, de modo que o efeito dissuasório pretendido pela norma não se materializa. Tais limitações se consubstanciam em limites operacionais à tributação indutora<sup>98</sup>.

No campo da tributação ambiental – e em outras hipóteses em que a tributação é utilizada com função inibitória – essas assimetrias se agravam. A norma fiscal que busca alterar condutas assume pressupostos de racionalidade econômica que nem sempre se aplicam uniformemente aos contribuintes. Aqueles economicamente mais frágeis tendem a sofrer maior impacto com a tributação, sendo forçados a ajustar-se rapidamente, ainda que isso implique perdas expressivas ou inviabilização de suas atividades. Já os agentes com maior robustez financeira, por sua vez, conseguem absorver os custos sem necessidade de alteração significativa de conduta. Nessa lógica, a tributação indutora pode acabar por criar um desequilíbrio concorrencial, favorecendo os que já detêm vantagens competitivas<sup>99</sup>.

---

<sup>96</sup> SCHOUERI, *op. cit.* (nota 8), p. 50.

<sup>97</sup> *Ibid.*, p. 53-54.

<sup>98</sup> *Ibid.*, p. 53-54.

<sup>99</sup> *Ibid.*, p. 53-54.

Essa dinâmica revela um possível efeito paradoxal da tributação indutora. Em vez de corrigir externalidades negativas ou induzir práticas mais sustentáveis, a norma pode consolidar desigualdades econômicas. Ao longo do tempo, os agentes com maior capacidade de investimento são beneficiados, não apenas por conseguirem manter práticas que deveriam ser desestimuladas, mas também por aumentarem sua presença no mercado diante da retirada de concorrentes menos capitalizados. O tributo, assim, ao invés de reequilibrar o mercado desestruturado por externalidades negativas, pode reforçar assimetrias, premiando os contribuintes que continuam a exercer a conduta que se buscava desincentivar<sup>100</sup>.

Portanto, em razão desses possíveis descompassos e do que exige o art. 37, § 16, da Constituição de 1988<sup>101</sup>, impõe-se um escrutínio rigoroso sobre as normas tributárias indutoras que operem mediante o agravamento da carga fiscal. Esse controle deve abranger não apenas os aspectos formais da norma, como sua compatibilidade com os princípios da legalidade, da capacidade contributiva e da vedação ao confisco; mas também seus efeitos econômicos concretos. É necessário avaliar os impactos distributivos e concorrenciais decorrentes da tributação indutora, sob pena de se institucionalizar privilégios indevidos ou onerar excessivamente determinados setores ou grupos sociais<sup>102</sup>.

---

<sup>100</sup> SCHOUERI, *op. cit.* (nota 8), p. 53-54.

<sup>101</sup> Art. 37. **A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: [...] § 16. Os órgãos e entidades da administração pública, individual ou conjuntamente, devem realizar avaliação das políticas públicas, inclusive com divulgação do objeto a ser avaliado e dos resultados alcançados, na forma da lei (grifo nosso).**

<sup>102</sup> SCHOUERI, *op. cit.* (nota 8), p. 53-54.

## 4 TRIBUTAÇÃO INDUTORA E SUSTENTABILIDADE: UMA ANÁLISE À LUZ DO IMPOSTO SELETIVO

### 4.1. Classificação do imposto seletivo como norma tributária indutora: uso do tributo extrafiscal proibitivo como forma de intervenção estatal sobre o domínio econômico

No caso do imposto seletivo, a extrafiscalidade se justifica a partir de duas promessas constitucionais de expressiva magnitude: garantir os direitos à saúde e ao meio ambiente ecologicamente equilibrado. Significa dizer que o legislador constituinte derivado enxergou na tributação indutora um meio para angariar maior efetividade a esses direitos, previstos no Título VIII da Constituição de 1988<sup>103</sup>.

Dessa maneira, sopesando a importância de tais direitos para os cidadãos e os empecilhos enfrentados pelo Estado para garanti-los, a Emenda Constitucional n.º 132/2023 atribuiu à União a competência tributária para instituir o imposto seletivo:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: [...] VIII - **produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente**, nos termos de lei complementar. (grifo nosso).

Em seguimento, materializando os ensinamentos de Alfredo Becker, o art. 409 da Lei Complementar n.º 214/2025, por meio do qual se instituiu o imposto seletivo, expressamente positivou uma norma extrafiscal proibitiva que tem, em seu antecedente, um fato gerador correspondente a um dever de abstenção, “para impedir ou desestimular, indiretamente, um ato ou fato que a ordem jurídica permite”<sup>104</sup>. Veja-se:

Art. 409. Fica instituído o Imposto Seletivo, de que trata o inciso VIII do art. 153 da Constituição Federal, **incidente sobre a produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente**. § 1º Para fins de incidência do Imposto Seletivo, consideram-se prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente os bens classificados nos códigos da NCM/SH e o carvão mineral, e os serviços listados no Anexo XVII, referentes a: I - veículos; II - embarcações e aeronaves; III - produtos fumígenos; IV - bebidas alcoólicas; V - bebidas açucaradas; VI - bens minerais; VII - concursos de prognósticos e *fantasy sport*. [...] (grifo nosso)<sup>105</sup>.

<sup>103</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Diário Oficial da União, Brasília, Distrito Federal, 5 de outubro. **Art. 196 e art. 225**.

<sup>104</sup> BECKER, *op. cit.* (nota 82), p. 609-610.

<sup>105</sup> BRASIL. **Lei Complementar n.º 214**, de 16 de janeiro de 2025. Institui o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo (IS); cria o Comitê Gestor do

A rigor, no caso do imposto seletivo, trata-se da oneração fiscal como mecanismo de indução comportamental para desestimular a prática de atividades que operam no limiar da legalidade: não se está no campo da ilicitude – inclusive porque o tributo não é sanção aplicável à prática de ato ilícito<sup>106</sup> –, mas sim no campo da reprovabilidade social, seja por razões morais, ambientais ou sanitárias<sup>107</sup>.

Neste momento, uma ressalva se faz necessária: não se desconhece que a expressão “com finalidade extrafiscal” foi suprimida do texto final da Proposta de Emenda Constitucional n.º 45/2019 (que incorporou a PEC n.º 110/2019 e culminou na promulgação da Emenda Constitucional n.º 132/2023); todavia, tal circunstância não tem o condão de descaracterizar a natureza jurídica do imposto seletivo.

Schoueri<sup>108</sup>, resgatando os estudos desenvolvidos por Klaus Vogel, pontua que o professor alemão rechaça critérios teleológicos para definir a natureza jurídica do tributo, pouco importando se o legislador, mediante a positivação de uma norma tributária, buscou angariar receita pública derivada ou induzir comportamentos sociais. Na verdade, sob a ótica da análise pragmática de Vogel, seria o “efeito indutor objetivo da lei” o parâmetro a ser observado para identificar a real natureza jurídica da norma tributária<sup>109</sup>.

A natureza jurídica da norma tributária indutora decorre da função principal que virá a ser desempenhada pelo tributo<sup>110</sup> – desestimular a produção, a extração, a comercialização e a importação de bens e serviços considerados prejudiciais à saúde e ao meio ambiente –, e não da existência de menção expressa à sua finalidade no texto constitucional ou, até mesmo, da finalidade que pretendia o legislador com a sua instituição. Corroboram essa afirmativa os impostos de importação e de exportação, tributos extrafiscais voltados à proteção da economia nacional, os quais, embora essencialmente indutores, também não possuem referência explícita à sua natureza jurídica no texto da Constituição de 1988.

---

IBS e altera a legislação tributária. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 16 jan. 2025. Republicada em 23 jan. 2025 para correção de inexatidões materiais constantes do Anexo XXIII. **Art. 409, caput, § 1º e incisos.**

<sup>106</sup> BRASIL. **Lei n.º 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 27 out. 1966. **Artigo 3º**: “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, **que não constitua sanção de ato ilícito**, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

<sup>107</sup> CARRUTHERS, *op. cit.* (nota 71), p. 2567.

<sup>108</sup> SCHOUERI, *op. cit.* (nota 8), p. 26.

<sup>109</sup> *Ibid.*, p. 26 e 40.

<sup>110</sup> GRAU, Eros Roberto. **A Interpretação do Direito e a Interpretação do Direito Tributário**. Estudos de Direito Tributário em Homenagem à Memória de Gilberto de Ulhôa Canto, Maria A. M. Carvalho (Coord.), Rio de Janeiro, Forense, 1998, p. 123-131 (128-129).

Em que pese irrelevantes as intenções do legislador para fins de determinação da natureza jurídica do imposto seletivo, Denise Lucena, ao analisar trecho do parecer da Comissão Constituição, Justiça e Cidadania do Senado Federal acerca da PEC n.º 45/2019, identifica que o novo tributo não deverá exercer a função primária arrecadatória. Oportuna a transcrição do trecho examinado pela professora:

[...] o Imposto Seletivo terá o importante papel de diferenciar o consumo de produtos prejudiciais à saúde e ao meio ambiente. Acreditamos que será um instrumento de grande utilidade para a relevante política de mitigação das mudanças climáticas.

Aprofundando o tema, concordamos com as Emendas n.ºs 38 e 259, do Senador Mecias de Jesus e da Senadora Tereza Cristina, respectivamente, que são necessários aperfeiçoamentos no texto aprovado pela Câmara dos Deputados **para deixar explícito que o tributo terá natureza extrafiscal. Com isso, o imposto não será utilizado com a função primária arrecadatória, mas terá suas alíquotas determinadas pelo Congresso Nacional para reduzir o consumo de determinados bens e o exercício de atividades prejudiciais ao meio ambiente (um dos princípios norteadores da reforma)** (grifo da docente)<sup>111</sup>.

É justa e coerente a preocupação de Lucena, considerando que, em outras ocasiões, houve a descaracterização de tributos essencialmente fiscais, que passaram a desempenhar função extrafiscal, como ocorreu com o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços (ICMS) – levando à chamada guerra fiscal; bem como o desvirtuamento de tributos precipuamente extrafiscais, que passaram a desenvolver forte função arrecadatória, como se deu com o imposto sobre produtos industrializados (IPI).

Assim, a professora é categórica ao pontuar que, com a redução a zero das alíquotas do IPI em 2027, eventual equivalência entre o produto da arrecadação do imposto seletivo e o produto da arrecadação do IPI não representa modificação da natureza jurídica da norma tributária indutora<sup>112</sup>. Efetivamente, são tributos com funções distintas.

Nisso amparado, é também possível afirmar que eventual déficit arrecadatório que porventura venha a ocorrer com a redução a zero das alíquotas do IPI em 2027, ou que decorra de qualquer outro aspecto, relacionado ou não à reforma tributária, não justifica a utilização do imposto seletivo com função primária arrecadatória, isto é, para suprir qualquer diferença entre a receita pública derivada vislumbrada antes e depois da transição entre os dois regimes jurídicos tributários.

<sup>111</sup> LUCENA, Denise Cavalcante. **A finalidade extrafiscal dos impostos seletivos**. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). A reforma do sistema tributário nacional sob a perspectiva do constructivismo lógico-semântico: o texto da Emenda Constitucional 132/2023. São Paulo: Noeses, 2024, p. 220-221.

<sup>112</sup> *Ibid.*, p. 220-221.

Isso porque a extrafiscalidade desempenhada pelo imposto seletivo é o seu próprio fundamento de existência, de modo que a utilização do novo tributo com a finalidade primeira de angariar recursos para o Erário necessariamente compromete a legitimidade da exação.

Emprestar função primária arrecadatória ao imposto seletivo equivale a afirmar que a finalidade principal do tributo é de arrecadar recursos financeiros, e não de garantir maior eficácia aos direitos à saúde e ao meio ambiente ecologicamente equilibrado – e, mesmo que o faça de maneira reflexa, a cobrança permaneceria ilegítima por patente incidência normativa indesejada, pois contrária à natureza jurídica e à função da norma tributária indutora. Nessa hipótese, haveria verdadeiro desvio de finalidade normativa.

Ademais, importa destacar que é preciso cautela na utilização da tributação indutora como instrumento de desincentivo comportamental. Isso porque a lógica de mercado impõe, inevitavelmente, uma análise de custo-benefício, de modo que, se os custos de operar na legalidade superarem os benefícios auferidos, é possível que os agentes econômicos envolvidos na atividade objeto da tributação excessiva passem a exercê-la de modo clandestino, gerando severos prejuízos sociais, ambientais, sanitários e econômicos<sup>113</sup>.

Significa dizer que, no caso do imposto seletivo, há o risco de que uma carga tributária demasiadamente elevada conduza os agentes econômicos à produção, à extração, à comercialização ou à importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente no mercado clandestino, contexto no qual as instituições estatais são inefetivas ou irrelevantes, dada a ausência de eficácia social das normas jurídicas.

Não se pode olvidar, ainda, outro risco de especial relevo associado à utilização da tributação indutora para se efetivar o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado: a sua potencial contribuição para a monetarização do Direito Ambiental. Ao ser enxergado como preço a ser pago para explorar bens ambientais, o tributo com finalidade extrafiscal pode induzir o contribuinte à equivocada percepção de que o dever de proteção ambiental está automaticamente satisfeito mediante o adimplemento da obrigação tributária<sup>114</sup>.

Nesse contexto, há uma perigosa inversão na forma como o contribuinte é percebido, pois, em vez de ser considerado um agente com potencial de causar impactos negativos ao meio ambiente, passa a ser visto como alguém legitimado a explorar recursos naturais ou a poluir, desde que arque com o correspondente ônus tributário.

---

<sup>113</sup> CARRUTHERS, *op. cit.* (nota 71), p. 2568.

<sup>114</sup> SCHOUERI, *op. cit.* (nota 8), p. 48.

Essa lógica pode enfraquecer, paulatinamente, o compromisso ético com a preservação ambiental, ao transmitir a ideia de que o pagamento do tributo substitui a responsabilidade ambiental. A médio prazo, tal fenômeno tende a reduzir a disposição dos agentes econômicos a evitar práticas danosas e a comprometer a formação de uma consciência ambiental coletiva – elemento essencial para a eficácia de qualquer política ambiental eficaz<sup>115</sup>.

#### **4.2. Análise dos conceitos jurídicos indeterminados utilizados na construção do enunciado prescritivo por meio do qual se positivou a regra atributiva de competência tributária à União para instituir o imposto seletivo: o que se compreende por saúde e por meio ambiente?**

Esclarecida a extrafiscalidade que deverá ser desempenhada pelo imposto seletivo, não se pode perder de vista a problemática que serviu como ponto de partida para a condução desta monografia, qual seja: o potencial abalo à segurança jurídica do contribuinte em razão do emprego de conceitos jurídicos significativamente indeterminados na composição da norma atributiva de competência tributária à União<sup>116</sup>.

Isso pois a indução comportamental promovida pelo imposto seletivo decorrerá da incidência do tributo sobre a produção, a extração, a comercialização ou a importação de bens e serviços considerados prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, o que leva o contribuinte a se questionar sobre quais objetos se subsomem aos conceitos jurídicos indeterminados saúde e meio ambiente para fins da nova incidência tributária.

A Constituição de 1988 consagrou, nos artigos 196 e 197, a saúde como direito de todos e dever do Estado, garantindo sua universalidade e igualdade no acesso às ações e serviços de saúde. Isso significa que a mera presença da condição humana atrai para a pessoa o direito à saúde e, correlativamente, impõe ao Estado o dever de sua prestação<sup>117</sup>.

Assim, são titulares desse direito os brasileiros natos, os naturalizados, os estrangeiros em trânsito, os apátridas, os refugiados, os estrangeiros em situação irregular e quaisquer outros indivíduos. Por se tratar de um direito de titularidade universal, o Estado brasileiro instituiu o Sistema Único de Saúde (SUS), regulamentado pela Lei n.º 8.080/1990, com o objetivo de viabilizar o efetivo cumprimento do dever constitucional que lhe foi atribuído.

---

<sup>115</sup> SCHOUERI, *op. cit.* (nota 8), p. 48.

<sup>116</sup> BOMFIM, *op. cit.* (nota 47), p. 237.

<sup>117</sup> BOBBIO, Norberto. **A era dos direitos**. tradução de Carlos Nelson Coutinho; apresentação de Celso Lafer. Nova ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004, p. 46-47.

Referido diploma legal, em estrita observância à normativa constitucional e internacional – especialmente àquela emanada da Organização Mundial da Saúde (OMS) –, define o conceito de saúde nos seguintes termos:

Art. 3º Os níveis de saúde expressam a organização social e econômica do País, tendo a saúde como determinantes e condicionantes, entre outros, a alimentação, a moradia, o saneamento básico, o meio ambiente, o trabalho, a renda, a educação, a atividade física, o transporte, o lazer e o acesso aos bens e serviços essenciais.

Parágrafo único. Dizem respeito também à saúde as ações que, por força do disposto no artigo anterior, se destinam a garantir às pessoas e à coletividade condições de bem-estar físico, mental e social (grifo nosso)<sup>118</sup>.

À propósito, o Ministério da Saúde publicou em seu sítio eletrônico, no dia 7 de agosto de 2020, o informativo intitulado “O que significa ter saúde?”, posteriormente atualizado em 29 de julho de 2021. Segundo o órgão do governo federal:

**Pode parecer óbvio dizer que uma pessoa está saudável quando não está doente. Essa ideia não está totalmente errada, mas o conceito de saúde pode ser ainda mais amplo.** Principalmente levando em consideração o que pode provocar o surgimento das doenças.

Seguindo essa linha mais abrangente, a **Organização Mundial da Saúde (OMS), em 1946, definiu saúde como um estado de completo bem-estar físico, mental e social, e não apenas como a ausência de doença ou enfermidade.**

A percepção do conceito de qualidade de vida também tem muitos pontos em comum com a definição de saúde. Desse modo, percebe-se a necessidade de analisar o corpo, a mente e até mesmo o contexto social no qual o indivíduo está inserido para conceituar melhor o estado de saúde (grifo nosso)<sup>119</sup>.

Para além de elucidar a definição atribuída pela Organização Mundial da Saúde (OMS) ao conceito de saúde, o informativo apresenta uma série de recomendações para que os leitores possam efetivamente “ter saúde”, tais como: 1) aumentar a ingestão de água e o consumo de alimentos in natura ou minimamente processados; 2) evitar o consumo de alimentos ultraprocessados e de açúcar; 3) adotar a prática regular de atividades físicas no cotidiano; 4) investir em um sono de qualidade; 5) promover a socialização; 6) cultivar a satisfação interior, o amor-próprio e o autoconhecimento; 7) dedicar-se a algum hobby; e 8) não fumar.

<sup>118</sup> BRASIL. **Lei n.º 8.080**, de 19 de setembro de 1990. Dispõe sobre as condições para a promoção, proteção e recuperação da saúde. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 20 set. 1990. **Artigo 3º, inciso I.**

<sup>119</sup> Disponível em: [<https://www.gov.br/saude/pt-br/assuntos/saude-brasil/eu-que-ro-me-exercitar/noticias/2021/o-que-significa-ter-saude#:~:text=Seguindo%20essa%20linha%20mais%20abrangente,com%20a%20defini%C3%A7%C3%A3o%20de%20sa%C3%BAde.>]. Acesso em: 5/2/2025.

Depreende-se do informativo que apenas mediante a implementação simultânea de todas essas práticas – e de tantas outras – é que o ser humano pode, de fato, alcançar o estado de saúde nos moldes definidos pela OMS. Desde logo, observa-se a ampla abrangência do conceito internacional, constitucional e legal de saúde, o qual compreende todas as ações voltadas à promoção do bem-estar físico, mental e social das pessoas – não se limitando, portanto, à simples ausência de doenças.

Embora tal definição seja adequada, em algumas situações, para a tutela do direito à saúde, é evidente que o uso dessa definição tridimensional idealizada para o conceito de saúde, ao menos para fins de incidência do imposto seletivo, possibilitaria uma tributação indutora em manifesta afronta ao princípio da segurança jurídica.

Daí decorre a necessidade de se propor uma definição própria para o conceito constitucional tributário de saúde – conceito este dotado de contornos mais restritivos do que aquele consagrado pela doutrina especializada em Direito da Saúde, e que deverá ser obrigatoriamente observado na delimitação do campo de incidência do imposto seletivo.

Assim como a saúde, o meio ambiente ecologicamente equilibrado se caracteriza como um direito universal, bastando em si a condição humana para atrair ao sujeito sua titularidade<sup>120</sup>. Diferentemente do que ocorreu com o conceito de saúde – definido apenas na década de 1990, dois anos após a promulgação da Constituição de 1988, mediante a edição da Lei n.º 8.080/1990 –, o conceito jurídico de meio ambiente antecede a atual ordem constitucional e por ela foi integralmente recepcionado.

A Lei n.º 6.938/1981, que institui a Política Nacional do Meio Ambiente, define o conceito jurídico de meio ambiente nos seguintes termos:

Art 3º - Para os fins previstos nesta Lei, entende-se por:

**I - meio ambiente, o conjunto de condições, leis, influências e interações de ordem física, química e biológica, que permite, abriga e rege a vida em todas as suas formas (grifo nosso)**<sup>121</sup>; [...]

O referido diploma legal trata da política pública ambiental em todo o território brasileiro, revestindo-se da natureza de lei nacional e introduzindo importantes institutos jurídicos no âmbito do Direito Ambiental, como a tríplice responsabilidade ambiental, o papel

---

<sup>120</sup> BOBBIO, *op. cit.* (nota 117), p. 46-47.

<sup>121</sup> BRASIL. **Lei n.º 6.938/1981**. Promulgada em 31 de agosto de 1981. Dispõe sobre a Política Nacional do Meio Ambiente. Diário Oficial da União, Brasília, Distrito Federal, 2 de setembro de 1981. **Artigo 3º, inciso I**.

institucional do Ministério Público e as definições para conceitos fundamentais, a exemplo de “agente poluidor”, “poluição” e “meio ambiente”.

Posteriormente, a Resolução CONAMA n.º 306/2002, responsável por estabelecer os requisitos mínimos e o termo de referência para a realização de auditorias ambientais, também apresenta uma definição jurídica para o conceito de meio ambiente, nos seguintes termos:

ANEXO I  
DEFINIÇÕES

[...]

XII - **Meio ambiente: conjunto de condições, leis, influência e interações de ordem física, química, biológica, social, cultural e urbanística, que permite, abriga e rege a vida em todas as suas formas** (grifo nosso)<sup>122</sup>.

Atualmente, a norma matriz do direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado é, sem dúvida, o artigo 225 da Constituição Federal, o qual se impõe como critério de validade das demais normas infraconstitucionais que integram o ordenamento jurídico, por ser expressão direta do Poder Constituinte Originário:

Art. 225. Todos têm direito ao **meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida**, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações (grifo nosso)<sup>123</sup>.

Analisando os enunciados jurídico-normativos que versam sobre o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, Celso Antonio Pacheco Fiorillo propôs uma definição quadrimensional do conceito de meio ambiente, consubstanciada nas seguintes facetas: 1) meio ambiente natural; 2) meio ambiente artificial; 3) meio ambiente cultural; e 4) meio ambiente do trabalho<sup>124</sup>.

A primeira dessas dimensões, o meio ambiente natural, corresponde ao conjunto dos elementos da natureza em estado originário, abrangendo a atmosfera, os recursos hídricos, os ecossistemas, o solo, o subsolo, a fauna e a flora, cuja preservação é essencial à manutenção da vida<sup>125</sup>.

<sup>122</sup> BRASIL. **Resolução CONAMA n.º 306**. Estabelece os requisitos mínimos e o termo de referência para realização de auditorias ambientais. **Anexo I, inciso XII**.

<sup>123</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Diário Oficial da União, Brasília, Distrito Federal, 5 de outubro. **Art. 225, caput, parágrafos e incisos**.

<sup>124</sup> FIORILLO, Celso Antonio Pacheco. **Direito Ambiental Brasileiro**. 13ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 78-82.

<sup>125</sup> *Ibid.*, p. 78-82.

Já o meio ambiente artificial refere-se aos espaços transformados pela ação humana, especialmente no contexto urbano, englobando edificações, obras públicas, infraestrutura e demais equipamentos coletivos que compõem o espaço construído das cidades<sup>126</sup>.

Por sua vez, o meio ambiente cultural abrange os bens que representam a identidade e a memória da sociedade, como o patrimônio histórico, artístico, arquitetônico, arqueológico e paisagístico, cuja proteção é assegurada constitucionalmente em razão de seu valor simbólico e coletivo<sup>127</sup>.

Por fim, o meio ambiente do trabalho diz respeito ao ambiente físico e organizacional em que se desenvolvem atividades laborais, cuja salubridade deve ser garantida como condição indispensável à saúde física e mental dos trabalhadores, independentemente do regime jurídico, da remuneração ou da natureza da atividade exercida<sup>128</sup>.

Fiorillo assevera que essa definição quadrimensional para o conceito de meio ambiente é igualmente acolhida pelo Supremo Tribunal Federal, consoante se verifica do acórdão proferido no julgamento da medida cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 3.540-1/DF. Naquela oportunidade, pontuou a Corte Constitucional que:

A incolumidade do meio ambiente não pode ser comprometida por interesses empresariais nem ficar dependente de motivações de índole meramente econômica, ainda mais se tiver presente que a atividade econômica, considerada a disciplina constitucional que a rege, está subordinada, dentre outros princípios gerais, àquele que privilegia a “defesa do **meio ambiente**” (CF, art. 170, VI), que **traduz conceito amplo e abrangente das noções de meio ambiente natural, de meio ambiente cultural, de meio ambiente artificial (espaço urbano) e de meio ambiente laborai** (grifo nosso)<sup>129</sup>.

Percebe-se que a definição quadrimensional pensada para o conceito de meio ambiente possui notável amplitude. Não há qualquer *locus* no planeta Terra que dele não faça parte, uma vez que a matéria – viva ou inanimada, natural ou artificial – está presente em todos os espaços. A abrangência do conceito constitucional, legal, doutrinário e jurisprudencial de meio ambiente é tamanha que se admite sua extensão até mesmo ao intangível, englobando o modo de vida das pessoas, suas relações culturais e suas produções laborais, de qualquer natureza.

Também a adoção do conceito quadrimensional de meio ambiente, ao menos para fins de incidência do imposto seletivo, conduziria a uma tributação indutora em completo

---

<sup>126</sup> FIORILLO, *op. cit.* (nota 124), p. 78-82.

<sup>127</sup> *Ibid.*, p. 78-82.

<sup>128</sup> *Ibid.*, p. 78-82.

<sup>129</sup> *Ibid.*, p. 526.

desacordo ao que prevê o princípio da segurança jurídica, na medida em que conferiria ao legislador infraconstitucional uma espécie de carta branca para instituir o tributo sobre quaisquer bens, serviços ou direitos, esvaziando os limites materiais traçados pela Constituição de 1988.

Nesse sentido, Fernando Facury Scaff adverte que “a expressão ‘prejudicial à saúde ou ao meio ambiente’ é amplíssima, permitindo sua incidência tanto sobre a cadeia econômica quanto sobre o produto que dela resultar”<sup>130</sup>.

Essa amplitude, ao que parece, decorre da própria indeterminação dos conceitos de “prejudicial”, de “saúde” e de “meio ambiente”, conduzindo ao justo receio de que o legislador infraconstitucional, ao regulamentar a incidência do novo tributo, faça-o com excessiva margem de liberdade interpretativa – quase como se a competência tributária não encontrasse limites normativos ao seu exercício.

Betina Grupenmacher, Flávia Grupenmacher e Bárbara das Neves assinam artigo em coautoria consignando similares preocupações às acima transcritas. As autoras destacam a ausência de critérios objetivos e a escassez de parâmetros normativos que definam o conteúdo dos conceitos de bens ou serviços nocivos à saúde ou ao meio ambiente, o que acaba por conferir ampla margem de discricionariedade ao legislador infraconstitucional na regulamentação da matéria<sup>131</sup>.

Analisando a incidência do imposto seletivo sobre as importações, Thális Andrade manifesta preocupação com a intensa controvérsia que poderá advir da tentativa de definição do que se caracteriza como bem “ambiental” ou “prejudicial à saúde”, advertindo que, “caso prevaleça a redação em questão, essa e inúmeras outras problemáticas semelhantes deverão ser dirimidas no STF”<sup>132</sup>.

A partir dessas constatações, Diego Bomfim sustenta a inconstitucionalidade do art. 153, inciso VIII, da Constituição Federal de 1988, que atribui à União a competência tributária para instituir o imposto seletivo:

---

<sup>130</sup> SCAFF, Fernando Facury. **Panorama sobre a EC 132: um salto no escuro, com torcida a favor**. In: SCAFF, Fernando Facury (coord.). **Reforma Tributária do Consumo no Brasil: entre críticos e apoiadores**. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2024, p. 61.

<sup>131</sup> GRUPENMACHER, Betina; GRUPENMACHER, Flávia; NEVES, Bárbara das. **Entre o certo e o incerto: o que podemos esperar da reforma tributária?** In: SCAFF, Fernando Facury (coord.). **Reforma Tributária do Consumo no Brasil: entre críticos e apoiadores**. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2024, p. 336-337.

<sup>132</sup> ANDRADE, Thális. **Casos e ocacos da Emenda Constitucional n.º 132/2023 na tributação aduaneira**. In: SCAFF, Fernando Facury (coord.) et al. **Reforma Tributária do Consumo no Brasil: entre críticos e apoiadores**. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2024, p. 273.

A primeira é no sentido de que **o novo dispositivo é inconstitucional em vista de ofensa à segurança jurídica, ao direito à propriedade privada e à capacidade contributiva, dentre outros direitos fundamentais dos contribuintes. Uma norma de competência é uma norma sobre normas. Uma norma que prescreve limites e balizas na outorga de capacidade para formulação de novas normas. Ela não pode ser, por isso mesmo, construída a partir de enunciados amplos e indeterminados.**

Como se viu, o uso de conceitos indeterminados é uma técnica de prorrogação da tomada de decisão para o aplicador da norma, e isso não pode ser feito quando da outorga de competência constitucional para a criação de impostos. Afinal, se a outorga de competência se efetiva com o uso de conceitos indeterminados, não há propriamente a outorga de *competência* (limitada e controlável), as de *poder* (ilimitado e incontrolável). Não pode ser o legislador ordinário da União, quando da própria instituição do novo tributo, a dizer o que pode e o que não pode ser considerado prejudicial à saúde ou ao meio ambiente. Se fosse assim, seria o ente competente aquele que estaria a prescrever a própria competência, em uma claríssima contradição (grifo nosso)<sup>133</sup>.

Ao proceder à análise da regra-matriz de incidência do imposto seletivo, Antônio Alcoforado observa que a indeterminação conceitual presente no antecedente normativo confere “certa margem de liberdade para o legislador da lei complementar escolher as externalidades negativas que sejam ofensivas à saúde humana e ao meio ambiente”<sup>134</sup>.

É fundamental atentar para as sutilezas do argumento desenvolvido por Alcoforado, especialmente para o uso da expressão “certa” que usa para qualificar a liberdade conferida ao legislador. Embora seja verdade que o emprego dos termos saúde e meio ambiente – ambos conceitos jurídicos indeterminados – na norma atributiva de competência tributária à União para instituir o imposto seletivo enseje um campo interpretativo relativamente amplo, tal circunstância não autoriza a atuação irrestrita do legislador, uma vez que o poder de tributar encontra-se sujeito a limitações constitucionais.

Isso porque o texto constitucional traça os parâmetros materiais que vinculam a atuação do legislador infraconstitucional, o qual, “ao instituir o tributo, não tem total liberdade para definir a hipótese de incidência tributária, pois sua atuação é limitada pela atribuição constitucional de competência”<sup>135</sup>.

<sup>133</sup> BOMFIM, *op. cit.* (nota 47), p. 237.

<sup>134</sup> ALCOFORADO, Antônio. **A hipótese da regra-matriz de incidência do imposto seletivo.** In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.) et al. **A reforma do sistema tributário nacional sob a perspectiva do constructivismo lógico-semântico: o texto da emenda constitucional 132/2023.** São Paulo: Noeses, 2024, p. 227.

<sup>135</sup> MÉLO, Luciana Grassano de Gouvêa. **Estado social e tributação: uma nova abordagem sobre o dever de informar e a responsabilidade por infração.** Tese (Doutorado em Direito Público) – Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2006, p. 73.

Dessa forma, as hipóteses de incidência previstas na lei complementar instituidora do imposto seletivo não poderão ultrapassar os limites semânticos e normativos dos conceitos constitucionais tributários de saúde e de meio ambiente. Argumenta Diego Bomfim:

A segunda ponderação é baseada em eventual superação dos argumentos acima postos na primeira. Assim, **ainda que o dispositivo possa vir a ser considerado constitucional, haja vista a construção de raciocínio segundo o qual estes conceitos (de prejudicialidade à saúde ou meio ambiente) são indeterminados, mas, a rigor, podem ser determináveis, ainda assim, suscita-se uma discussão acerca do papel da lei complementar.**

**Não caberá a esta prescrever o conceito, mas apenas defini-lo. E, assim, sendo, esta definição que será proposta pela lei complementar acerca do que pode ser entendido, no Brasil, como bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente poderá ser sempre sindicada pelo Poder Judiciário.**

Se a nova competência é constitucional, só pode ser assim considerada caso se entenda que houve ali uma outorga de competência mediante a prescrição de conceitos e, assim sendo, **o papel da lei complementar é limitado, sob pena de se estar diante de uma imprópria delegação constitucional ao legislador complementar para a fixação da competência constitucional para a criação de impostos, o que não pode ser aceito (grifo nosso)**<sup>136</sup>.

Também Mary Elbe Queiroz destaca o papel da lei complementar na definição dos conceitos constitucionais tributários de bens ou serviços prejudiciais à saúde e ao meio ambiente para fins de incidência do imposto seletivo. Nas palavras da autora: “ainda não se sabe quais produtos serão enquadrados como prejudiciais, a lei complementar dirá”<sup>137</sup> – mas dirá de acordo com o que a Constituição autoriza.

José Roberto Afonso, Geraldo Biasoto Junior e Murilo Ferreira Viana igualmente defendem que as leis complementares devem obedecer aos limites impostos pela Constituição de 1988, ainda que os próprios conceitos constitucionais – por sua natureza indeterminada – supostamente permitam uma variedade de arranjos politicamente negociados. Tais arranjos, conforme argumentam os autores, podem tanto introduzir complexidades à estruturação dos novos tributos quanto delimitar o alcance de impostos, como o seletivo<sup>138</sup>.

Por se acreditar que questões de política tributária tendem a obstar a declaração de inconstitucionalidade do art. 153, VIII, da Constituição de 1988, reputa-se indispensável a formulação de definições precisas para os conceitos constitucionais tributários de saúde e de meio ambiente – conceitos estes dotados de definições mais restritivas que aqueles

<sup>136</sup> BOMFIM, *op. cit.* (nota 47), p. 239-240.

<sup>137</sup> QUEIROZ, Mary Elbe. **Reforma tributária: da fantasia à realidade**. In: SCAFF, Fernando Facury (coord.). **Reforma Tributária do Consumo no Brasil: entre críticos e apoiadores**. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2024, p. 497.

<sup>138</sup> AFONSO, José Roberto; JÚNIOR, Geraldo Biasoto; VIANA, Murilo Ferreira. **Reforma da tributação: uma estimativa de seus impactos setoriais**. In: SCAFF, Fernando Facury (coord.) et al. **Reforma Tributária do Consumo no Brasil: entre críticos e apoiadores**. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2024, p. 471.

tradicionalmente adotadas pelas doutrinas especializadas do Direito da Saúde e do Direito Ambiental e que “não podem ser superados quer pelo legislador, quer pelo aplicador ou pelo intérprete”<sup>139</sup> na delimitação do campo de incidência do imposto seletivo.

---

<sup>139</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 18ª ed. São Paulo: Malheiros, 2020, p. 37.

## 5 PROPOSTAS DE DEFINIÇÕES PARA OS CONCEITOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS DE SAÚDE E DE MEIO AMBIENTE

### 5.1. Viabilidade de se proporem definições para os conceitos constitucionais tributários de saúde e meio ambiente

Diante da necessidade de se estabelecerem parâmetros seguros para a incidência do imposto seletivo, afastando-se a imprecisão ou indeterminação dos conceitos jurídicos empregados na regra atributiva de competência tributária à União para instituir o *excise tax*<sup>140</sup> – de modo a preservar a legitimidade da exação e evitar a instrumentalização do imposto do pecado com fins predominantemente arrecadatários –, propõem-se, neste tópico, definições para os conceitos constitucionais tributários de “saúde” e de “meio ambiente”, a serem observados na delimitação do campo de incidência do referido tributo<sup>141</sup>.

Tais definições são formuladas com base na interpretação das justificativas das Propostas de Emenda à Constituição n.º 45/2019 e n.º 110/2019, bem como dos dispositivos introduzidos na Constituição de 1988 pela Emenda Constitucional n.º 132/2023<sup>142</sup>.

Nesse contexto, cumpre destacar que a propositura de definições para os conceitos constitucionais tributários de saúde e de meio ambiente não agride – ao contrário, prestigia – o princípio da unidade da Constituição, segundo o qual cada norma constitucional deve ser interpretada em articulação com o conjunto do texto constitucional, com vistas à prevenção de contradições internas e à preservação da coerência sistêmica da ordem jurídica<sup>143-144-145</sup>.

---

<sup>140</sup> Expressão sinônima frequentemente empregada para se referir ao imposto seletivo, o termo “imposto do pecado” (na doutrina estrangeira “sin tax”) se relaciona com a valoração social atribuída pela população às condutas que o novo tributo pretende onerar. Trata-se da tributação incidente sobre práticas percebidas como “pecaminosas” ou prejudiciais ao bem-estar coletivo, a exemplo do consumo de produtos fumígenos, de bebidas alcoólicas e de outros bens ou serviços considerados nocivos à saúde pública ou ao meio ambiente.

<sup>141</sup> Misabel Derzi, analisando as lições de Sebastián Soler em “Las Palabras de la ley” (México: Fondo de Cultura Económica, 1969, p. 172-178), identifica que o autor elenca a definição como um mecanismo útil à eliminação da imprecisão ou indeterminação dos conceitos jurídicos, divergindo de Soler apenas por acreditar que a definição não tem com o condão de eliminar, mas sim de mitigar a imprecisão ou a indeterminação de conceitos jurídicos indeterminados. DERZI, *op. cit.* (nota 2), p. 102.

<sup>142</sup> Para Robert Alexy, a norma positivada decorrente de um enunciado normativo somente pode ser devidamente extraída considerando-se também o contexto em que se insere. Segundo o autor, o termo “contexto” abrange não apenas os demais enunciados que se relacionam com aquele, mas igualmente seu uso, isto é, as circunstâncias e as regras que regem sua aplicação. Em razão do que expõe Alexy, a compreensão adequada da norma exige, portanto, a remissão a aspectos pragmáticos, de modo a considerar o uso linguístico concreto e situacional dos enunciados normativos. ALEXY, *op. cit.* (nota 42), p. 55.

<sup>143</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário, volume V: o orçamento e a Constituição**. 2. Ed, revista atualizada até a publicação da Emenda Constitucional n.º 27, de 21/3/2000, e da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar n.º 101, de 4/5/2000), Rio de Janeiro, Renovar, 2000, p. 134.

Assim, as definições adiante propostas visam compatibilizar a segurança jurídica e a legalidade estrita – princípios estruturantes do sistema tributário – com a efetiva tutela dos direitos fundamentais à saúde e ao meio ambiente. Tal escolha não implica a negação das acepções mais amplas desses direitos, mas constitui medida necessária para equacionar a tensão entre as exigências de previsibilidade e precisão na imposição de tributos e a amplitude inerente aos direitos fundamentais.

Dessa forma, respeita-se o princípio da segurança jurídica e se assegura a coerência interna do sistema constitucional, sem prejuízo de que outras políticas públicas – de natureza regulatória, orçamentária ou administrativa – sejam mobilizadas para promover a plena efetivação dos direitos fundamentais à saúde e ao meio ambiente.

Depreende-se, portanto, que as definições propostas para os conceitos constitucionais tributários de saúde e de meio ambiente não se sobrepõem àquelas acolhidas pelas doutrinas especializadas do Direito da Saúde e do Direito Ambiental, mas coexistem com elas em regime de complementaridade.

Por exemplo, no que tange ao instituto do tombamento, será a definição quadridimensional do conceito de meio ambiente a mais adequada para fundamentar políticas públicas voltadas à preservação de bens móveis ou imóveis, públicos ou privados, em razão de seu valor arqueológico, etnográfico, histórico, artístico, bibliográfico, folclórico ou paisagístico.

Do mesmo modo, na análise do Programa de Prevenção de Riscos Ambientais (PPRA), instituído pela Norma Regulamentadora n.º 9 (NR-9) do Ministério do Trabalho e Emprego, é indispensável recorrer à faceta do meio ambiente do trabalho – componente da definição ampliada de meio ambiente adotada pela doutrina ambientalista. Isso porque o PPRA integra o Programa de Condições e Meio Ambiente de Trabalho na Indústria da Construção (PCMAT), cuja conformidade com o ordenamento jurídico deve ser aferida à luz da proteção constitucional ao meio ambiente laboral.

Superada essa ressalva metodológica, passa-se à análise dos excertos das justificativas das Propostas de Emenda à Constituição n.º 45/2019 e n.º 110/2019 que tratam do imposto seletivo.

---

<sup>144</sup> JÚNIOR, Tercio Sampaio Ferraz. **Interpretação e Estudos da Constituição de 1988**. São Paulo, Atlas, 1990, p. 59-60.

<sup>145</sup> MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 17. Ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022, p. 95.

## 5.2. Análise das Propostas de Emenda à Constituição n.º 45/2019 e n.º 110/2019

Na Proposta de Emenda à Constituição n.º 45/2019, o imposto seletivo é mencionado em seis passagens distintas:

Art. 1º A Constituição Federal passa a vigorar com os seguintes artigos alterados ou acrescidos: [...] Art. 154. A União poderá instituir: [...] **III – impostos seletivos, com finalidade extrafiscal, destinados a desestimular o consumo de determinados bens, serviços ou direitos.** [...]

### JUSTIFICATIVA

[...]

O modelo é complementado pela criação de **um imposto seletivo federal, que incidirá sobre bens e serviços geradores de externalidades negativas, cujo consumo se deseja desestimular, como cigarros e bebidas alcoólicas.** A incidência do imposto seletivo seria monofásica, sendo a tributação realizada apenas em uma etapa do processo de produção e distribuição (provavelmente na saída da fábrica) e nas importações.

[...]

Já o inciso II do § 2º estabelece que, na ausência de lei – federal, estadual, distrital ou municipal – que fixe a alíquota em valor distinto, a alíquota do imposto será a alíquota de referência, que é aquela que repõe a receita atual dos tributos substituídos pelo IBS. Ou seja, a alíquota de referência federal do IBS é aquela que repõe a receita do IPI, do PIS e da Cofins (**deduzida a receita obtida com a cobrança dos impostos seletivos**); a alíquota de referência estadual do IBS é aquela que repõe a receita do ICMS do conjunto dos Estados; e a alíquota de referência municipal do IBS é aquela que repõe a receita do ISS do conjunto dos municípios. Os critérios para o cálculo das alíquotas de referência do IBS são definidos no art. 119 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

[...]

**Através da inclusão do inciso III no art. 154, introduz-se na Constituição a possibilidade de criação de impostos seletivos, que têm como objetivo onerar o consumo de bens e serviços geradores de externalidades negativas ou cujo consumo se deseja desestimular, como cigarros e bebidas alcoólicas (grifo nosso)**<sup>146</sup>.

Por sua vez, no que importa a esta monografia, o imposto seletivo é mencionado nos seguintes trechos da Proposta de Emenda à Constituição n.º 110/2019:

Art. 1º A Constituição Federal passa a vigorar com os seguintes artigos alterados ou acrescidos: [...] Art. 153. **Compete à União instituir impostos sobre: [...] VIII- operações com petróleo e seus derivados, combustíveis e lubrificantes de qualquer origem, gás natural, cigarros e outros produtos do fumo, energia elétrica, serviços de telecomunicações a que se refere o art. 21 , XI, bebidas alcoólicas e não alcoólicas, e veículos automotores novos, terrestres, aquáticos e aéreos;** [...] § 6º O imposto de que trata o inciso VIII atenderá ao seguinte: I - incidirá também nas importações, a qualquer título; II - poderá ter alíquotas diferenciadas, nos termos da lei; III - não incidirá na exportação de bens e serviços, estabelecendo a lei a forma de devolução do imposto que os onerar; IV - não poderá ter alíquota superior à do imposto previsto no art. 155, IV, exceto no caso de

<sup>146</sup> BRASIL. Proposta de Emenda à Constituição n.º 45/2019. Arts. 1º e 154, III, e trechos da Justificativa.

cigarros e outros produtos do fumo e de bebidas alcoólicas; V - será monofásico, na forma da lei; VI - não integrará sua própria base de cálculo ou a do imposto de que trata o art. 155, IV. [...]

### JUSTIFICAÇÃO

[...]

São extintos 9 tributos (IPI, IOF, PIS/Pasep, Cofins, Salário-Educação, Cide-Combustíveis, todos federais, ICMS estadual e o Imposto sobre Serviços - ISS municipal). No lugar deles, é criado um imposto sobre o valor agregado de competência estadual, chamado de Imposto sobre Operações com Bens e Serviços (IBS), e um **imposto sobre bens e serviços específicos (Imposto Seletivo), de competência federal.**

O IBS seria criado nos moldes do que existe em países industrializados, e sem tributar medicamentos e alimentos. Como será de competência estadual, mas com uma única legislação federal, a arrecadação deve ser administrada por uma associação de fiscos estaduais.

**O Imposto Seletivo, por sua vez, incidirá sobre produtos específicos, como petróleo e derivados; combustíveis e lubrificantes; cigarros; energia elétrica e serviços de telecomunicações.**

**Lei complementar definirá quais os produtos e serviços estarão incluídos no Imposto Seletivo.** Sobre os demais produtos, incidirá o IBS estadual (grifo nosso)<sup>147</sup>.

Ademais, após a publicação da Emenda Constitucional n.º 132/2023, também no que importa para a condução da linha dissertativa-argumentativa desenvolvida nesta monografia, o imposto seletivo é mencionado pelos seguintes enunciados normativos:

**Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: [...] VIII - produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, nos termos de lei complementar.**

**Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [...] § 3º À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do caput deste artigo e os arts. 153, I e II, e 156-A, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas à energia elétrica e serviços de telecomunicações e, à exceção destes e do previsto no art. 153, VIII, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País (grifo nosso)<sup>148</sup>.**

Com base nos dispositivos transcritos das Propostas de Emenda Constitucional n.º 45/2019 e n.º 110/2019, bem como no texto promulgado da Emenda Constitucional n.º 132/2023, é possível afirmar que a finalidade atribuída pelo legislador constituinte à criação do imposto seletivo está centrada na proteção da saúde física e do meio ambiente natural, em uma perspectiva objetiva e mensurável de externalidades negativas.

<sup>147</sup> BRASIL. Proposta de Emenda à Constituição n.º 110/2019. Arts. 1º e 153, VIII, § 6º, e trechos da Justificativa.

<sup>148</sup> BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Diário Oficial da União, Brasília, Distrito Federal, 5 de outubro. Arts. 155, § 3º, e 153, VIII.

A justificativa da PEC n.º 45/2019 é especialmente esclarecedora nesse sentido, ao mencionar explicitamente que o imposto seletivo pretende desestimular o consumo de bens e serviços como “cigarros” e “bebidas alcoólicas”, produtos estes cuja nocividade à saúde física é cientificamente comprovada.

Do mesmo modo, a PEC n.º 110/2019 e a EC n.º 132/2023 consolidam esse enfoque ao preverem a incidência do imposto sobre bens e serviços “prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente”, entre os quais se destacam petróleo, combustíveis, cigarros, energia elétrica e telecomunicações – todos diretamente relacionados a impactos físicos no corpo humano ou ao ecossistema natural.

Essa delimitação não é acidental. A escolha dos exemplos constantes nas justificativas das propostas e o próprio elenco de produtos expressamente mencionados nos textos normativos deixam evidente que o constituinte derivado optou por restringir o campo de incidência do imposto seletivo a bens e serviços cujos efeitos deletérios possam ser avaliados com base em critérios técnico-científicos objetivos, como índices de morbidade, emissão de poluentes atmosféricos, degradação ambiental e riscos à integridade física do consumidor.

Em contrapartida, não há qualquer menção, direta ou indireta, a fatores relacionados à saúde mental ou social, tampouco ao meio ambiente artificial, cultural ou do trabalho, cuja avaliação normativa demanda critérios essencialmente subjetivos, contextuais e valorativos, incompatíveis com a rigidez e a previsibilidade exigidas pela tributação.

A utilização do tributo com fundamento em definições ampliadas dos conceitos de saúde e de meio ambiente, como aquelas defendidas pelas doutrinas do Direito da Saúde ou Ambiental, implicaria uma ampliação indevida da competência tributária da União, além de violar os princípios da segurança jurídica, da legalidade estrita e da conceitualização normativa especificante<sup>149</sup>.

Dessa forma, a delimitação conceitual do campo de incidência do imposto seletivo deve observar com rigor os limites traçados pela vontade do legislador constituinte, sob pena de se subverter sua função extrafiscal – registre-se: não se está a utilizar a vontade do legislador constituinte para definir a natureza jurídica do tributo, mas tão somente para delimitar o seu campo de incidência.

---

<sup>149</sup> Denominação proposta pela professora Misabel Derzi em substituição ao uso impreciso e contraditório da expressão “tipicidade cerrada” para fazer alusão à exigência de que a conduta praticada pelo potencial contribuinte se amolde, com exatidão, à situação definida em lei como necessária e suficiente à ocorrência da hipótese de incidência tributária (ou seja, à exigência de haja uma perfeita identificação do fato gerador *in concreto* ao fato gerador *in abstracto*), dado que o tipo não se compatibiliza com a rigidez. DERZI, *op. cit.* (nota 17), p. 245.

### **5.3. Definições dos conceitos constitucionais tributários de saúde e de meio ambiente**

Com base no exposto, define-se o conceito constitucional tributário de saúde, para fins de incidência do imposto seletivo, como a preservação da integridade física e orgânica do corpo humano, abarcando os riscos e agravos diretamente associados a enfermidades ou disfunções corporais provocadas pelo consumo de determinados bens ou serviços. Trata-se de uma concepção restritiva, centrada na mensuração objetiva dos impactos deletérios à saúde corporal, tal como ocorre com produtos notoriamente associados a doenças crônicas ou degenerativas, a exemplo do cigarro ou do álcool.

Já a definição do conceito constitucional tributário de meio ambiente, em idêntico raciocínio delimitador, deve restringir-se à faceta do meio ambiente natural, entendido como o conjunto de elementos físicos e biológicos que compõem a natureza (como o solo, o subsolo, a água, o ar, a flora e a fauna), cuja preservação é essencial para a manutenção do equilíbrio ecológico. O imposto seletivo, sob essa perspectiva, deverá recair apenas sobre atividades ou produtos que causem degradação mensurável e direta desses elementos naturais, como é o caso da exploração de combustíveis fósseis ou da emissão de poluentes atmosféricos.

A exclusão, para fins tributários, da saúde mental e social, bem como do meio ambiente artificial, do trabalho e cultural, não implica um desprezo quanto à importância desses bens jurídicos, tampouco uma rejeição à sua proteção constitucional, conforme adiantado no início deste tópico. Apenas se reconhece que a tributação indutora não deve ser eleita como instrumento de realização desses direitos fundamentais, sob pena de se conferir ao legislador infraconstitucional uma competência excessiva para escolher as hipóteses de incidência do imposto seletivo.

Por fim, importa destacar que a definição dos conceitos constitucionais tributários de saúde e de meio ambiente possui consequências práticas imediatas e decisivas na delimitação do campo de incidência do imposto seletivo. Não se trata de um exercício puramente teórico ou de um debate conceitual estéril, dissociado da realidade normativa e econômica.

Ao contrário, a forma como se interpretam esses conceitos impacta diretamente a legalidade, a previsibilidade e a legitimidade da tributação indutora, delimitando o alcance do poder de tributar da União e resguardando os contribuintes contra abusos legislativos. É precisamente a partir desses conceitos que se define se determinada atividade poderá ou não ser gravada por um imposto que, por sua natureza, busca desestimular comportamentos considerados nocivos a bens jurídicos protegidos pelo ordenamento jurídico pátrio.

Sob esse enfoque, a inclusão dos “concursos de prognósticos e *fantasy sport*” no rol de serviços considerados prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, conforme previsto no art. 409, § 1º, VII, da Lei Complementar n.º 214/2025, revela manifesta inconstitucionalidade, por extrapolar os limites materiais da competência tributária conferida à União pelo art. 153, VIII, da Constituição.

Isso porque, à luz da interpretação sistemática da Emenda Constitucional n.º 132/2023 e das justificativas que lhe deram origem, o imposto seletivo está constitucionalmente vinculado ao desestímulo do consumo de bens e serviços que causem externalidades negativas objetivamente mensuráveis, relacionadas à saúde física e ao meio ambiente natural.

Os *fantasy sports*<sup>150</sup> e os concursos de prognósticos<sup>151</sup>, embora possam suscitar debates sobre impactos comportamentais ou psíquicos em certos contextos, não se enquadram no conceito constitucional tributário de saúde, tal como delineado pela vontade do legislador constituinte derivado. Não há, com relação a esses serviços, comprovação técnico-científica universalmente aceita que os associe, de forma direta e necessária, a enfermidades corporais, riscos físicos ou degenerações orgânicas, como ocorre com o tabaco ou o álcool.

Não se ignora que comportamentos compulsivos relacionados a jogos podem, em situações específicas, demandar atenção das políticas públicas de saúde. No entanto, essa constatação, por si só, não autoriza a transposição automática da matéria para o campo tributário, menos ainda com base em um imposto vocacionado à regulação de externalidades físicas e ambientais. A atuação estatal nesse domínio deve se dar por meio de políticas públicas específicas – como programas de saúde mental, campanhas educativas ou regulação administrativa –, e não pela manipulação indevida das hipóteses de incidência do imposto seletivo.

---

<sup>150</sup> Nos termos do art. 49, parágrafo único e incisos, da Lei n.º 14.790/2023, “**considera-se *fantasy sport* o esporte eletrônico em que ocorrem disputas em ambiente virtual, a partir do desempenho de pessoas reais, nas quais:** I - as equipes virtuais sejam formadas de, no mínimo, 2 (duas) pessoas reais, e o desempenho dessas equipes dependa eminentemente de conhecimento, análise estatística, estratégia e habilidades dos jogadores do *fantasy sport*; II - as regras sejam preestabelecidas; III - o valor garantido da premiação independa da quantidade de participantes ou do volume arrecadado com a cobrança das taxas de inscrição; e IV - os resultados não decorram do resultado ou da atividade isolada de uma única pessoa em competição real” (grifo nosso).

<sup>151</sup> Nos termos do art. 14, § 1º, incisos II, III e IV, da Lei n.º 13.756/2018, “**consideram-se modalidades lotéricas:** [...] I - loteria federal (espécie passiva): loteria em que o apostador adquire bilhete já numerado, em meio físico (impresso) ou virtual (eletrônico); II - **loteria de prognósticos numéricos:** loteria em que o apostador tenta prever quais serão os números sorteados no concurso; III - **loteria de prognóstico específico:** loteria instituída pela Lei n.º 11.345, de 14 de setembro de 2006 ; IV - **loteria de prognósticos esportivos:** loteria em que o apostador tenta prever o resultado de eventos esportivos; e [...]” (grifo nosso).

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

O questionamento central que orientou esta monografia consistiu em identificar as definições dos conceitos constitucionais tributários de saúde e de meio ambiente empregados na construção do enunciativo prescritivo por meio do qual se positivou a regra atributiva de competência tributária à União para instituir o imposto seletivo.

Partindo dessa indagação, formulou-se a hipótese de que tais conceitos constitucionais tributários devem ser definidos de maneira mais restrita em comparação às definições tradicionalmente adotadas pelas doutrinas especializadas do Direito da Saúde e do Direito Ambiental para conceituar os termos saúde e meio ambiente, a fim de garantir a segurança jurídica e a previsibilidade no âmbito da tributação.

Outra hipótese estabelecida foi a de que a utilização de definições excessivamente amplas para os conceitos constitucionais tributários de saúde e de meio ambiente conferiria ao legislador infraconstitucional uma imensa margem de discricionariedade para instituir as hipóteses de incidência do imposto seletivo, em frontal agressão aos princípios constitucionais tributários, especialmente os da legalidade estrita, da segurança jurídica e da conceitualização normativa especificante.

Para tais hipóteses, as soluções propostas foram a definição conceitual restritiva desses termos, compatibilizando a função extrafiscal indutora do imposto seletivo com os limites constitucionais ao poder de tributar.

Assim, para o conceito constitucional tributário de saúde, propôs-se uma definição circunscrita à saúde física, abrangendo apenas os riscos e os agravos diretamente associados a enfermidades ou a disfunções corporais provocadas pelo consumo de determinados bens ou serviços. Trata-se de uma concepção objetiva e mensurável, exemplificada por produtos notoriamente relacionados a doenças crônicas ou degenerativas, como o cigarro e o álcool.

Quanto ao conceito constitucional tributário de meio ambiente, a solução consistiu em restringi-lo ao meio ambiente natural, compreendido como o conjunto de elementos físicos e biológicos que integram a natureza – solo, água, ar, flora e fauna –, cuja preservação é indispensável para o desenvolvimento sustentável. Por essa definição, o imposto seletivo deverá incidir apenas sobre atividades ou produtos que causem uma degradação direta e dimensionável desses elementos naturais, como ocorre na exploração de combustíveis fósseis ou na emissão de poluentes atmosféricos.

A partir dessas definições, identificou-se a inconstitucionalidade do art. 409, § 1º, VII, da Lei Complementar n.º 214/2025, que classificou os concursos de prognósticos e o *fantasy sport* como serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente.

Concluiu-se que tal hipótese de incidência extrapola as definições propostas para os conceitos constitucionais tributários de saúde e de meio ambiente, pois busca proteger a saúde mental e social e o meio ambiente cultural, dimensões que não se coadunam com os limites materiais impostos pelo texto constitucional ao exercício da competência tributária para instituir a incidência do imposto seletivo.

Ao final, confirmou-se a hipótese de que a definição restritiva dos conceitos de saúde e de meio ambiente é condição necessária para assegurar a legalidade, a segurança jurídica e a previsibilidade no exercício da competência tributária pela União, sendo essa a solução adequada para compatibilizar a função extrafiscal indutora do imposto seletivo com os princípios constitucionais tributários e com a proteção dos direitos fundamentais.

## REFERÊNCIAS

- ABBAGNANO, Nicola. **Dicionário de Filosofia**. 5ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007.
- ADEODATO, João Maurício. **Introdução ao Estudo do Direito: retórica realista, argumentação e erística**. Rio de Janeiro: Forense, 2023.
- AFONSO, José Roberto; JÚNIOR, Geraldo Biasoto; VIANA, Murilo Ferreira. **Reforma da tributação: uma estimativa de seus impactos setoriais**. In: SCAFF, Fernando Facury (coord.) et al. **Reforma Tributária do Consumo no Brasil: entre críticos e apoiadores**. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2024.
- ALCOFORADO, Antônio. **A hipótese da regra-matriz de incidência do imposto seletivo**. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.) et al. **A reforma do sistema tributário nacional sob a perspectiva do constructivismo lógico-semântico: o texto da emenda constitucional 132/2023**. São Paulo: Noeses, 2024.
- ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva da 5ª edição alemã do livro *Theorie der Grundrechte*. São Paulo: Malheiros Editores, 2019.
- ANDERLE, Ricardo. **Conflitos de competência tributária entre o ISS, ICMS e IPI**. São Paulo: Noeses, 2016.
- ANDRADE, Thális. **Casos e ocacos da Emenda Constitucional n.º 132/2023 na tributação aduaneira**. In: SCAFF, Fernando Facury (coord.) et al. **Reforma Tributária do Consumo no Brasil: entre críticos e apoiadores**. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2024.
- ARVATE, Paulo; BIDERMAN, Ciro. **Economia do setor público no Brasil**. Rio de Janeiro, Elsevier, 2004.
- BALEEIRO, Aliomar de Andrade; DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário Brasileiro. CTN comentado**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2018.
- BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário: limites normativos**. São Paulo: Noeses, 2016.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998.
- BOBBIO, Norberto. **A era dos direitos**. Tradução de Carlos Nelson Coutinho; apresentação de Celso Lafer. Nova ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.
- BOMFIM, Diego Marcel Costa. **Imposto seletivo e o uso de conceitos indeterminados na atribuição da competência impositiva**. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.) et al. **A reforma do sistema tributário nacional sob a perspectiva do constructivismo lógico-semântico: o texto da emenda constitucional 132/2023**. São Paulo: Noeses, 2024.
- BRASIL. Conselho Nacional do Meio Ambiente (CONAMA). **Resolução Conama n.º 306**.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Diário Oficial da União, Brasília, Distrito Federal, 5 de outubro.

BRASIL. **Lei Complementar n.º 214, de 16 de janeiro de 2025**. Institui o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo (IS); cria o Comitê Gestor do IBS e altera a legislação tributária. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 16 jan. 2025. Republicada em 23 jan. 2025 para correção de inexatidões materiais constantes do Anexo XXIII.

BRASIL. **Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 27 out. 1966.

BRASIL. **Lei n.º 6.938, de 31 de agosto de 1981**. Dispõe sobre a Política Nacional do Meio Ambiente. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 2 set. 1981.

BRASIL. **Lei n.º 8.080, de 19 de setembro de 1990**. Dispõe sobre as condições para a promoção, proteção e recuperação da saúde. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 20 set. 1990.

BRASIL. **Lei n.º 14.790, de 29 de dezembro de 2023**. Dispõe sobre a modalidade lotérica denominada apostas de quota fixa; altera as Leis n.ºs 5.768, de 20 de dezembro de 1971, e 13.756, de 12 de dezembro de 2018, e a Medida Provisória n.º 2.158-35, de 24 de agosto de 2001; revoga dispositivos do Decreto-Lei n.º 204, de 27 de fevereiro de 1967; e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 30 dez. de 2023.

BRASIL. **Lei n.º 13.756/2018, de 12 de dezembro de 2018**. Dispõe sobre o Fundo Nacional de Segurança Pública (FNSP), sobre a destinação do produto da arrecadação das loterias e sobre a promoção comercial e a modalidade lotérica denominada apostas de quota fixa; altera as Leis n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, 9.615, de 24 março de 1998, 10.891, de 9 de julho de 2004, 11.473, de 10 de maio de 2007, e 13.675, de 11 de junho de 2018; e revoga dispositivos das Leis n.º 6.168, de 9 de dezembro de 1974, 6.717, de 12 de novembro de 1979, 8.313, de 23 de dezembro de 1991, 9.649, de 27 de maio de 1998, 10.260, de 12 de julho de 2001, 11.345, de 14 de setembro de 2006, e 13.155, de 4 de agosto de 2015, da Lei Complementar n.º 79, de 7 de janeiro de 1994, e dos Decretos-Leis n.º 204, de 27 de fevereiro de 1967, e 594, de 27 de maio de 1969, as Leis n.º 6.905, de 11 de maio de 1981, 9.092, de 12 de setembro de 1995, 9.999, de 30 de agosto de 2000, 10.201, de 14 de fevereiro de 2001, e 10.746, de 10 de outubro de 2003, e os Decretos-Leis n.º 1.405, de 20 de junho de 1975, e 1.923, de 20 de janeiro de 1982. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 13 dez. de 2018.

BRASIL. Ministério da Saúde. **O que significa ter saúde?** Disponível em: <https://www.gov.br/saude/pt-br/assuntos/saude-brasil/eu-quero-me-exercitar/noticias/2021/o-que-significa-ter-saude>. Acesso em: 5 fev. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). **RE n.º 166.772**, Rel. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 12 maio 1994.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). **RE n.º 346.084**, Rel. Ilmar Galvão, Rel. p/ Acórdão: Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 9 nov. 2005.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). **RE n.º 547.245**, Rel. Eros Grau, Tribunal Pleno, julgado em 2 dez. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). **RE n.º 574.706**, Rel. Cármen Lúcia, Tribunal Pleno, julgado em 15 mar. 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). **RE n.º 651.703**, Rel. Luiz Fux, Tribunal Pleno, julgado em 29 set. 2016.

BULHÕES, Otávio Gouveia de. Exposição de Motivos n.º 910. In: BALEEIRO, Aliomar de Andrade; DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário Brasileiro: CTN comentado**. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

BUSTAMANTE, Thomas. **Há espaço para o pensamento tipológico no direito brasileiro? Notas sobre o diálogo entre Humberto Ávila e Misabel Abreu Machado Derzi**. In: MITIDIERO, Daniel; ADAMY, Pedro (coord.). **Direito, razão e argumento: a reconstrução dos fundamentos democráticos e republicanos do direito público com base na teoria do direito. Liber Amicorum Professor Humberto Ávila**. São Paulo; Salvador: Malheiros; JusPodivm, 2021.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 18ª ed. São Paulo: Malheiros, 2020.

CARRUTHERS, Bruce. **The semantics of sin tax: politics, morality, and fiscal imposition**. Fordham Law Review, New York, v. 84, 2016.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 31ª ed. São Paulo: Noeses, 2021.

CATARINO, João Ricardo. **Para uma teoria política do tributo**. Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n. 184. Lisboa: Centro de Estudos Fiscal, 1999.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e tipo**. 3ª ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Posfácio**. In: BREYNER, Frederico Menezes. **Competência tributária e modelos de categorização: tipos, conceitos e protótipos**. São Paulo: Dialética, 2022.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Tipo ou conceito no Direito Tributário? Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais**. Belo Horizonte, 1987/1988.

FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. **A Extrafiscalidade e a Concretização do Princípio da Redução das Desigualdades Regionais**. São Paulo: Editora Quartier Latin do Brasil, 2010.

FILHO, Calixto Salomão. **Regulação e desenvolvimento: novos temas**. São Paulo: Malheiros Editores, prefácio.

FIORILLO, Celso Antonio Pacheco. **Direito Ambiental Brasileiro**. 13ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

GASSEN, Francisco; FARIA, Luiz Alberto Gurgel de; GASSEN, Valcir. **Reforma tributária e a tributação sobre o consumo no Brasil: é preciso que tudo mude, para que tudo permaneça como está?** In: **Reforma Tributária do Consumo no Brasil: entre críticos e apoiadores**. SCAFF, Fernando Facury (coord.) et al. Casa do Direito: Belo Horizonte, 2024.

GRAU, Eros Roberto. **A Interpretação do Direito e a Interpretação do Direito Tributário**. Estudos de Direito Tributário em Homenagem à Memória de Gilberto de Ulhôa Canto, Maria A. M. Carvalho (Coord.), Rio de Janeiro, Forense, 1998.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

GRAU, Eros Roberto. **Elementos de Direito Econômico**. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1982.

GRUPENMACHER, Betina; GRUPENMACHER, Flávia; NEVES, Bárbara das. **Entre o certo e o incerto: o que podemos esperar da reforma tributária?** In: SCAFF, Fernando Facury (coord.). **Reforma Tributária do Consumo no Brasil: entre críticos e apoiadores**. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2024.

GUASTINI, Riccardo. **Production of rules by means of rules**. Rechtstheorie n. 17, 1986.

HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. **O custo dos direitos: por que a liberdade depende dos impostos**. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2019.

JÚNIOR, Tercio Sampaio Ferraz. **Interpretação e Estudos da Constituição de 1988**. São Paulo, Atlas, 1990.

LOBATO, Valter de Souza; MARINHO NETO, José Antonino. **Competência tributária: tipos ou conceitos? Da necessidade de um exame crítico dos pensamentos de Misabel Derzi, Luís Eduardo Schoueri e Humberto Ávila**. Revista Direito Tributário Atual, n. 50, ano 40. São Paulo: IBDT, 1º quadrimestre 2022.

LUCENA, Denise Cavalcante. **A finalidade extrafiscal dos impostos seletivos**. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). **A reforma do sistema tributário nacional sob a perspectiva do constructivismo lógico-semântico: o texto da Emenda Constitucional 132/2023**. São Paulo: Noeses, 2024.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Estudos e pareceres de Direito Público VIII: assuntos administrativos em geral**. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1984.

MÉLO, Luciana Grassano de Gouvêa. **Existe um limite constitucional à extrafiscalidade no Sistema Tributário brasileiro?** In: **Reforma tributária: estudos críticos para uma tributação justa**. / André Duarte Wanderley de Carvalho. [et al.]; organizado por Luciana Grassano de Gouvêa Melo. – Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito, 2021.

MÉLO, Luciana Grassano de Gouvêa. **Estado social e tributação: uma nova abordagem sobre o dever de informar e a responsabilidade por infração**. Tese (Doutorado em Direito Público) – Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2006.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 17. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022 (Série IDP – Linha Doutrina).

MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Tributação e política fiscal**. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; CARVALHO, Paulo de Barros; Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET) (Org.). **Segurança jurídica na tributação e Estado de Direito**. Colaboração de Aires Fernandino Barreto et al. São Paulo: Noeses, 2005.

OLLERO, Gabriel Casado. **“Los Fines no Fiscales de los Tributos”, Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma**. Libro-homenaje al profesor Sainz de Bujanda, VV.AA, Vol. 1, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1991.

QUEIROZ, Mary Elbe. **Reforma tributária: da fantasia à realidade**. In: SCAFF, Fernando Facury (coord.). **Reforma Tributária do Consumo no Brasil: entre críticos e apoiadores**. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2024.

SCAFF, Fernando Facury. **Panorama sobre a EC 132: um salto no escuro, com torcida a favor**. In: SCAFF, Fernando Facury (coord.). **Reforma Tributária do Consumo no Brasil: entre críticos e apoiadores**. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2024.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 12ª ed. São Paulo: SaraivaJur, 2023.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. 1ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SEIXAS, Luiz Felipe Monteiro. **Tributação indutora e análise econômica do direito: uma investigação crítica**. 1ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2024.

SEN, Amartya. **Desenvolvimento como liberdade**. São Paulo: Companhia das Letras, 2000.

SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. 7. ed. 2. tir. São Paulo: Malheiros, 2008.

STIGLITZ, Joseph Eugene. **Economics of the public sector**. 3ª ed. New York; London: W. W. Norton, 1999.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário, volume V: o orçamento e a Constituição**. 2. Ed, revista atualizada até a publicação da Emenda Constitucional n.º 27, de 21/3/2000, e da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar n.º 101, de 4/5/2000), Rio de Janeiro, Renovar, 2000.

ZELIZER, Viviana. **The social meaning of money**. Reprint ed. New York: Basic Books, 1995.