

REVISTA DA PGFN

Especial - Reforma Tributária

Ano XIII
Número 1

ISSN 2179-8036

REVISTA DA PGFN

**Procuradoria-Geral
da Fazenda Nacional
Brasília/2025**

REVISTA DA PGFN PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

Centro de Altos Estudos da PGFN
Setor de Autarquias Norte – Quadra 5 – Lote C
Complexo Empresarial CNC – Torre D – 15º andar – Brasília – DF

PROCURADORA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
Anelize Lenzi Ruas de Almeida

SUBPROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
Fabrício Da Soller

PROCURADORES-GERAIS ADJUNTOS
João Henrique Chauffaille Grognet
Luciana Leal Brayner
Luiz Henrique Vasconcelos Alcoforado
Moises de Sousa Carvalho Pereira
Raquel Godoy de Miranda Araujo
Ranulfo Alexandre Pingosvik de Melo Vale

DIRETORA DO CENTRO DE ALTOS ESTUDOS DA PGFN
Cristina Fernandes Amaral

CHEFE DE DIVISÃO DO CENTRO DE ALTOS ESTUDOS DA PGFN
Shirley Souza de Almeida

CONSELHO EDITORIAL
Carolina Zancaner Zockun
Claudia Aparecida De Souza Trindade
Juliana Furtado Costa Araújo
Leonardo De Andrade Rezende Alvim
Luís Carlos Martins Alves Júnior
Mario Augusto Carboni
Murilo Teixeira Avelino
Paulo Mendes de Oliveira
Phelippe Toledo Pires de Oliveira

COMITÊ AVALIADOR
Bruno de Sousa Saraiva, Daniel Alves Teixeira, Daniel Vieira Marins, Danielle Nascimento de Souza Linhares, Diogo Brandau Signoretti, Eduardo Sadalla Bucci, Fábio Mauro de Medeiros, Gustavo Augusto Ferreira Barreto, Guilherme Raso Marques, Ilana Bertagnolli, Jose Leite dos Santos Neto, Leonardo Bezerra de Andrade, Luis Marcello Bessa Maretti, Luiz Mathias Rocha Brandão, Marcelo Claudio Fausto Maia, Pryscilla de Araújo Campos Nóbrega, Ricson Moreira Coelho da Silva, Tatiana Maria Guskow, Tibério Celso Gomes dos Santos, Vitor Tadeu Carramao Mello e Vinicius Garcia

EDITOR RESPONSÁVEL
Phelippe Toledo Pires de Oliveira

ARTE E CAPA
Maria Karla Lacerda Osorio Netto

PRODUÇÃO EDITORIAL
TFW Traduções, Serviços Especializados e Sonorização LTDA.

As opiniões emitidas nos artigos são de inteira responsabilidade dos autores e não refletem, necessariamente, o entendimento da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional a respeito dos temas tratados.

FICHA CATALOGRÁFICA

Revista da PGFN : Reforma Tributária do Consumo.
-- 14. ed. -- Brasília, DF : TFW Traduções,
Serviços & Sonorização, 2025.
-- (Revista da PGFN)

Vários autores.
ISBN 978-65-988337-0-1 ISSN 2179-8036

1. Economia 2. Imposto - Brasil - Legislação
3. Reforma tributária - Brasil I. Série.

25-292422.0

CDD-330

SUMÁRIO

APRESENTAÇÃO 7

EDITORIAL 9

Seção 1 – Artigos dos autores convidados

OBJETIVOS DO DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL E
TRIBUTAÇÃO NA CONSTITUIÇÃO BRASILEIRA
Fernando Scaff • Lise Tupiassu 11

O PRINCÍPIO DA COOPERAÇÃO TRIBUTÁRIA E O ESQUECIDO
ART. 212 DO CTN
Hugo de Brito Machado Segundo..... 33

REFORMA TRIBUTÁRIA E PONTOS DE PARTIDA DO SISTEMA
TRIBUTÁRIO NACIONAL
Sergio André Rocha 45

Seção 2 – Artigos selecionados pelo Comitê Avaliador

A DEVOLUÇÃO DO IBS E DA CBS AO TURISTA
ESTRANGEIRO NA REFORMA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA:
UMA ANÁLISE COMPARATIVA COM O SISTEMA
INTERNACIONAL DE TAX FREE
Felipe Viana de Araújo Duque 59

EXPLORAÇÃO MINERAL E TRIBUTAÇÃO NO BRASIL:
A CONSTITUCIONALIDADE DO IMPOSTO SELETIVO
NO SETOR DE MINÉRIO DE FERRO
*Arthur Philipe Morais Carvalho • Caio Salim Soares Chady • Gustavo
Carvalho Hamade*..... 85

IMPOSTO SELETIVO: EXTRAFISCALIDADE, SAÚDE E MEIO
AMBIENTE NA REFORMA TRIBUTÁRIA (EC 132/2023)
Tiago da Silva Fonseca..... 109

INSTRUMENTOS DE GESTÃO TRIBUTÁRIA PARA A
REDUÇÃO DA ALÍQUOTA DE REFERÊNCIA DA
CONTRIBUIÇÃO SOBRE BENS E SERVIÇOS E DO
IMPOSTO SOBRE BENS E SERVIÇOS
Marcela Sanches Boso • Herbert Lima de Resende 135

O IMPOSTO SELETIVO COMO INSTRUMENTO DE PROTEÇÃO AMBIENTAL: EFETIVIDADE E DESAFIOS <i>Andressa de Carvalho Lopes</i>	157
PANORAMA DO REGIME ESPECÍFICO DOS COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES NA REFORMA TRIBUTÁRIA DO CONSUMO NO BRASIL <i>Atila Nedi Leães Sonego</i>	181

APRESENTAÇÃO

Com grande satisfação, apresentamos a 14ª edição da Revista da PGFN, um volume inteiramente dedicado a um dos temas mais relevantes e transformadores da história recente do Brasil: a tão aguardada **Reforma Tributária do Consumo**, materializada pela Emenda Constitucional nº 132/2023.

No momento em que o país se debruça sobre a regulamentação de um novo sistema tributário, esta edição emerge como um farol, congregando análises aprofundadas e plurais de procuradores e procuradoras da Fazenda Nacional e outros especialistas de renome. Nosso objetivo é fomentar um debate qualificado, técnico e indispensável para a construção de um ambiente de negócios mais simples, justo e eficiente para todos os brasileiros.

A presente edição se aprofunda nos pilares dessa importante reestruturação, oferecendo ao leitor um mosaico de perspectivas sobre os novos tributos e seus regimes específicos. Os artigos que a compõem analisam a arquitetura da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), abordando instrumentos de gestão para a redução de suas alíquotas, o panorama do regime específico de combustíveis e lubrificantes, e a devolução dos novos tributos a turistas estrangeiros, em uma análise comparativa com o sistema internacional de *tax free*. O Imposto Seletivo, por sua vez, é objeto de artigos que discorrem sobre a constitucionalidade de sua incidência na exploração de minério de ferro e sobre sua vocação extrafiscal como ferramenta de proteção à saúde e ao meio ambiente, avaliando sua efetividade e seus desafios.

Além disso, o presente volume destaca-se, particularmente, pela contribuição de autores convidados, cujas reflexões enriquecem, ainda mais, esta obra. Hugo de Brito Machado Segundo aborda o Princípio da Cooperação Tributária; Fernando Scaff e Lise Tupiassu analisam os Objetivos do Desenvolvimento Sustentável e Tributação na Constituição Brasileira; e Sergio André Rocha examina a Reforma Tributária sob uma perspectiva histórica do Sistema Tributário Nacional.

A concretização deste volume não seria possível sem a valiosa contribuição de nossos autores convidados e de todos os que submeteram

seus artigos à nossa apreciação. Estendemos nossos sinceros agradecimentos ao Comitê Avaliador e ao Conselho Editorial, cujo rigor técnico e dedicação foram fundamentais para a seleção e a qualidade dos trabalhos aqui apresentados.

Ao reunir contribuições tão ricas e atuais, esta 14ª edição reafirma o compromisso da PGFN com a excelência acadêmica e com a produção de conhecimento que sirva de subsídio para os grandes debates nacionais.

Desejamos a todos uma excelente leitura.

ANELIZE LENZI RUAS DE ALMEIDA

Procuradora-Geral da Fazenda Nacional

EDITORIAL

A 14ª edição da Revista da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional é dedicada a um tema que, após anos de debates e esforços, finalmente se concretizou: a reforma tributária sobre o consumo. A ideia de dedicar uma edição específica para a reforma tributária decorre da importância desse assunto para os Procuradores da Fazenda Nacional.

Aprovada pela Emenda Constitucional nº 132/2023 e regulamentada pela recente Lei Complementar nº 214/2025, a reforma tributária representa um marco na história do nosso sistema tributário, trazendo mudanças estruturais profundas com o intuito de tornar a tributação sobre o consumo mais justa, eficiente e simplificada.

A presente edição conta com 9 artigos divididos em duas seções: uma com artigos de professores convidados; outra com artigos de Procuradores da Fazenda Nacional e servidores da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, selecionados pelo comitê avaliador da revista por meio de dupla revisão às cegas (“*double blind peer review*”).

Os artigos abordam aspectos relevantes como a contextualização das mudanças, as inovações ambientais e o princípio da cooperação tributária. Abordam, também, pontos específicos da CBS e do IBS, como a sua devolução para o turista estrangeiro, alíquota de referência e o regime dos combustíveis e lubrificantes, além do imposto seletivo.

Esperamos que esta edição da revista seja uma fonte de conhecimento e reflexão para todos os profissionais e estudiosos do direito tributário. Desejamos uma leitura proveitosa na expectativa de que os artigos contribuam para fortalecer a compreensão das mudanças trazidas pela reforma tributária e os seus desafios.

PHELIPPE TOLEDO PIRES DE OLIVEIRA

Editor-Chefe

Revista da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional



OBJETIVOS DO DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL E TRIBUTAÇÃO NA CONSTITUIÇÃO BRASILEIRA

Fernando Scaff¹

Lise Tupiassu²

RESUMO: O texto trata dos Objetivos do Desenvolvimento Sustentável e suas implicações tributárias e ambiental, vinculando-os à reforma constitucional ocorrida no Brasil na tributação do consumo.

ABSTRACT: The text deals with the Sustainable Development Objectives and their tax and environmental implications, linking them to the constitutional reform that took place in Brazil in the consumption taxation.

PALAVRAS-CHAVE: meio ambiente, tributação, objetivos do desenvolvimento sustentável, Emenda Constitucional n° 132.

KEYWORDS: environment, taxation, sustainable development objectives, Constitutional Amendment n° 132.

1 Professor Titular de Direito Financeiro da Universidade de São Paulo. Advogado, sócio de Silveira, Athias, Soriano de Mello, Bentes, Lobato & Scaff - Advogados. E-mail: scaff@silveiraathias.com.br

2 Doutora em Direito Público pela Université Toulouse 1 - Capitole. Mestre em Direito Tributário pela Université Paris I - Panthéon-Sorbonne. Mestre em Instituições jurídico-políticas pela Universidade Federal do Pará. Mestre em Direito Público pela Université de Toulouse I - Capitole. Professora e pesquisadora da Universidade Federal do Pará (UFPA) e do Centro Universitário do Estado do Pará (CESUPA). Procuradora Federal. E-mail: lisetupiassu@gmail.com.

INTRODUÇÃO

Durante vários séculos o sistema econômico e político liberal e utilitarista permaneceu distante das preocupações com a biosfera. O foco estava na expansão industrial, com a afirmação do liberalismo individualista, mas as relações socioeconômicas foram mudando, como consequência do próprio desenvolvimento econômico capitalista, implicando em alterações na estrutura legal e nas relações com o meio ambiente.

Ficara evidente que o iminente esgotamento dos recursos naturais e ativos ambientais por parte de vários países causaria riscos aos habitantes da terra e aos interesses das gerações futuras.

Cunha-se, então a ideia de um “desenvolvimento sustentável”, pautado na garantia das necessidades das gerações presentes, sem prejuízo das necessidades das gerações futuras.

Essa ideia de desenvolvimento sustentável, inscrita no Relatório Brundtland, em que pese pautada em uma mitigação do uso indiscriminado dos recursos naturais, apresentou um olhar sobre a infinitude das necessidades humanas incompatíveis com os limites planetários e iniquidades socioeconômicas.

Aquecimento global, efeito estufa, crise climática, escassez de água, tornaram-se termos cada vez mais frequentes no cotidiano, manchetes jornalísticas e discussões internacionais, ao se tratar de questões envolvendo a vida da espécie humana na terra. Porém, a falta de acesso à água potável e ao saneamento básico, as doenças causadas por condições ambientais nefastas e as condições de miséria em que vivem boa parte da população eram assuntos mencionados com menos de frequência nas preocupações ambientais.

Todavia, a pobreza encontra-se intrinsecamente relacionada à degradação ambiental, sendo evidente que pessoas vivendo em condições socioeconômicas desfavoráveis sofrem de forma mais gravosa com os problemas ambientais e, em um ciclo deletério, também possuem menos condições de contribuir para a mitigação dos problemas climáticos.

Diante desse cenário, tornou-se necessário um alargamento da ideia de desenvolvimento sustentável, acoplando-se uma visão sistêmica da

sustentabilidade, razão pela qual surgem a Agenda 2030 com os Objetivos do Desenvolvimento Sustentável (ODS), como evolução dos Objetivos do Milênio, estabelecidos em 2020 pelas Nações Unidas.

Os ODS propõem uma visão comum para a humanidade, contemplando 17 objetivos, que incorporam metas e indicadores visando a criação de condições para uma vida digna duradoura aos habitantes do planeta.

Nesse cenário, acirra-se também a necessidade de reestruturação dos mecanismos tradicionalmente utilizados para lidar com as questões socioambientais, ultrapassando-se a visão limitada às estratégias regulamentares de comando-e-controle, para incorporar, cada vez mais, instrumentos econômicos e tributários.

De fato, as Reformas Fiscais Verdes e o estabelecimento de tributos ambientais vinham sendo operados em vários países, com características e efeitos específicos. Porém, considerando a visão sistêmica conferida à sustentabilidade, em especial relacionada aos ODS, uma nova visão do fenômeno tributário também se impõe, indo além dos tributos verdes.

Este ensaio pretende abordar alguns aspectos dessa questão, discutindo a relação entre a Tributação e os Objetivos do Desenvolvimento Sustentável, e apresentando algumas das inovações ambientais introduzidas na Constituição Brasileira por meio da Emenda Constitucional n° 132, de 20 de dezembro de 2023.

1. A SUSTENTABILIDADE SISTÊMICA A PARTIR DOS ODS

A noção de desenvolvimento sustentável adentrou na esfera política internacional na década de 1970, a partir do Relatório “Os Limites do Crescimento” (MEADOWS et al., 1972) o qual serviu para evidenciar que o crescimento econômico desenfreado poderia levar ao colapso planetário. Diante disso, em 1972, foi realizada em Estocolmo a Primeira Conferência das Nações Unidas sobre o Ambiente Humano, na qual o conceito de desenvolvimento sustentável foi empregado, sugerindo que se buscasse um crescimento econômico sem danos ao meio ambiente.

Nesse cenário, o Relatório “Nosso Futuro Comum” apresentado em 1987 pela primeira-ministra da Noruega, Gro Harlem Brundtland, trouxe a definição do desenvolvimento sustentável pautada no viés in-

tergeracional, preconizando que o desenvolvimento econômico devesse ocorrer de modo a assegurar uma disponibilidade contínua de capital natural e amenidades ecológicas, sem prejudicar as necessidades das gerações futuras.

Ao longo do tempo, foi sendo enfraquecido o uso exclusivo do Produto Interno Bruto como critério de desenvolvimento para identificação do crescimento econômico. Celso Furtado, tratando desta temática em 1974, utilizou a expressão “mito do desenvolvimento econômico”, ao verificar que a elevação de indicadores econômicos não repercutia necessariamente de forma positiva na melhoria da qualidade de vida dos indivíduos em sociedade.

Verificando-se que os resultados do crescimento econômico medido pelo PIB não implicavam, de forma automática, em benefícios relacionados à melhoria da qualidade de vida da população, o crescimento da economia passa a ser entendido como apenas um elemento, dentre vários outros, relacionados ao processo de desenvolvimento.

A reavaliação do processo desenvolvimentista demandou a estruturação de políticas pautadas em valores que iriam além da dinâmica econômica.

Nesse cenário, destacam-se as ideias de Amartya Sen, que introduz a noção de desenvolvimento como um processo de expansão de liberdades, pautando a criação do Índice de Desenvolvimento Humano (IDH), o qual passou a ser utilizado pelo Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento para a mensuração do avanço dos países, expandindo a visão que se restringia à medida do crescimento da economia.

Na mesma toada de Sen, Ignacy Sachs, preconiza como objetivo do desenvolvimento a promoção do bem-estar e a realização das potencialidades humanas³, representando a efetivação dos direitos humanos, em várias vertentes, rumo à libertação do indivíduo⁴. Nessa

3 Ignacy SACHS leciona que “A segunda e talvez mais importante reconceituação foi fortemente influenciada pelos trabalhos de A. K. Sen (1999). **O desenvolvimento pode ser redefinido em termos de universalização e do exercício efetivo de todos os direitos humanos:** políticos, civis e cívicos; econômicos, sociais e culturais; bem como direitos coletivos ao desenvolvimento, ao ambiente etc.” (Grifo Nosso). (SACHS, Ignacy. Desenvolvimento: incluyente, sustentável, sustentado. Rio de Janeiro: Garamond, 2004, p. 37).

4 “O desenvolvimento é, portanto, um processo, o qual pode ser descrito como libertação. Não só em termos metafóricos, pois o desenvolvimento passa pela libertação da fome, da miséria

esteira, o desenvolvimento exigiria o estabelecimento de uma sintonia fina entre as diferentes dimensões da sustentabilidade, incluindo os aspectos social, econômico, ecológico e cultural⁵.

A ampliação da concepção de desenvolvimento sustentável foi sendo refletida nos palcos internacionais de discussão e tomada de decisões, tendo sido estabelecidos em 2000, pela Cúpula das Nações Unidas, 8 Objetivos para Desenvolvimento do Milênio (ODM), que incorporavam fatores relacionados à pobreza, educação e saúde, ao lado da sustentabilidade ambiental e estabelecimento de parcerias para o desenvolvimento dos diversos países.

Em 2015, a partir dos progressos e lições apreendidas com a implementação dos Objetivos de Desenvolvimento do Milênio e sintetizando uma discussão plural multinacional envolvendo governos e cidadãos, foi cunhada uma Agenda alargada e ambiciosa para o ano de 2030, contemplando 17 Objetivos para o Desenvolvimento Sustentável (ODS).

Trata-se de um verdadeiro plano de ação global, adotado por 193 Estados-membros da ONU, abrangendo as dimensões ambiental, econômica e social do desenvolvimento sustentável de forma integrada e inter-relacionada.

Os 17 objetivos se traduziram em 169 metas a serem alcançadas até 2030, abarcando aspectos diversos que vão desde a erradicação da

da ociosidade forçada dos desempregados. Libertação também porque, etimologicamente, a palavra desenvolver significa tirar a casca do grão, dar a possibilidade de crescer, remover os obstáculos ao desenvolvimento. O processo da remoção dos obstáculos e da ampliação e efetivação dos direitos humanos passa por várias fases: aspirações, reivindicações, lutas, reconhecimento do direito.” (SACHS, Ignacy. *Desenvolvimento e Direitos Humanos*; (conferência na Universidade Federal de Alagoas); saudações de Rodrigo Ramalho Filho e Vinícius Nobre Lage. Maceió: Prodema. 2000, p. 32).

- 5 “O objetivo da **sustentabilidade social** é melhorar os níveis de distribuição de renda, com a finalidade de diminuir a exclusão social e a distância (econômica) que separa as classes sociais. A **sustentabilidade econômica** diz respeito a aumentos na eficiência do sistema, seja na alocação de recursos ou na sua gestão. A **sustentabilidade ecológica** concerne à preservação do meio ambiente, sem, contudo, comprometer a oferta dos recursos naturais necessários à sobrevivência do ser humano. A **sustentabilidade espacial** refere-se ao tratamento equilibrado da ocupação rural e urbana, assim como de uma melhor distribuição territorial das atividades econômicas e assentamentos humanos. Já a **sustentabilidade cultural** diz respeito à alteração nos modos de pensar e agir da sociedade de maneira a despertar uma consciência ambiental que provoque redução no consumo de produtos causadores de impactos ambientais.” (Grifo Nosso) (SACHS, Ignacy. *Rumo à Ecosocioeconomia – Teoria e prática do desenvolvimento*. Paulo Freire Vieira (org.). São Paulo: Cortez, 2007).

pobreza, com garantia de segurança alimentar a todos os indivíduos do planeta, passando pela promoção de educação, igualdade de gênero, segurança energética, infraestrutura, produção sustentável, combate à crise climática, até à garantia da paz e estabelecimento de parcerias, dentre vários outros, representando um compromisso com a dignidade humana a nível planetário, pensando em critérios para um futuro genuinamente sustentável.

Neste cenário ganha especial importância o papel dos instrumentos tributários, os quais representam a principal fonte de receitas para a implementação dos direitos fundamentais e, por conseguinte, imprescindíveis para a garantia dessa sustentabilidade sistêmica traduzida por meio dos ODS.

O papel da tributação no contexto do desenvolvimento sustentável ocorre, inicialmente, a partir do estabelecimento de estratégias de tributação ambiental, em complemento aos instrumentos de comando-e-controle tradicionalmente utilizados, mas não pode parar por aí.

2. A DIFUSÃO DA TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL

Acoplado ao surgimento da noção de desenvolvimento sustentável, o uso de tributos verdes (*green taxes*) difundiu-se, a partir dos anos 90, a partir de uma exigência da própria eficiência econômica, pautada na necessidade de internalização das externalidades ambientais e da ineficiência do mercado para lidar com essas falhas.

Tecnicamente, as externalidades ocorrem quando um agente econômico exerce uma influência positiva ou negativa sobre outro, sem que os efeitos sejam compensados pelo mercado, fazendo com que o benefício ou o prejuízo que um agente econômico traz ao outro não sejam contabilizados no custo da produção. Portanto, a pessoa que recebe o benefício não paga nada por ele, e a pessoa que causa prejuízo não paga nada pelo eventual dano causado a um terceiro. Isso indica que custos e benefícios circulam fora do mercado, sem que um preço lhes seja incutido.

Alfred Marshall usou o termo pela primeira vez em seu trabalho “Principles of Economics” (MARSHAL, 1996). No entanto, Pigou (1932) foi o primeiro a explorar o tema dentro do viés tributário, em sua teoria sobre a economia do bem-estar, preconizando a possibilidade

de o Estado promover a internalização das externalidades ambientais por meio da instituição de tributos, os quais culminariam por impor um custo às emissões poluentes.

Verifica-se, então, que dessa necessidade de regulação das falhas de mercado nasce uma nova perspectiva de legitimação para a intervenção estatal (Rosanvallon, 1992, p. 60), na medida em que os poderes públicos intervêm, através da esfera tributária, para otimizar a distribuição dos custos ambientais e também para limitar a emissão de externalidades ambientais.

Nesse cenário, vários países passaram a incorporar tributos ambientais em seus sistemas. Todavia, há uma grande dificuldade em se definir o que efetivamente consiste em um tributo ambiental e, em especial, seus efeitos.

Em geral, se considera que um tributo ecológico é aquele que foi expressamente criado pelo legislador com o objetivo de proteger o meio ambiente, sendo que a intenção de induzir o comportamento do contribuinte deve necessariamente estar presente na definição do tributo no momento de sua criação.

Entretanto, parece claro que o simples fato de nomear um tributo como “ambiental” no momento de sua criação não acrescenta absolutamente nada à sua verdadeira realidade. Chamar um imposto de “ambiental” não significa que ele realmente servirá à causa da proteção do meio ambiente.

Portanto, quando o legislador cria um tributo com finalidade ambiental, deve ter em mente que essa finalidade só será válida se na prática ela ocorrer. Em outras palavras, o legislador deve garantir que o tributo realmente sirva para proteger o meio ambiente, seja porque a receita obtida é destinada à causa ambiental, seja porque o tributo incide diretamente sobre uma atividade que é prejudicial ao meio ambiente.

É importante notar que a afetação da receita do tributo é um elemento externo à sua estrutura sob o ponto de vista do direito tributário, além de não se coadunar com o princípio geral da não-afetação da receita de impostos (e sofrendo com estratégias como a desvinculação de receitas orçamentárias, adotada no Brasil).

Assim, é fundamental que a finalidade ambiental de um tributo ecológico seja expressa pelos elementos de sua regra matriz de incidência, e em especial, pelos critérios material e quantitativo.

Isso significa, portanto, que um fator poluente - ou o uso de um recurso natural - deve ser levado em conta na base tributária, de modo a enviar um sinal ao poluidor que ele pagará pelo custo da poluição causada ao meio ambiente ao fazer escolhas de produção ou consumo.

Nesse sentido, muitas vezes, sequer é necessário criar um tributo totalmente novo, pois a simples variação do critério quantitativo proporcionalmente ao nível de externalidade ambiental de cada produto ou serviço já possibilita a internalização satisfatória, dando caráter ambiental a um tributo. *A contrario sensu*, de nada serve a imposição indiscriminada sobre determinada categoria de produtos poluentes, sem distinguir o potencial de poluição gerado por cada elemento que se enquadre em seu escopo.

Dentro dessa perspectiva, vêm se difundindo as Reformas Fiscais Verdes, adotadas em vários países europeus, ou a criação de *green taxes* (ou tributos sobre carbono e demais poluentes).

Ao se analisar esses tributos dentro do contexto da sustentabilidade sistêmica, e em especial daquela preconizada a partir dos 17 objetivos que compõem a Agenda 2030, verifica-se que as imposições voltadas à internalização de externalidades ambientais negativas concernem a apenas um ou poucos aspectos dos ODS. Em geral, o ODS 13, relacionado à luta contra as mudanças climáticas, é o objetivo para o qual as *green taxes* visam contribuir. O comum aumento da regressividade inerente a uma tributação estruturada em *green taxes* pode, ainda, por vezes, prejudicar o atendimento a outros ODS.

A potencialidade da tributação no alcance dos Objetivos do Desenvolvimento Sustentável, portanto, deve ser discutida em sua grande complexidade, que vai muito além do uso ou criação de impostos verdes, não devendo restringir-se ao alcance do ODS 13.

É necessário ampliar a visão estruturante sobre o papel dos tributos dentro desse cenário que urge a tomada de medidas para que os diversos países do mundo alcancem as metas com as quais se comprometeram em 2015.

3. A VISÃO AMPLIATIVA DA TRIBUTAÇÃO PARA ALCANCE DOS ODS

A adoção da Agenda 2030 para o Desenvolvimento Sustentável trouxe um compromisso de todos os países com um conjunto de objetivos e metas universais, integradas e transformacionais, codificados nos ODS, cuja tradução em ação representa um grande desafio.

A tributação é um importante mecanismo de estímulo ao desenvolvimento sustentável, que pode aumentar a eficiência da utilização de recursos naturais, impulsionar a inovação e possibilitar a transformação para o alcance do bem comum. Uma política fiscal que promova a criação de adequados incentivos na economia, acoplada a um uso otimizado dos recursos são fatores-chave para o alcance dos Objetivos do Desenvolvimento Sustentável.

Uma parceria entre o Fundo Monetário Internacional (FMI), a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), a Organização das Nações Unidas (ONU) e o Banco Mundial (WBG) identificou a tributação é um fator significativo em, pelo menos, 10 dos 17 ODS, estruturando uma plataforma específica para tratar a interrelação entre esses elementos.

A conexão entre os tributos e os ODS estabelecida pela plataforma tem por fundamento diversos grandes elementos.

O primeiro deles é a importância dos recursos gerados pelos tributos, os quais são essenciais para financiar as atividades públicas que servem à implementação dos ODS. Decerto, todos os ODS encontram-se contemplados por este elemento, na medida em que recursos públicos são imprescindíveis para a implementação de quaisquer políticas públicas. Há uma relação especial deste aspecto com o disposto no ODS 17, que trata da construção de parcerias e meios de implementação para o atendimento às metas dos ODS.

Um segundo aspecto diz respeito à equidade e crescimento econômico, os quais são intrinsecamente afetados pela estrutura tributária. Este elemento encontra-se diretamente correlacionado ao ODS 1, que toca à erradicação da pobreza, bem como ao ODS 8, que traz metas de crescimento econômico com trabalho decente, bem como ODS 10, re-

lativo ao objetivo de redução das desigualdades, e igualmente ao ODS 5, relacionado à igualdade de gênero.

Além disso, os tributos influenciam o comportamento e as escolhas das pessoas, com implicações para os resultados em saúde, a educação, consumo sustentável, energia limpa e luta contra as mudanças climáticas, abordados pelos ODS 3, 4, 12, 7 e 13.

Além disso, uma tributação justa e equitativa promove a confiança do contribuinte no governo e fortalece os contratos sociais que sustentam o desenvolvimento, relacionando-se ao ODS 16, voltado à promoção da Justiça, paz e instituições sólidas e eficazes.

É interessante notar que o aumento do esforço fiscal interno aos países vem sendo destacado pelas instituições internacionais como um elemento-chave nesse cenário. De fato, a falta de capacidade impositiva vem sendo vista como um sintoma, mas também como uma das causas da dificuldade de desenvolvimento. Nesse sentido, instituições internacionais (IMF and World Bank (2016)) indicam como prioridade a mobilização de fundos nacionais, através da otimização dos sistemas tributários e da capacidade impositiva, para que se possa alcançar os Objetivos do Desenvolvimento Sustentável. Porém, os benefícios do aumento da arrecadação dependem, por óbvio, da forma como se dá a alocação dos recursos públicos. Ou seja, a obtenção de recursos ou o aumento da tributação por si só, é insuficiente, de modo que sua influência na implementação dos ODS depende de como os recursos são gerenciados e utilizados.

Assim, ao se voltar a atenção para a otimização dos sistemas de obtenção de recursos internos aos países, a necessária implementação dos ODS demanda que um eventual aumento da carga tributária venha realmente acompanhado de uma efetiva melhoria da alocação em gastos sociais.

O alcance do desenvolvimento sustentável sistêmico deixa evidente, portanto, que o fenômeno tributário deve ser estruturado de forma conjunta com o fenômeno financeiro, correlacionando-se com a forma como os recursos são aplicados, bem como com o uso das renúncias fiscais (*tax expenditures*) e dos fundos financeiros que vinculam a receita a uma determinada despesa específica, voltada ao atendimento dos ODS.

No que concerne à tributação em si, nos parece essencial um maior desenvolvimento acerca da estruturação do sistema e seu aspecto indutivo e internalizador.

Note-se que o aspecto indutivo da tributação é de extrema importância quando se busca uma agricultura sustentável (ODS 2), bem como para o desenvolvimento de produção e consumo responsáveis (ODS 12) e incentivo à produção de energia limpa (ODS 7). Serve ainda, dentro de políticas de estruturação urbana, sendo fundamental para o atendimento do ODS 11. Sendo os incentivos fiscais instrumentos de grande valia para o desenvolvimento, ainda, da inovação industrial (ODS 9).

Ao lado disso, a tributação como elemento de internalização de externalidades é um instrumento indispensável na luta contra as mudanças climáticas (ODS 13), por meio da tributação ambiental (conforme mencionado). Porém, a tributação diferencial de externalidades negativas indubitavelmente serve ao atendimento do ODS 3, enquanto elemento das políticas de saúde, fazendo-se recair uma imposição mais gravosa sobre o álcool, tabaco, mas também sobre bebidas açucaradas e alimentos ultraprocessados.

Isso perpassa, ainda, pela estruturação de uma imposição justa sobre as indústrias extrativas de recursos naturais, muito comuns em países em déficit de desenvolvimento. Tal imposição deve considerar as externalidades negativas, mas igualmente as externalidades positivas de tais atividades, mas também sua efemeridade, fomentando-se um sistema que preze pela sustentabilidade intergeracional.

Ressalte-se, enfim, o papel primordial do uso da tributação dentro de uma perspectiva sensível ao gênero, meta-chave para o atendimento ao ODS 5. Isso porque, a pseudoneutralidade do sistema tributário esconde um viés que acirra a desigualdade entre os gêneros, decorrente tanto da regressividade exacerbada quanto da falta de diferenciação na forma de imposição, que muitas vezes culmina por tributar de forma mais gravosa produtos consumidos majoritariamente ou exclusivamente por mulheres (como é o caso da tributação sobre produtos de higiene menstrual).

Neste ponto se chega à interseção entre a base (ou forma) de incidência que influenciam o comportamento dos contribuintes e a estruturação do sistema (e da administração) tributário em si.

Sem a busca pela construção de uma estratégia de imposição pautada na progressividade, torna-se quase impossível alcançar a erradicação da pobreza (ODS 1) e a redução das desigualdades (ODS 10).

Além do que, o atendimento aos ODS 16 e 17 tornam imprescindível a construção de uma administração tributária sólida, transparente e eficiente, capaz de combater de forma justa e eficaz a evasão fiscal, e que utilize de forma séria os gastos tributários, enquanto elementos essenciais para a coesão social.

Enfim, a manutenção de sistemas tributários complexos e falta de preocupação com o aumento da capacidade e eficiência das administrações fiscais sem dúvida aumentam os riscos de evasão tributária e o fluxo de capitais ilícitos que implicam em perda de recursos valiosos e o desperdício de um dos instrumentais mais poderosos para o alcance da sustentabilidade sistêmica através dos Objetivos do Desenvolvimento Sustentável.

4. O MEIO AMBIENTE NA REFORMA TRIBUTÁRIA DO CONSUMO NO BRASIL (EC 132)

4.1. O meio ambiente como princípio do sistema tributário

Desde a aprovação da Constituição de 1988 o Brasil já conta com um capítulo específico para tratar do meio ambiente, afirmando que “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” (Capítulo IV, inserido no Título VII, Art. 225).

A despeito disso, não havia disposições constitucionais tributárias específicas regulando a matéria.

Em 2001 foi inserido pela Emenda Constitucional 33, que os recursos arrecadados pela CIDE – Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, quando incidente sobre a atividade petrolífera, teria uma parte de seus recursos destinados ao financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás (Art. 177,

§4º, II, “b”), o que está em linha com o ODS 13 (mudanças climáticas) e o 07 (energia limpa).

Apenas em 2023, por meio da ampla reforma tributária do consumo aprovada durante o terceiro mandato do Presidente Lula, por meio da EC - Emenda Constitucional nº 132, é que a preocupação ambiental adentrou no sistema tributário constitucional – embora muitas normas existissem no âmbito infraconstitucional.

Já existia como princípio da ordem econômica a obrigatoriedade de defesa do meio ambiente, tendo a EC 132 acrescentado que esta ocorrerá “mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação” (Art. 170, inciso VI, CF).

Foi também disposto pela EC 132, como uma novidade, que, sempre que possível, a concessão de incentivos regionais pela União considerará critérios de sustentabilidade ambiental e redução das emissões de carbono (Art. 43, §4º), o que se constitui em uma medida de proteção ambiental. O uso da expressão “sempre que possível” no texto da norma denota a *relação de tensão* existente entre os ODS 08 (trabalho decente e crescimento econômico), o 10 (redução das desigualdades) e o 01 (erradicação da pobreza), em cotejo com diversos outros, como o 13 (mudanças climáticas), pois, de um lado, existem notórias dificuldades para o desenvolvimento de algumas regiões brasileiras, como se verifica no Nordeste, o que pode acarretar a hipótese de os aspectos econômicos virem a ser determinantes, e, por outro lado, destaca a questão ambiental, impedindo práticas econômicas predatórias. Tal *relação de tensão* reflete a dificuldade existente em se agir para cumprir de forma englobada todos os ODS, o que acaba gerando *soluções de compromisso* nas normas aprovadas, reduzindo sua efetividade.

O *destaque* veio por meio da inserção pela EC 132, do §3º ao Art. 145, prescrevendo o que Sistema Tributário Nacional deverá observar o princípio da defesa do meio ambiente, o que inibirá diversas normas fiscais que incentivam a poluição, mesmo que de forma indutiva, trazendo impactos econômicos no curto prazo, com benefícios à toda a população em médio e longo prazos, e atendendo a diversos ODS estabelecidos,

como o 13 (mudanças climáticas) o 14 (vida na água), o 15 (vida terrestre), além do 07 (energia limpa). Aqui não se usou a expressão “sempre que possível”, aplicando-se o princípio em sua plenitude para todos os entes federados, seja na imposição tributária, seja nas renúncias fiscais. Trata-se de uma inovação benfazeja, pois destaca as preocupações ambientais em conjunto com os interesses meramente econômicos, mesmo se tratando de uma receita dirigida aos cofres estatais.

O §3º do Art. 145 também consagra os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária e da cooperação, o que se coaduna com o ODS 17 (parcerias e meios de implementação) e com o 16 (justiça e instituições eficazes). *Simplicidade* é um desiderato que sempre deve ser perseguido, em especial no que se refere ao que é pago pela sociedade para a prestação de serviços públicos. *Transparência* é sempre bem-vinda, pois permite que se veja com maior clareza o que está sendo cobrado, bem como no que está sendo utilizado o recurso arrecadado.

Muito mais complexa é a proposta de implementar o princípio da *justiça tributária*, vinculada diretamente ao ODS 16 (justiça e instituições eficazes), em especial no que se refere à tributação do consumo, que tende a ser igual para todos os consumidores, podendo variar em termos de seletividade, e não de progressividade. Tal preceito deve ser lido em conjunto com o §4º do mesmo Art. 145, também introduzido pela EC 132, que determina que as alterações na legislação tributária devam buscar atenuar os efeitos regressivos, o que é usual na tributação do consumo.

A análise do princípio da *justiça tributária* requereria, em face de sua complexidade, um vasto estudo específico que não cabe no presente texto, mas, destaca-se que o debate deve perpassar sobre o que é individual (quanto cada qual paga) e o geral (quanto foi arrecadado, e seu uso em prol da sociedade), o que nos leva a discutir a matéria sob as óticas macro e microjurídica⁶. A justiça tributária deve ser analisada sob o prisma individual ou geral? É neste ponto que se potencializa a complexidade do tema, que pode alcançar aspectos intergeracionais, fortemente conectados à matéria ambiental e financeira.

6 Scaff, F. (2023) An Introduction to an Analysis of the Macro and Micro Legal Aspects and Public Policies. *Beijing Law Review*, 14, 1673-1689. Acessível por: 10.4236/blr.2023.144092.

É positiva a inserção deste princípio no Sistema Tributário Nacional, rogando-se que não se torne letra morta, com efeitos meramente retóricos, como sói acontecer com os princípios que estabelecem com vaguidade a proteção dos contribuintes.

4.2. O IS - Imposto Seletivo como um tributo ambiental

Foi também aprovada pela EC 132 a criação de um Imposto Seletivo - IS sobre a “produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, nos termos de lei complementar”, de competência da União (Art. 153, VIII), o que se assemelha a um *green tax*.

À primeira vista parece algo bastante positivo, pois sua incidência corresponderá àquilo que na doutrina se identifica como *imposto sobre externalidades*, também conhecida pelo nome de *excise tax* ou *tributo sobre o pecado* – embora a denominação não esteja completamente adequada à descrição normativa proposta. Este tipo de tributo é conhecido como *imposto pigouviano*, em homenagem ao economista britânico Arthur C. Pigou, que expôs seus fundamentos teóricos na primeira metade do século XX. A ideia de Pigou se baseia na *seletividade*, tributando mais fortemente atividades que gerem externalidades *negativas*, tais como poluição ou malefícios à saúde, e privilegiando externalidades *positivas*, como as que se referem a bens e serviços de primeira necessidade para a população. Na origem discutia-se *fortemente* sua incidência sobre a *renda* e apenas *lateralmente* sobre o *consumo*, tendo havido intenso debate teórico acerca de sua mensuração. No Brasil, conforme redigido, atingirá apenas as externalidades *negativas*, e poderá incidir sobre diversas etapas do ciclo econômico.

Consta ainda que o IS: 1) não incidirá sobre as exportações (exceto sobre as de petróleo e de minério); 2) nem incidirá sobre as operações com energia elétrica e com telecomunicações; 3) incidirá uma única vez sobre o bem ou serviço; 4) não integrará sua própria base de cálculo, embora integre a de outros tributos especificados (ICMS, ISS, IBS e CBS); 5) poderá ter o mesmo fato gerador e base de cálculo de outros tributos; 6) terá suas alíquotas fixadas em lei ordinária, podendo ser específicas, por unidade de medida adotada, ou *ad valorem*; 7) e na extração de petróleo ou de minério, o imposto será cobrado pela extração independentemente

da destinação (o que permite a tributação na exportação), caso em que a alíquota máxima corresponderá a 1% (um por cento) do valor de mercado do produto

Ainda falta ser editada a lei complementar que regulará essa inovação constitucional, mas registra-se desde logo ser extremamente negativo que o IS integre a base de cálculo de outros tributos, ou seja, *será um tributo que incide sobre outros* o que já ocasionou muita discussão judicial.

Além disso, o IS ainda “poderá ter o mesmo fato gerador e base de cálculo de outros tributos”, o que abre um leque para superposições tributárias inadequadas e indevidas.

Embora conste que “incidirá uma única vez sobre o bem ou serviço”, não ficou claro se no processo produtivo a incidência sobre um ou alguns insumos afastará a tributação sobre o produto final. Observa-se 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. Trata-se de um aspecto que pode gerar incontáveis judicializações. Exemplo: a industrialização da cana pode resultar em etanol ou em açúcar. Caso venha a ser considerado o açúcar como um produto prejudicial à saúde, apenas ele será objeto do IS ou toda a cadeia produtiva? Será considerado prejudicial à saúde o produto “açúcar” ou os produtos que resultarem em bebidas açucaradas, como os refrigerantes? Ou incidirá sobre toda a cadeia econômica de industrialização dessas bebidas? Ou ainda, incidirá sobre a cadeia de produção do açúcar *e também* sobre a dos refrigerantes? Esses aspectos deverão ser regulados na lei complementar.

A tributação sobre as *exportações* de minério e de petróleo se constituem em outro aspecto negativo desse imposto, pois, como regra universal, não devem ser exportados tributos, apenas bens e serviços – isso trará impacto na balança comercial brasileira, sem nenhum reflexo vantajoso para o meio ambiente, exceto aumento de arrecadação.

Nas operações internas, a incidência do IS sobre derivados de petróleo, combustíveis e minerais acarretará o aumento do preço desses bens atualmente essenciais. Observe-se o impacto desses produtos nas cadeias produtivas em geral, e aos consumidores. Não se trata da mesma dúvida acima exposta, usando o exemplo dos refrigerantes, pois mais

ampla. A incidência sobre minerais em geral é relevante, pois basta olhar ao redor e ver que nosso cotidiano está repleto deles, desde os *chips* do computador e celulares, até a areia, cimento e tijolos das construções que nos abrigam. Tudo isso será impactado, independente de se tributar ou não o produto ou o específico processo produtivo. O mesmo se pode dizer sobre os produtos derivados de petróleo, que alcançam inclusive os plásticos.

Independentemente do debate acima exposto, por si só extremamente preocupante, existe outro, específico sobre petróleo, que alcança os combustíveis fósseis. Há quem defenda que é imprescindível estabelecer a incidência do IS sobre esses produtos, pois perniciosos ao meio ambiente, devendo o Brasil aderir às boas práticas internacionais. Não se pode contestar esse argumento, sob pena de se negar a ciência, mas, no âmbito *tributário brasileiro*, o que fazer com a CIDE-Petróleo, que já cumpre essa função, inclusive destinando os recursos arrecadados para gastos de preservação ambiental? Não foi previsto pela EC 132 a hipótese de que, incidindo a CIDE, não incidiria o IS, ou vice-versa. Haverá dupla incidência, com a mesma finalidade. Registre-se que o setor já paga na extração a CFEM – Compensação Financeira para a Exploração Mineral para a União, embora não se configure como um tributo, mas como um custo financeiro (preço público) em decorrência dessa atividade.

Seguramente haverá aumento de preço que implicará diretamente nos custos e na inflação. Cabe lembrar que o IS terá em sua base de cálculo o IBS e a CBS, repetindo a perversa dinâmica de *tributo sobre tributo*, já vastamente contestada, além de ser *cumulativo*, isto é, *não* abater o valor que foi pago referente às operações anteriores.

Espera-se que a lei complementar afaste os problemas acima apontados, e regule o IS de forma adequada aos ODS, e não com finalidade simplesmente arrecadatória.

4.3. Tributação sobre o patrimônio e meio ambiente

A despeito de a EC 132 ter sido centrada na questão da tributação *do consumo*, também foram alterados alguns aspectos da tributação sobre a *propriedade*, introduzindo alguma vertente ambiental.

Para o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA foi estabelecido que terá alíquotas mínimas fixadas pelo Senado Federal, podendo variar em função do tipo, do valor, da utilização e do impacto ambiental do veículo (Art. 155, §6º), o que coloca sob a alça de mira os veículos poluentes, que sofrerão maior carga tributária em razão desse imposto. O ODS 07 (energia limpa) e o 13 (mudanças climáticas) estão no centro dessa modificação.

O Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doações - ITCMD terá suas alíquotas máximas fixadas pelo Senado Federal (atualmente em 8%, conforme a Resolução 9/92) e não incidirá sobre as doações destinadas, no âmbito do Poder Executivo da União, a projetos socioambientais ou destinados a mitigar os efeitos das mudanças climáticas e às instituições federais de ensino (Art. 155, §1º, V). Trata-se de alteração bastante positiva, incentivando a realização de doações ao *terceiro setor*, que antes eram tributadas e geraram muita discussão durante a pandemia do Covid-19.

Já o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU, desde a redação original da Constituição de 1988 previa a possibilidade de incidir de forma *progressiva no tempo*, visando implementar a função social da propriedade (Art. 182, §4º, II, CF), o que se coaduna com o ODS 11 (cidades e comunidades sustentáveis). A norma estabelece ser facultado ao Município exigir do proprietário de solo urbano não utilizado, não edificado, ou que esteja sendo subutilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena de o tributo ser majorado ano a ano, na forma da lei que aprovou o plano diretor municipal.

4.4. Outras disposições ecológicas na EC 132

Existe um sistema que não é propriamente *tributário*, pois não se refere à imposição frente aos contribuintes, mas *financeiro*, uma vez que se trata do rateio de verbas que já ingressaram nos cofres públicos, cuja destinação é dirigida a questões ambientais. Um desses instrumentos financeiros é o que se denominou de Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e alguns serviços – ICMS, de ICMS-Ecológico, pelo qual parte do que é arrecadado pelos Estados deve ser compartilhado com os Municípios que atentem para questões ambientais. Com a EC 132, o ICMS será paulatinamente extinto, e introduzido um IVA Dual, por meio

do qual os Estados e Municípios passarão a cobrar o Imposto sobre Bens e Serviços – IBS. Durante a tramitação do Projeto de Emenda Constitucional havia dúvidas sobre a destinação dos recursos do IBS para o meio ambiente, nos moldes antes preconizados para o ICMS-Ecológico, mas foram mantidas as vinculações, como se verifica no Art. 158, §2º, III, que destina 5% do que for transferido pelos Estados aos Municípios com base em indicadores de preservação ambiental, de acordo com o que dispuser lei estadual.

Outro instrumento financeiro pode ser visto na instituição do Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional (Art. 159-A, CF), com o objetivo de reduzir as desigualdades regionais e sociais, determinando a aplicação de recursos prioritários para projetos que prevejam ações de sustentabilidade ambiental e redução das emissões de carbono, o que está alinhado com os ODS 07 (energia limpa) e 13 (mudanças climáticas), dentre outros.

A igualdade de gênero, que se constitui no ODS 5, também foi objeto da EC 132, ao estabelecer que os diversos regimes diferenciados de tributação serão submetidos a avaliação quinquenal de custo-benefício, devendo examinar o impacto da legislação tributária na promoção da igualdade entre homens e mulheres (Art. 9º, §§ 9º e 10, EC 132). Registre-se que foi estabelecido um regime diferenciado para a tributação de produtos vinculados aos cuidados básicos à saúde menstrual e aos produtos de higiene pessoal e limpeza majoritariamente consumidos por famílias de baixa renda, reduzindo a alíquota básica do IBS em 60% (Art. 9º, §1º, VI e IX, EC 132), este último mais vinculado ao ODS 01 (erradicação da pobreza), mas ambos vinculados ao ODS 3 (saúde e bem-estar).

Também foi introduzido pela EC 132 o Art. 225, VIII, determinando ao Poder Público manter regime fiscal favorecido para os biocombustíveis e para o hidrogênio de baixa emissão de carbono, na forma de lei complementar, a fim de assegurar-lhes tributação inferior a incidente sobre os combustíveis fósseis, capaz de garantir diferencial competitivo em relação a estes. Tal preceito possui uma lógica concorrencial em prol dos combustíveis com baixa emissão de carbono, em comparação com os combustíveis fósseis, o que é positivo em termos ambientais, e atende aos ODS 07 (energia limpa) e 13 (mudanças climáticas).

CONCLUSÕES

Ao se dar conta do problema ambiental observou-se uma ampla mudança na sociedade mundial, tendo como marco o Relatório Brundtland. A partir de então, diversas ações passaram a ser determinadas globalmente como *soft law*, pois dispensa a internacionalização dessas regras por meio de convenções ou tratados internacionais, visando combater problemas que são comuns à toda a humanidade. Surgem daí os 17 ODS – Objetivos de Desenvolvimento Sustentável, os quais apresentam ações para possam ser alcançados os 08 ODMs - Objetivos de Desenvolvimento do Milênio.

O meio ambiente nos envolve, incluindo-nos como agentes passíveis de nele gerarmos impactos relevantes, por meio de ações e omissões.

O sistema tributário e financeiro, que envolve diretamente os Estados nacionais, devem ser engajados nesse esforço global, pois, sem recursos públicos *nacionais*, jamais serão alcançados esses objetivos *universais*. Eis a razão pela qual os estudos de direito tributário e de direito financeiro devem se voltar à consecução desses esforços, visando obter recursos e induzir comportamentos mais consentâneos com o desenvolvimento sustentável, que é um dos objetos centrais do direito ambiental.

No Brasil, a reforma tributária do consumo, aprovada em 20 de dezembro de 2023 por meio da EC 132, constitucionalizou diversos preceitos que se coadunam com os Objetivos do Desenvolvimento Sustentável – ODS, conforme exposto, inclusive inserindo o meio ambiente como um dos princípios que devem nortear todo o sistema tributário nacional.

Foi um importante passo, que, espera-se, venha a ser ampliado nas leis complementares em gestação.

BIBLIOGRAFIA BÁSICA

FURTADO, Celso. *O Mito do Desenvolvimento Econômico*. São Paulo: Paz e Terra, 1974.

MARSHALL, Alfred. *Princípios de Economia*. São Paulo: Editora Nova Cultural, 1996.

MEADOWS, Donella H., et alii. *Limites do Crescimento*. São Paulo: Perspectiva, 1972.

PIGOU, Arthur Cecil. *The Economics of Welfare*, 4th ed. London: Macmillan, 1932.

ROSANVALLON, Pierre. *Histoire du suffrage universel en France*. Paris: Éditions Gallimard, 1992

SACHS, Ignacy. Rumo à Ecosocioeconomia – Teoria e prática do desenvolvimento. Paulo Freire Vieira (org.). São Paulo: Cortez, 2007.

SACHS, Ignacy. *Desenvolvimento: incluyente, sustentável, sustentado*. Rio de Janeiro: Garamond, 2004.

SACHS, Ignacy. *Desenvolvimento e Direitos Humanos*. Maceió: Prodem. 2000.

SCAFF, F. *An Introduction to an Analysis of the Macro and Micro Legal Aspects and Public Policies*. *Beijing Law Review*, 14, 2023, p. 1673-1689.

SCAFF, F. F.; TUPIASSU, L. V. da C. *Tributação e políticas públicas: O ICMS ecológico*. In: BRAGA, R.; SION, A.; BARRETO JR., L. F. *Amazônia: os desafios da região sob a perspectiva jurídica*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007. p. 59-79

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

TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. *Tributação Ambiental. a Utilização de Instrumentos Econômicos e Fiscais na Implementação do Direito ao Meio Ambiente*. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2006.



PRINCÍPIO DA COOPERAÇÃO TRIBUTÁRIA E O ESQUECIDO ART. 212 DO CTN

Hugo de Brito Machado Segundo¹

INTRODUÇÃO

Além de unificar e centralizar a tributação sobre o consumo por meio de um IVA Dual, a reforma tributária promovida pela EC 132/2023 introduziu expressamente no sistema alguns princípios, agora previstos nos §§ 3.º e 4.º do Art. 145 da Constituição.

Sem entrar na discussão sobre eventual ineditismo ou sobre a pré-existência implícita desses princípios (sendo essa última hipótese, a meu ver, a correta), importa notar que sua explicitação enfraquece (ainda mais) a legitimidade de atos que contrariem os objetivos por eles proclamados. Passa-se a exigir, ao menos, fundamentação mais robusta para justificar condutas que não promovam simplicidade, transparência, justiça, cooperação ou proteção ambiental. Além disso, sua positivação reforça o requisito do pré-questionamento — ponto que pode parecer trivial a quem observa o fenômeno de fora, mas é decisivo para quem precisa submeter, com base nesses princípios, uma controvérsia ao Supremo Tribunal Federal.

Este texto tem um objetivo mais modesto: confrontar o princípio da cooperação, recentemente inserido no Art. 145 da CF/88, com o Art. 212 do Código Tributário Nacional — dispositivo de grande relevância para a efetivação da cooperação, mas que permanece negligenciado e sistematicamente descumprido, ano após ano, por todas as Fazendas Públicas.

¹ Advogado. Livre-Docente em Direito Tributário pela Faculdade de Direito da USP. Professor Associado da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Ceará. Professor do Centro Universitário Christus. Membro do ICET – Instituto Cearense de Estudos Tributários e do IBDT – Instituto Brasileiro de Direito Tributário. *Visiting Scholar* da *Wirtschaftsuniversität*, Viena, Áustria (2012/2013 – 2015/2016 - 2018).

1. COOPERAÇÃO TRIBUTÁRIA

À primeira vista, a ideia de “cooperação tributária” pode sugerir algo simples e direto: que cabe ao contribuinte colaborar com o Fisco, pagando o tributo. Não é esse, contudo, o verdadeiro alcance do princípio — ou, ao menos, não é apenas esse. Se o objetivo fosse apenas tornar exigível o pagamento do tributo, bastaria a previsão legal da obrigação principal.

Sem entrar na polêmica da distinção entre regras e princípios², e todo o equivocado sincretismo³ que existe em torno dela, lembre-se que princípio é norma que orienta a realização de um estado ideal de coisas, ou o cumprimento de metas e fins, sem definir os meios concretos para alcançá-los — meios esses que se presumem compatíveis, proporcionais e conciliáveis com o restante do ordenamento jurídico. A cooperação, portanto, deve operar em harmonia com a legalidade, a anterioridade, a capacidade contributiva, a irretroatividade, as regras de competência e, enfim, com todo o sistema normativo — jamais contra ele.

Convém lembrar que cooperar é agir em conjunto para alcançar um fim comum. Ou *trabalhar ou agir em conjunto para atingir determinado*

2 Com isso não pretendemos diminuir a importância de tal aspecto do problema. Absolutamente. A questão é que a doutrina dele já trata com bastante minudência, não sendo pertinente fazê-lo aqui. Confirmam-se, a propósito, e de modo meramente exemplificativo: BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 13. ed, São Paulo: Malheiros, 2003, pp. 392 e ss; GUERRA FILHO, Willis Santiago. **Processo Constitucional e Direitos Fundamentais**. 3.ed, São Paulo: Celso Bastos Editor, 2003, pp. 65 e ss e “Princípio da proporcionalidade e Teoria do Direito”. In. GRAU, Eros Roberto; GUERRA FILHO, Willis Santiago (Orgs.). **Direito Constitucional – Estudos em homenagem a Paulo Bonavides**. São Paulo: Malheiros, pp. 268 e ss; PONTES, Helenilson Cunha. **O Princípio da Proporcionalidade no Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2000; ÁVILA, Humberto Bergmann. “A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade”, em **RDA** 215/151-179; SILVA, Luís Virgílio Afonso da. “O proporcional e o razoável”. In. TORRENS, Haradja Leite e GUEDES, Mario Sawatani (Coord.). **A Expansão do Direito - Estudos de Direito Constitucional e Filosofia do Direito, em homenagem ao Professor Willis Santiago Guerra Filho**. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2004, p. 83; BARROS, Suzana de Toledo. **O princípio da proporcionalidade e o controle de constitucionalidade das leis restritivas de direitos fundamentais**. Brasília: Brasília Jurídica, 1996.

3 Para um estudo comparado das várias doutrinas a respeito dos princípios jurídicos, e para uma crítica ao “sincretismo metodológico” eventualmente nelas verificado, cfr. SILVA, Virgílio Afonso da. Princípios e Regras: Mitos e equívocos acerca de uma distinção. **Revista Latino-Americana de Estudos Constitucionais**, n.º 1, janeiro/junho 2003, Belo Horizonte: Del Rey, 2003, p. 607. Embora divirja de Virgílio Afonso em alguns pontos, converge com ele, no que tange à crítica ao aludido sincretismo entre concepções distintas de princípios: ÁVILA, Humberto Bergmann. **Teoria dos Princípios**. 4.ed, São Paulo: Malheiros, 2004, *passim*; _____, **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 38 e ss.

fim específico.⁴ Ou ainda *operar, ou obrar, simultaneamente, ou trabalhar em comum*.⁵ Trata-se, portanto, de uma atuação simultânea e articulada entre diferentes pessoas. No contexto da cooperação tributária, isso significa que não apenas o contribuinte deve agir com vistas a esse objetivo, mas que múltiplos sujeitos devem atuar conjuntamente.

Compreender o que se entende por cooperação tributária exige reconhecer que ela não se resume à atuação do contribuinte: envolve a ação conjunta de diferentes sujeitos em direção a um fim comum.

À luz do princípio da cooperação, devem agir em conjunto todos aqueles cujo comportamento, conforme as demais normas do sistema, contribua para um fim comum. Esse fim não é, simplesmente, o pagamento do tributo, mas o respeito à legislação tributária — a eficácia do sistema como um todo. Isso inclui, naturalmente, o pagamento quando devido, mas também o dever de pagar apenas o que for legalmente exigível, bem como o dever do Fisco de só exigir o devido e de devolver o que eventualmente for pago a maior que isso. Cooperar significa zelar pelo cumprimento da lei, não pagar apesar dela, tampouco contra ela.

Devem concorrer para esse objetivo todos os sujeitos habilitados pela ordem jurídica, o que inclui, naturalmente, o contribuinte — mas também, e de modo relevante, a Fazenda Pública. Aliás, as Fazendas Públicas, no plural, sobretudo diante da reforma tributária e da inédita “competência compartilhada” entre Estados, Municípios e Distrito Federal para instituírem, por lei federal, um imposto espelhado com uma contribuição federal. Nesse contexto, a cooperação entre os entes federativos assume proporções inauditas.

É nesse cenário que se coloca o tema escolhido para exame neste pequeno texto, que não tem a pretensão, propriamente, de aprofundar a análise do princípio da cooperação em todas as suas dimensões, extensão, alcance e destinatários, mas apenas aferir sua pertinência diante de disposição esquecida do Código Tributário Nacional, vigente desde 1966, e que parece ter inteira e total pertinência com ele. O Art. 212.

4 Academia das Ciências da Lisboa. **Dicionário da Língua Portuguesa Contemporânea**. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2001, v. 1, p. 966.

5 FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Aurélio Século XXI, o dicionário da língua portuguesa**. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1999, p. 549.

2. O ART. 212 DO CTN

O Artigo 212 do Código Tributário Nacional estabelece:

Art. 212. Os Poderes Executivos federal, estaduais e municipais expedirão, por decreto, dentro de 90 (noventa) dias da entrada em vigor desta Lei, a consolidação, em texto único, da legislação vigente, relativa a cada um dos tributos, repetindo-se esta providência até o dia 31 de janeiro de cada ano.

Como se nota, trata-se de disposição nunca cumprida pelas Fazendas Públicas das três esferas federativas. A União, de forma muito espaçada, ainda a atende, no que toca ao imposto de renda, mas ainda assim o que deveria ocorrer anualmente acontece quase que uma vez a cada década, ou mais. No que toca às demais espécies, nem isso.

Não se está diante de norma meramente transitória, pois a exigência, embora pudesse parecer provisória diante do ineditismo do CTN, deve se repetir anualmente, segundo o claro comando do dispositivo. E todos os anos a norma, que não poderia ser mais clara, é violada.

Perceba-se o quanto o respeito a esse artigo incrementaria em eficácia o princípio da transparência e da simplicidade, pois tornaria mais claro, simples e acessível o conhecimento das normas vigentes a respeito da cada tributo, anualmente. As regras do jogo, para fazer uso de expressão coloquial, seriam postas sobre a mesa com clareza antes do início de cada partida.

3. AS CONSEQUÊNCIAS DO DESCUMPRIMENTO E A APLICAÇÃO DE MULTAS SOBRE QUEM SOFRE COM ELE

Peço licença à leitora para, aqui, fazer um registro pessoal. Nos anos 1990, recém aposentado como Desembargador Federal do Tribunal Regional Federal da Quinta Região, o Professor Hugo de Brito Machado, meu pai, decidiu executar um projeto que vinha adiando há algum tempo: comentar todo o Código Tributário Nacional, artigo por artigo. Produziu então uma obra em três densos volumes, comentando em profundidade cada artigo da Lei 5.172/66.

Na ocasião, vários artigos chamaram a sua atenção, alguns nos quais nunca havia reparado antes. Um deles foi o Artigo 212, em torno do qual escreveu o que se segue. A transcrição é longa, mas justificável:

Há quem afirme que se trata de norma simplesmente programática (Cfr. Ricardo Abdul Nour, em Comentários ao Código Tributário Nacional, coordenação de Ives Gandra da Silva Martins, Saraiva, São Paulo, 1998, v. 2, p. 536). Há quem se refira a ela dizendo que esta disposição transitória determinava, como se, porque encartada entre as disposições finais e transitórias do Código, tivesse tido sua vigência exaurida (Cfr. Láudio Camargo Fabretti, Código Tributário Nacional Comentado, Saraiva, São Paulo, 1998, p. 180). E também há quem a ela se referira dizendo tratar-se de outro sino sem badalo, porque um dispositivo desprovido de sanção prática (Cfr. Aliomar Baleeiro, Direito Tributário Brasileiro, 11. ed., Forense, Rio de Janeiro, 1999, p. 1026). Há, é certo, quem reconheça a necessidade da providência prescrita pelo Art. 212 do Código, afirmando que diante da “grande quantidade de leis emitidas para cada imposto, depois de certo tempo, a consolidação dessas leis em um texto único traria uma certeza para o contribuinte sobre as normas jurídicas que estão em vigor, e às quais deve dar cumprimento” (Aurélio Pitanga Seixas Filho, Comentários ao Código Tributário Nacional, coordenação de Carlos Valder do Nascimento, 5. ed., Forense, Rio de Janeiro, 2000, p. 508). A doutrina majoritária não indica, porém, nenhuma consequência prática do descumprimento, pelas autoridades da Administração Tributária, do dispositivo albergado pelo Art. 212 do Código Tributário Nacional, nem esclarece, com vista à sua possível alteração por lei ordinária, e de sua aplicação aos Estados e Municípios, se o mesmo deve ser considerado como preceito de lei complementar, ou de lei ordinária.

Registre-se a existência de texto de excelente feitura, no qual o autor sustenta, com inteira razão, como uma consequência da não obediência ao dispositivo em tela, a impossibilidade de aplicação de multa ao sujeito passivo da obrigação tributária (Júnio Torres, Penalidades fiscais e consolidação anual da legislação tributária, RT, São Paulo, nº 506, dezembro de 1977, p. 15-26).

Assim, a Administração Tributária da União, dos Estados e dos Municípios vem sendo poupada de sua responsabilidade pelo não cumprimento do dispositivo em questão, embora nenhuma razão jurídica na verdade exista para tanto. No sentido de demonstrá-lo, vamos fazer a sua análise, apreciando especialmente as questões de saber (a) se o Art. 212 do Código Tributário Nacional cuida

de matéria reservada à lei complementar; (b) se a norma por ele albergada é de natureza programática; ou (b) se é de natureza transitória; ou (c) se é uma norma sobre requisitos formais da legislação, e ainda (d) se é mesmo uma norma desprovida de sanção; (e) não sendo, qual a sanção, ou quais as sanções cabíveis em face de sua violação; e finalmente, (f) a quem cabe a responsabilidade por tais violações e, finalmente, qual o meio processual adequado para esse fim.

(...)

A utilidade ou, mais exatamente, a absoluta necessidade da consolidação da legislação tributária é algo indiscutível, pelo menos em relação a alguns tributos. Qualquer pessoa que lida nessa área o sabe sobejamente.

(...)

Nesse clima de insegurança jurídica, então, é razoável pretender a exclusão de penalidades para a inobservância das leis tributárias, pelo menos em relação a impostos cuja legislação tem sido alterada com muita frequência, como é o caso, por exemplo, do imposto de renda, do imposto sobre produtos industrializados. A omissão da autoridade no cumprimento do Art. 212 do Código Tributário Nacional poderá ser alegada pelo sujeito passivo da obrigação tributária, como causa excludente da punibilidade, e ao menos em algumas situações essa alegação deve ser acolhida, assegurando-se ao interessado o direito de pagar apenas o tributo devido, sem os acréscimos decorrentes da inobservância da lei.

Dizemos em algumas situações por que reconhecemos ser desnecessária, em muitos casos, a consolidação de que se cuida. Se existe apenas uma lei tratando do tributo, e essa lei não foi alterada nos últimos 12 meses anteriores à data prevista para a consolidação, certamente esta não se faz necessária. Se no ano anterior a consolidação foi feita e, em seguida, não surgiram alterações das leis consolidadas, também não é razoável afirmar a necessidade da consolidação. É inegável, porém, a necessidade desta em relação a tributos como o imposto de renda, por exemplo, que tem leis alteradas várias vezes durante o ano.

Inegável, outrossim, é a utilidade da consolidação das leis tributárias como elemento de informação capaz de reduzir a rejeição ao tributo, causada pela dificuldade no conhecimento das leis tributárias, que se soma à injustiça do sistema tributário. “A rejeição”, como assevera Weiss, “é corroborada pela confusão decorrente da multiplicidade

de espécies tributárias, com variações constantes e divulgação insuficiente e não consolidada.” (Fernando Lemme Weiss, *Justiça Tributária*, Lumen Juris, Rio de Janeiro, 2003, p. 205) Aliás, o ilustre Procurador do Estado do Rio de Janeiro afirma expressamente a importância de instrumentos destinados a facilitar a compreensão das leis tributárias para aumentar a arrecadação, doutrinando com inteira propriedade:

“Ajudaria a incrementar a arrecadação e melhorar a imagem do fisco proceder a publicação periódica das normas vigentes consolidadas. O ideal seria que viessem acompanhadas de explicações objetivas, em linguagem leiga e setorizadas. Muitas autuações e consultas seriam evitadas. Para isso não é necessário editar código algum, bastando o exato cumprimento do disposto no Art. 212, do CTN, que impõe ao Executivo das três esferas da federação a publicação anual, até 31 de janeiro, de consolidação das normas tributárias vigentes. Antes de alterar a legislação é importante tentar cumpri-la.” (Fernando Lemme Weiss, *Justiça Tributária*, Lumen Juris, Rio de Janeiro, 2003, p. 213)

É realmente indiscutível a utilidade da consolidação das leis tributárias preconizada pelo Art. 212 do Código Tributário Nacional. A falta dessa consolidação, decorrente do descumprimento, pelas autoridades da Administração Tributária, pode ser apontada como uma das causas significativas do inadimplemento das obrigações tributárias, tanto pelo desconhecimento como pela reação natural do contribuinte que se sente moralmente autorizado a descumprir a lei, na medida em que a autoridade a descumpra impunemente.”⁶

Em seu entendimento, em suma, trata-se de uma norma jurídica, descumprida pelas Fazendas, e cujo descumprimento deve desencadear a aplicação de alguma sanção.

As sanções nem sempre são previstas de modo expreso na lei cuja prestação é violada. Há sanções gerais, em sentido amplo, como o dever de indenizar, ou a consequência da nulidade do ato praticado em desconformidade com a lei. E há outras mais específicas, que na prática, no caso do Art. 212, chegam ao mesmo resultado: não se poder multar o infrator, se a infração decorre de mero equívoco na compreensão da legislação, equívoco para o qual a omissão da Fazenda terá concorrido.

6 Confira-se, a propósito: MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2005, v. 3, p. 921-941.

Não que o contribuinte se vá eximir de cumprir a lei, alegando seu desconhecimento. Não é o caso. Mas, por ter a infração decorrido do desconhecimento da lei, e por ter isso sido causado pelo descumprimento do dever prescrito no Art. 100 do CTN, não se pode exigir do contribuinte a multa correspondente. Afinal, ao não consolidar a legislação, a Fazenda de algum modo concorreu para o erro, não se podendo locupletar dele.

Há vários fundamentos, ou caminhos, dentro da ordem jurídica, que convergem para essa conclusão. Um deles é o fato de que o dano causado pelo inadimplemento do dever de consolidar, no caso de erro decorrente de desconhecimento da legislação, corresponde aproximadamente ao valor da multa daí decorrente, pelo que deixar de exigí-la implica o mesmo efeito de indenizar a vítima do aludido dano, indenização que Hugo de Brito Machado sugere possa ser cobrada inclusive pessoalmente das autoridades responsáveis pela omissão, medida que pode, contudo, enfrentar dificuldades práticas em sua identificação. Outro é o fato, já apontado, de que a Fazenda concorreu para a infração, se esta – vale frisar – não decorre de dolo ou fraude, mas de mero erro “honesto” presumivelmente decorrente do desconhecimento de uma legislação complexa e esparsa, porque não consolidada. Também se pode citar o disposto no Art. 100 do CTN, notadamente de seu Parágrafo Único, pois se o contribuinte segue uma orientação infralegal e essa vem a ser considerada equivocada, não se lhe pode exigir a multa, sendo semelhante, senão igual, a situação na qual é a falta dessa orientação infralegal, exigida pelo desrespeitado Art. 212 do CTN, que leva ao mesmo resultado, a saber, a prática de uma ilegalidade cuja multa se há pela mesma razão de relevar.

A impossibilidade de multar seria, sobretudo, inegável estímulo para que o Fisco saia da inércia e cumpra o seu dever legal de regulamentar anualmente e em texto único a legislação dos tributos dos quais é credor. E a todos esses fatores se soma, com estofamento constitucional e fundamental, o princípio da cooperação.

4. O ART. 212 DO CTN E A COOPERAÇÃO PARA O CUMPRIMENTO DA LEI TRIBUTÁRIA

Uma das exigências ou decorrências do princípio da legalidade é o de que as leis sejam passíveis de serem conhecidas por quem deve respeitá-las. Trata-se de uma obviedade que, às vezes, precisa ser lembrada: pouco ou nada adianta estabelecer que determinado tema deve ser tratado em lei, se não se conhece a lei, seja porque seu texto é obscuro, seja porque é demasiadamente vago, ou ambíguo, seja porque repleto de remissões a textos legais diversos, editados em outros momentos.

Daí que, embora implícito no princípio da legalidade, o dever de clareza, cognoscibilidade e compreensibilidade das leis tributárias encontra-se desdobrado, ou explicitado, nos princípios da simplicidade e da transparência.

Quanto à cooperação, o obrar junto para se chegar a um determinado fim, tem-se que esse fim, conforme salientado, é o cumprimento das leis tributárias, de todo o sistema tributário. Seja para que o tributo nele previsto, se devido, seja pago, seja para que, se indevido e pago, seja restituído, ou para que se concedam parcelamentos, isenções, se reconheçam imunidades, enfim, se respeitem as normas tributárias, da Constituição às normas complementares, independentemente do que (validamente) prescrevam.

O Art. 212 do CTN, nesse cenário, ressalta como um importante meio, ou instrumento, inteiramente proporcional, para o atingimento desse fim. É adequado, pois com regulamentos anuais, consolidando em texto único toda a legislação tributária, permite-se o conhecimento simples, transparente e fácil de tudo o que vigora em torno de cada tributo, facilitando o cumprimento dessa legislação por parte de contribuintes e autoridades fiscais. É necessário, pois essa legislação é sabidamente complexa e esparsa, e não existem outras formas mais adequadas e menos gravosas para tanto. E é proporcional em sentido estrito, pois os prejuízos, gravames ou ônus seriam mínimos, ao passo que os bônus, virtudes e vantagens, seriam imensos. Permitir-se-ia segurança jurídica e previsibilidade, ainda, pois seria possível aplicar o disposto no parágrafo único do Art. 100 do CTN, viabilizando que eventual erro do Fisco na compreensão dessa legislação (ao elaborar o regulamento) não implicasse prejuízo ao contribuinte que o observou.

Não parece razoável invocar, em oposição, que seria custoso para a Fazenda fazer o dito regulamento, em relação a cada tributo. E as razões são várias.

Primeiro, se é difícil para a autoridade fiscal, que é altamente qualificada em matéria de legislação tributária, aprovada que foi em difícil concurso, e tendo por ofício conhecer e aplicar a referida legislação, compare-se o contribuinte, que tem por ofício ou profissão outro domínio da realidade, e precisa ainda assim conhecer a legislação para adequar-se a ela, sob pena de multa, multa que a autoridade ou a entidade pública que integra não suporta quando erra.

Segundo, porque destacar alguns poucos servidores para elaborar o sobredito regulamento seria suficiente, para que, em poucas semanas, ou meses, o tivessem pronto, e por maior que fosse o trabalho, além de ser menor e mais fácil que o mesmo trabalho exigido de quem sofre o risco da multa se descumprir tais leis, só precisaria ser levado a efeito uma vez. Nos anos seguintes, o trabalho seria apenas o de manter o tal regulamento atualizado.

A menos que se reconheça que as leis só têm cogência e força normativa quando impõem deveres ao cidadão, e não ao Poder Público, ou que se admita que o princípio da cooperação não impõe a este que *ajude o contribuinte a cumprir a lei*, objetivo que seria incomparavelmente facilitado se o Art. 212 do CTN fosse respeitado, não parece haver justificativa para o esquecimento e o seguido desrespeito de tão importante disposição normativa. Que isso seja lembrado, agora que o princípio da cooperação está expresso, também na disciplina da reforma tributária, no cumprimento de disposições como o Art. 438 da LC 214/2025.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O Art. 212 do CTN permanece esquecido pelas Fazendas como uma daquelas normas que, embora escritas com bastante clareza, parecem invisíveis aos olhos de quem deveria cumpri-las. A ausência de sanção direta jamais poderia justificar sua inobservância sistemática, menos ainda quando o não cumprimento por parte do Poder Público produz efeito real, ao transferir o peso da desorganização normativa para os ombros do contribuinte, com prejuízos para todos, incluindo o próprio Erário, sem

esquecer das autoridades fazendárias que teriam no regulamento anual consolidado um instrumento facilitador de seu trabalho. O princípio da cooperação, agora expresso no texto constitucional, reforça o dever de que Estado e cidadão atuem em conjunto para garantir o funcionamento adequado do sistema tributário — e esse funcionamento pressupõe normas compreensíveis, acessíveis e minimamente organizadas. Nesse contexto, o respeito ao Art. 212 é gesto de civilidade legislativa e imposição da coerência necessária com os princípios que sustentam a legitimidade da tributação.

Espera-se que o princípio não se resuma a mais um quadro pendurado na parede, admirado por sua forma, mas ignorado quanto à sua função, que passa a ser meramente simbólica. Tal como foi a positivação do princípio da progressividade do imposto de renda, seguida da redução da quantidade de alíquotas, que iam de 5% a 55%, quando o princípio não era expresso, para apenas 15% e 25%, quando passou a sê-lo⁷. No caso do Art. 212 do CTN, e de uma legislação cada vez mais esparsa e cheia de remissões, diz-se necessária a cooperação, mas não se cumpre um dever legal importantíssimo para que se possa chegar ao objetivo desejado. Passa-se a ter assim um jogo de tabuleiro em que o Estado guarda as regras só para si, sendo certo que jogo em que só um lado conhece as regras tem outro nome: armadilha.

7 Trata-se da Lei 7.713/88, que minimizou consideravelmente a progressividade que até então existia, e que foi editada pelo mesmo Congresso que promulgou a CF/88. Cf. MACHADO, Hugo de Brito. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. 5.ed. São Paulo: Dialética, 2004, *passim*.



REFORMA TRIBUTÁRIA E PONTOS DE PARTIDA DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

Sergio André Rocha

Professor Titular de Direito Financeiro e Tributário da UERJ.

Livre-Docente em Direito Tributário pela USP.

Diretor Vice-Presidente da ABDF.

Advogado e parecerista.

1. INTRODUÇÃO

Embora a reforma tributária tenha ocupado os debates acadêmicos de forma intensa nos últimos anos, é possível identificarmos que o foco maior da atenção foi dedicado a temas relacionados à introdução do Imposto sobre Bens e Serviços – IBS e de sua irmã, a Contribuição sobre Bens e Serviços – CBS. Questões como os princípios previstos no § 3º do Artigo 145 da Constituição Federal, por exemplo, foram pouquíssimo debatidos e explorados.

O mesmo se pode dizer do estudo do que significou a edição da Emenda Constitucional nº 132/2023 (EC 132) da perspectiva da identificação das bases axiológicas e pontos de partida do Sistema Tributário Nacional, matéria que, até o momento, praticamente não foi estudada.

Esta questão ganha ainda mais relevo uma vez que, ao contrário do IBS, da CBS e do Imposto Seletivo – IS, que ainda pendem de serem instituídos, diversos outros dispositivos que vão orientar a interpretação do Sistema Tributário Nacional como um todo já estão plenamente eficazes.

O objeto deste breve estudo é analisar a EC 132 no contexto da evolução histórica do Sistema Tributário Nacional, com foco em respondermos a duas questões: (i) A reforma tributária representa uma mudança paradigmática dos pontos de partida da tributação no Brasil, ou uma continuidade daqueles que já estavam presentes na Constituição

Federal desde 1988? e (ii) Se a EC 132 puder ser vista como continuidade, ela é continuidade de que tradição jurídica?

Como nossa proposta é uma resposta dessas questões a partir de uma perspectiva histórica, vamos separar nossas considerações em três fases, a começar pelo período que se inaugura com a edição da Emenda Constitucional nº 18/1965.

2. PRIMEIRA FASE: DA EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 18/1965 À CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

O Direito Tributário é um campo de estudo recente no Brasil. Mesmo correndo os riscos que a eleição de marcos temporais normalmente nos impõe, creio ser bastante razoável elegermos a edição da Emenda Constitucional nº 18/1965 (EC 18) como a data de nascimento de nosso Sistema Tributário Nacional e o verdadeiro início da sistematização do Direito Tributário como conhecemos hoje.¹ Ela foi seguida pela Lei nº 5.172/66, denominada “Código Tributário Nacional” pelo Artigo 7º do Ato Complementar nº 36/1967.

Adotando este critério, podemos estabelecer uma **primeira fase do Sistema Tributário Nacional** no período entre 1965 e 1988.

Temos destacado a importância deste contexto histórico para a formação da teoria tributária brasileira, que foi se estruturando nos anos duros da ditadura militar, tendo como referência um Estado autoritário.

Não surpreende que a marca da teoria tributária dessa época fosse o formalismo e uma defesa em máximo grau do princípio da segurança jurídica. É nesse período que se desenvolve a doutrina sobre legalidade tributária (posteriormente chamada de “estrita”), e que Alberto Xavier aporta no Brasil trazendo na mala o dito princípio da tipicidade cerrada² – hoje em franco descrédito.

Marco Aurélio Greco nos deu um depoimento preciso sobre o contexto histórico desse período e seus reflexos sobre a formação da

1 Para um estudo da evolução histórica do estudo do Direito Tributário no Brasil, ver: TEODOROVICZ, Jeferson. *História Disciplinar do Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Quartier Latin, 2017.

2 Ver: ROCHA, Sergio André. A Origem do Princípio da Tipicidade no Direito Tributário Brasileiro. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 50, 2022, p. 399-430.

teoria tributária. Em suas palavras, “a variável política que não permitia o debate de questões substanciais levou a privilegiar as análises e discussões jurídicas que se concentrassem nos aspectos formais e linguísticos do texto legal (aspectos da hipótese de incidência), o que tornava a utilização do instrumental vindo da semiótica (na sintática e na semântica) politicamente ‘aceitável’. Debater com a Autoridade no plano sintático e semântico e suscitar questões ligadas à hierarquia (das normas) era um porto seguro onde o questionamento do exercício da autoridade estatal (via tributação) podia se dar sem maiores riscos”.³

Há dois aspectos relevantes nesse período que não passaram despercebidos pelo citado professor, certamente uma das mentes mais brilhantes do Direito brasileiro. Em primeiro lugar, o fato de que a EC 18 revogou o Artigo 202 da Constituição Federal de 1946,⁴ que veiculava nada mais nada menos que o princípio da capacidade contributiva.⁵ Ou seja, a primeira fase do Sistema Tributário Nacional, segundo o critério que estabelecemos acima, já nasce deixando evidentes as suas bases axiológicas.

Se a Constituição Federal de 1946 foi um avanço democrático após o período autoritário do Estado Novo, a EC 18 marcou o retorno da primazia do Estado como centro irradiador da Constituição e protagonista do Direito Constitucional. Tanto assim que, como observa Greco, o preâmbulo da Constituição Federal de 1967 registrava que ela era estabelecida pelo Estado para a sociedade,⁶ não tendo o povo como protagonista. Como afirma o autor, com toda propriedade, “era uma Constituição do Estado brasileiro”.⁷

3 GRECO, Marco Aurélio. Crise do Formalismo no Direito Tributário Brasileiro. In: RODRIGUEZ, José Rodrigo et. al. (Orgs.). *Nas Fronteiras do Formalismo*. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 230.

4 Ver: GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 71.

5 “Art 202 - Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte.”

6 “**O Congresso Nacional**, invocando a proteção de Deus, decreta e promulga a seguinte Constituição do Brasil.”

7 GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade Social e Tributação. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coords.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 171.

Esta situação fica ainda mais evidente quando consideramos a Constituição Federal de 1969 (Emenda Constitucional nº 1/1969), cujo preâmbulo estabelece o seguinte:

“OS MINISTROS DA MARINHA DE GUERRA, DO EXÉRCITO E DA AERONÁUTICA MILITAR, usando das atribuições que lhes confere o Artigo 3º do Ato Institucional nº 16, de 14 de outubro de 1969, combinado com o § 1º do Artigo 2º do Ato Institucional nº 5, de 13 de dezembro de 1968, e [...]

PROMULGAM a seguinte Emenda à Constituição de 24 de janeiro de 1967: [...].”

Este contexto histórico e jurídico não pode ser ignorado. O Sistema Tributário Nacional desenvolvido a partir da década de 60 tinha como ponto de partida uma Constituição imposta, primeiro por um Congresso Nacional reunido em um Estado de exceção e depois por ministros militares. Uma Constituição da qual o Estado era o protagonista e o cidadão figurante. Uma Constituição em que a capacidade contributiva tinha sido primeiro revogada e depois abandonada.

Foi nesse ambiente que a nossa doutrina se formou, tendo como referência essas bases constitucionais e a tentativa de proteção dos contribuintes contra um Estado autoritário, tendo um texto constitucional limitado para o desenvolvimento de uma teoria substantiva da tributação.

Qual discurso tributário era possível neste contexto histórico? Parece-nos evidente que a teoria tributária de um Estado de Exceção dificilmente vai se pautar por valores como solidariedade e justiça, tendendo a se voltar para questões formais como o próprio veículo normativo que veicula deveres – a lei –, a inter-relação da lei com atos normativos a ela subalternos – decretos, instruções normativas, etc. – e questões sintáticas e semânticas relacionadas aos textos legais.

Ademais, não podemos perder de vistas que neste período a doutrina ainda estava tentando firmar estruturas conceituais básicas como as noções de fato gerador e obrigação tributária. Ou seja, ainda se buscava compreender os próprios institutos fundamentais do Direito Tributário, de modo que não era de se esperar que a teoria tributária deste período refletisse valores que não estavam previstos na Constituição Federal.

3. SEGUNDA FASE: DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988 À EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 132/2013

A **segunda fase do Sistema Tributário Nacional** inicia-se com a Constituição Federal de 1988 e a sua virada paradigmática. Aponta Marco Aurélio Greco que tal transição em cento e oitenta graus pode ser notada já em seu preâmbulo⁸, em que se registra:

“Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembleia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias, promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL.”

De fato, a mudança não poderia ser mais evidente. Ao invés de imposta pelo Estado ao cidadão, a Constituição Federal de 1988 foi estabelecida do povo para o Estado. Ali já se fala em direitos sociais e individuais, liberdade, segurança, bem-estar, desenvolvimento, igualdade e justiça, como **valores supremos** de uma sociedade **fraterna, pluralista e sem preconceitos**.

A guinada é inquestionável, e seus efeitos foram sentidos na mudança de compreensão dos pontos de partida do Sistema Tributário Nacional após a redemocratização do Estado brasileiro.

Escrevendo em 1993, na primeira edição de livro organizado por Ives Gandra da Silva Martins, Marco Aurélio Greco nos dizia que “num Estado Democrático de Direito, a interpretação e aplicação do ordenamento jurídico supõe a conjugação e compatibilização entre os valores típicos do Estado de Direito (liberdade negativa, legalidade formal, proteção à propriedade) e os inerentes ao Estado Social (igualdade, liberdade positiva, solidariedade) sem que isto, obviamente, implique

8 GRECO, Marco Aurélio. *Solidariedade Social e Tributação*. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coords.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 171.

institucionalizar mecanismos de dominação disfarçada ou destruição das garantias fundamentais da pessoa humana”.⁹

Em 1995, Ricardo Lobo Torres defendeu sua tese de titularidade na Faculdade de Direito da Universidade do Estado do Rio de Janeiro sobre Direitos Humanos e Tributação. Partindo da leitura da Constituição Federal de 1988, o nosso saudoso professor nos trouxe conceitos como o de dever fundamental de pagar tributos¹⁰ e de cidadania fiscal.¹¹ A própria referência a Direitos Humanos no campo tributário seria impensável na primeira fase.

Note-se que não tardou muito para que uma nova leitura do Sistema Tributário Nacional aparecesse na doutrina, mesmo que, naquela quadra histórica, muitos autores e autoras seguissem presos aos pontos de partida estabelecidos pela EC 18 e pelas Constituições de 1967 e 1969 – como seguem até hoje. Em outras palavras, interpretava-se o novo pelo antigo – como alguns autores já pretendem fazer mesmo após a Emenda Constitucional nº 132/2023.

Luiz Alberto Warat nos ensinava – e alertava – sobre o **senso comum teórico dos juristas** o qual “designa as condições implícitas de produção, circulação e consumo das verdades nas diferentes práticas de enunciação e escritura do Direito. Trata-se de um neologismo proposto para que se possa contar com um conceito operacional que sirva para mencionar a dimensão ideológica das verdades jurídicas”.¹²

Pós 1988, o senso comum teórico da academia tributária se firmou sobre uma premissa: a de que a Constituição Federal de 1988 deveria ser lida a partir dos mesmos pontos de partida da EC 18 e das Constituições de 1967 e 1969. Porém, já o registramos, não sem que importantes vozes dissonantes já apontassem, poucos anos após a entrada em vigor da Constituição Cidadã, e existência de outra forma de se interpretar o texto constitucional.

9 GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário e Abuso de Direito. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Imposto de Renda: Conceitos, Princípios e Comentários*. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1996. p. 86.

10 TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: Os Direitos Humanos e a Tributação*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. v. III. p. 19.

11 TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: Os Direitos Humanos e a Tributação*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. v. III. p. 31.

12 WARAT, Luiz Alberto. *Introdução Geral ao Direito*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1994. v. I. p. 13.

Com isso, temos apontado, após 1988, duas principais correntes de pensamento se estabeleceram. Uma que vê no Sistema Tributário Nacional um conjunto de dispositivos mais ou menos isolados cuja finalidade última é proteger o contribuinte contra o Estado, e que muitas vezes chega ao ponto de sustentar que a tributação, em si mesma, é uma restrição a direitos fundamentais.¹³ Outra que, a partir de uma leitura integral do texto da Constituição, reconhece a ambiguidade inerente à tributação, percebendo que o dever de pagar tributos é um dever de cidadania, mas que, ao mesmo tempo, tal dever deve ser limitado pelos parâmetros constitucionais e infraconstitucionais.¹⁴

Vemos que esta segunda fase se inicia com a entrada em cena do valor solidariedade, identificando-se em Marco Aurélio Greco e Ricardo Lobo Torres seus precursores. Contudo, passaram anos ainda até que se percebesse toda a potencialidade da inserção do Direito Tributário no contexto dos desafios do mundo contemporâneo; passaram anos até que se percebesse que a tributação pode ter um papel relevante em diversos campos, desde a proteção do meio ambiente até a superação de desigualdades (sociais, de gênero, de raça, etc.). Como já escrevemos:¹⁵

“De fato, a atividade financeira do Estado é protagonista dos debates sobre os temas mais relevantes do século XXI. Se a discussão gira em torno da contenção da depredação do meio ambiente e da sua proteção para as próximas gerações, o Direito Tributário tem posição de destaque – é só vermos a relevância da questão ambiental na Emenda Constitucional nº 132/2023.¹⁶ Quando se debate a superação das graves desigualdades sociais, de gênero, de raça, etc., mais uma vez entra em cena a tributação como protagonista.¹⁷ Caso o tema seja os desafios gerados pela

13 Ver: ROCHA, Sergio André. *Fundamentos do Direito Tributário Brasileiro*. 3 ed. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2024. p. 34-36.

14 Ver: ROCHA, Sergio André. *Fundamentos do Direito Tributário Brasileiro*. 3 ed. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2024. p. 36-39.

15 ROCHA, Sergio André. *Fundamentos do Direito Tributário Brasileiro*. 3 ed. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2024. p. 56-57.

16 Sobre o tema, ver: BARBOSA, Marcus Vinicius. Tributação Ambiental: Possibilidades e Limites. In: XAVIER, Bianca et. al. *Estado, Igualdade e Justiça: Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lodi*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2022. p. 317-361.

17 Ver: BORGES, Lana. *Tributação e Gênero: Políticas Públicas de Extrafiscalidade e Luta pela Igualdade*. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2023; BORGES, Lana. Mulheres e Acesso ao Mercado de Trabalho: A Tributação como Ferramenta de Minimização das Desigualdades de Gênero no Brasil. In: SANTOS, Herta Rani Teles; GUIMARÃES, Juliana Pita (Orgs.).

digitalização da economia e das relações sociais, mais uma vez teremos o Direito Tributário como ator relevante.”¹⁸

Era exatamente neste ponto que estávamos em 2023, antes da edição da Emenda Constitucional nº 132. A interpretação da Constituição Federal de 1988, em todas as suas potencialidades, estava bastante avançada. De um Direito Tributário causal, preocupado apenas com o passado, tínhamos diante de nós um Direito Tributário finalístico, que se apresentava como instrumento da mudança social.

4. TERCEIRA FASE: APÓS A EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 132/2023

Seguindo a nossa proposta de classificação cronológica, a Emenda Constitucional nº 132 (EC 132) inaugura o que chamaremos, neste texto, de **terceira fase do Sistema Tributário Nacional**.

Com a entrada em vigor da EC 132 parece-nos que haverá três abordagens que apresentarão distintas leituras dos impactos da mudança na Constituição.

Uma primeira interpretação será de que a EC 132 consolida a leitura solidarista e finalística da tributação, sem, contudo, inovar nos pontos de partida que já haviam sido estabelecidos em 1988. A segunda interpretação sustentará que, de fato, a EC 132 atribuiu relevância a valores como

O Poder Feminino: Entre Recursos e Desafios. Belo Horizonte: Arraís Editores, 2021. p. 179-202. MELO, Luciana Grassano et. al. (Orgs.). *Política Fiscal e Gênero*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2020; CAMPOS, Carlos Alexandre. *Desigualdade, Gênero e Supremos Acertos*. In: XAVIER, Bianca et. al. *Estado, Igualdade e Justiça: Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lodi*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2022. p. 49-65; ROCHA, Isabelle. *Tributação & Gênero*. Belo Horizonte: Dialética, 2021; PENKAK, Nina; LACERDA, Luísa. *O Constitucionalismo Feminista e sua Influência no Supremo Tribunal Federal do Brasil*. In: *Anuario de Derecho Constitucional Latinoamericano*. Berlin: Konrad Adenauer Stiftung, 2021. p. 333-352; SANTOS, Maria Angélica dos. *Eu não sou uma Jurista? Reflexões de uma jurista negra sobre direito, ensino jurídico e sistema de justiça*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2023; BARRETO JÚNIOR; Jurandir Antonio Sá; GOMES, Michele dos Santos Gomes. *O Impacto do Sistema Tributário Brasileiro para Perpetuação da Desigualdade Racial no Brasil*. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 53, 2023, p. 194-214; OLIVEIRA, Daniela Olimpio de. *As Paredes da Estrutura: atravessamentos tributários*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2023.

18 Há autores que colocam em dúvida o papel do Direito Tributário nesses diversos campos. Nesse sentido, ver: FERREIRA NETO, Arthur Maria. *Crise Epistêmica no Direito Tributário Contemporâneo: do Esgotamento do Formalismo Normativista aos Riscos do Solidarismo Fiscal*. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 56, 2024, p. 634-635.

solidariedade e justiça, ressaltando, porém, que essa seria uma inovação decorrente da reforma tributária, que teria alterado as bases axiológicas do Sistema Tributário Nacional. Já a terceira interpretação será uma repetição do senso comum teórico dos tributaristas, que testemunhamos desde 1988. Uma tentativa de interpretar o novo pelo velho, que defende não só uma certa leitura do texto da Constituição pré-EC 132 – de que ela é um texto puro de segurança –, mas também uma interpretação da EC 132 a partir desta leitura do texto constitucional.

Tenho sustentado, de forma convicta, a primeira interpretação. Como já escrevi, a “EC 132 buscou aumentar a justiça do Sistema Tributário Nacional, incluindo no texto constitucional uma série de dispositivos cuja finalidade é tornar a distribuição da carga tributária mais justa, no sentido de redução da regressividade e das desigualdades, e de aumento da progressividade”.¹⁹

Questões relevantes como a defesa do meio ambiente e a superação das desigualdades sociais estão lá explícitas na EC 132. Até mesmo o debate sobre a tributação e as desigualdades de gênero encontrou espaço na nova Constituição. Contudo, não nos parece possível dizer que essas são inovações da EC 132 que já não estivessem previstas no texto constitucional anterior. A possibilidade do manejo da tributação com finalidades extrafiscais para todos esses fins sempre esteve presente na Constituição Federal. Da mesma maneira, a ideia de que um sistema regressivo é injusto, podendo mesmo configurar um estado de coisas inconstitucional, não é uma novidade introduzida pela reforma tributária.

Assim sendo, parece-nos que a EC 132 e a terceira fase do Sistema Tributário Nacional não necessariamente inovaram nos pontos de partida axiológicos do sistema. Contudo, e isso é verdade, dada a maturidade de certos temas, foi possível atribuir-lhes um tratamento explícito que não encontrávamos no texto anterior. Princípios e valores que eram inferidos da Constituição pela via da interpretação agora estão previstos de forma escancarada, de modo a não se deixar dúvidas a respeito do que estabelece nossa Constituição Tributária sobre o papel do Direito Tributário na sociedade contemporânea.

19 ROCHA, Sergio André. *Fundamentos do Direito Tributário Brasileiro*. 3 ed. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2024. p. 110.

Ressalte-se que esta nossa posição não deve ser interpretada como a defesa de uma prevalência de certos valores como solidariedade e justiça, sobre outros, como liberdade e segurança jurídica. Temos ressaltado, reiteradamente, que no contexto da sociedade de risco, marcada pela ambivalência, diversos valores convivem e devem ser levados em conta pelo intérprete.²⁰

Quando afirmamos que a EC 132 consolidou a relevância da solidariedade e da justiça, nos referimos exatamente à necessidade desses valores serem considerados juntamente com outros, em oposição à teoria prevalecente na primeira fase, no sentido de que o Sistema Tributário Nacional seria pautado, exclusivamente, por vetores de segurança, liberdade e proteção da propriedade privada.

Dessa forma, nada do que dissemos deve ser considerado uma defesa de uma visão unidimensional do Sistema Tributário Nacional, mas sim como o reconhecimento de que diversos valores orientam a tributação e estão refletidos no texto constitucional, sendo que a EC 132 reforça essa posição deixando claro que não temos um Sistema Tributário Nacional apenas pautado pela garantia de segurança jurídica.

Contudo, não é possível descartar as outras interpretações. Certamente haverá aqueles que verão na EC 132 uma mudança e não uma continuidade. Já debati este tema algumas vezes com o Professor Arthur Maria Ferreira Neto, da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, e esta parece ser a sua leitura: a Constituição Federal de 1988 era um diploma de segurança que não trazia espaço para o valor solidariedade como elemento de interpretação da Constituição Tributária e possibilitava uma limitada utilização da tributação com objetivos finalísticos, mas há uma virada de paradigmas, com alcance ainda indefinido, na EC 132, a qual teria atribuído, de forma inédita e inaugural, relevância a novos valores e princípios.

Esta leitura intermediária, se mantém aberto o debate sobre a interpretação da Constituição Federal antes da EC 132, ao menos abre espaço para uma limitação temporal de certas controvérsias, admitindo que, a partir de 2023, determinados valores se cristalizaram no texto constitucional.

20 ROCHA, Sergio André. *Fundamentos do Direito Tributário Brasileiro*. 3 ed. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2024. p. 55.

Nada obstante, há também quem já sustente uma terceira interpretação dos efeitos da EC 132, defendendo que, na verdade, não é ela que deve pautar a interpretação do Sistema Tributário Nacional, mas sim o texto da Constituição anterior, que deve servir de ponto de partida para a interpretação dos novos dispositivos constitucionais, numa espécie de defesa de que o novo deve ser interpretado a partir do antigo, tal como aconteceu com a própria Constituição Federal de 1988. Como vimos, ela seguiu interpretada, por uma parte da doutrina, a partir dos marcos teóricos construídos a partir da EC 18 e das Constituições de 1967 e 1969.

Percebe-se, assim, que há ainda indefinição, ao menos na doutrina, sobre o papel da EC 132 nessa evolução histórica do Sistema Tributário Nacional. Há quem a veja, como eu, como uma continuidade da ruptura com a tradição da primeira fase, a qual já havia sido estabelecida em 1988; quem a veja como o momento de ruptura e mesmo quem identifique nela uma continuidade dos valores e princípios que inauguraram os debates sobre o Sistema Tributário Nacional nas décadas de 60 e 70.

Por mais que essas divergências acadêmicas jamais sejam completamente superadas, ao virarmos nossa atenção para as instituições e para os órgãos de aplicação do Direito, podemos identificar, cada vez mais, o seu alinhamento com a posição que sustentamos. Essa dissonância cognitiva entre o que sustenta parte da doutrina e o que decidem os tribunais talvez esteja na origem das dificuldades de aceitação de certas decisões dos Tribunais Superiores e mesmo da crise de legitimidade pela qual passa a academia tributária nos tempos atuais.

5. CONCLUSÃO

Diante do exposto, cremos ser importante prestarmos atenção às consequências da EC 132 para além dos novos tributos que foram criados. Os princípios incluídos no texto constitucional pautam a interpretação de todo Sistema Tributário Nacional e já estão em pleno vigor. Ademais, o conjunto das alterações promovidas na Constituição Federal deverá ser interpretado para que compreendamos os valores que estão ali refletidos. Segundo vemos, a EC 132 consolidou uma Constituição Tributária multidimensional, que alberga diversos valores que devem ser considerados na sua interpretação e na interpretação da legislação

infraconstitucional. Não temos uma Constituição “de segurança”, da mesma forma que não temos uma Constituição “de solidariedade”. Nossa Constituição Tributária dá importância à solidariedade e à justiça, assim como busca assegurar liberdade e segurança jurídica. Somente nos marcos dessa ambivalência que conseguiremos compreender corretamente o Sistema Tributário Nacional.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BARBOSA, Marcus Vinicius. Tributação Ambiental: Possibilidades e Limites. In: XAVIER, Bianca et. al. *Estado, Igualdade e Justiça: Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lodi*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2022.

BARRETO JÚNIOR; Jurandir Antonio Sá; GOMES, Michele dos Santos Gomes. O Impacto do Sistema Tributário Brasileiro para Perpetuação da Desigualdade Racial no Brasil. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 53, 2023.

BORGES, Lana. Mulheres e Acesso ao Mercado de Trabalho: A Tributação como Ferramenta de Minimização das Desigualdades de Gênero no Brasil. In: SANTOS, Herta Rani Teles; GUIMARÃES, Juliana Pita (Orgs.). *O Poder Feminino: Entre Recursos e Desafios*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2021.

BORGES, Lana. *Tributação e Gênero: Políticas Públicas de Extrafiscalidade e Luta pela Igualdade*. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2023.

CAMPOS, Carlos Alexandre. Desigualdade, Gênero e Supremos Acertos. In: XAVIER, Bianca et. al. *Estado, Igualdade e Justiça: Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lodi*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2022.

FERREIRA NETO, Arthur Maria. Crise Epistêmica no Direito Tributário Contemporâneo: do Esgotamento do Formalismo Normativista aos Riscos do Solidarismo Fiscal. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 56, 2024.

GRECO, Marco Aurélio. Crise do Formalismo no Direito Tributário Brasileiro. In: RODRIGUEZ, José Rodrigo et. al. (Orgs.). *Nas Fronteiras do Formalismo*. São Paulo: Saraiva, 2010.

GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário e Abuso de Direito. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Imposto de Renda: Conceitos, Princípios e Comentários*. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1996.

GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019.

GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade Social e Tributação. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coords.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005.

MELO, Luciana Grassano et. al. (Orgs.). *Política Fiscal e Gênero*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2020.

OLIVEIRA, Daniela Olimpio de. *As Paredes da Estrutura: atravessamentos tributários*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2023.

PENKAK, Nina; LACERDA, Luísa. O Constitucionalismo Feminista e sua Influência no Supremo Tribunal Federal do Brasil. In: Anuario de Derecho Constitucional Latinoamericano. Berlin: Konrad Adenauer Stiftung, 2021.

ROCHA, Isabelle. *Tributação & Gênero*. Belo Horizonte: Dialética, 2021.

ROCHA, Sergio André. A Origem do Princípio da Tipicidade no Direito Tributário Brasileiro. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 50, 2022, p. 399-430.

ROCHA, Sergio André. *Fundamentos do Direito Tributário Brasileiro*. 3 ed. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2024.

SANTOS, Maria Angélica dos. *Eu não sou uma Jurista? Reflexões de uma jurista negra sobre direito, ensino jurídico e sistema de justiça*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2023.

TEODOROVICZ, Jeferson. *História Disciplinar do Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Quartier Latin, 2017.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: Os Direitos Humanos e a Tributação*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. v. III.

WARAT, Luiz Alberto. *Introdução Geral ao Direito*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1994. v. I.



A DEVOLUÇÃO DO IBS E DA CBS AO TURISTA ESTRANGEIRO NA REFORMA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA: UMA ANÁLISE COMPARATIVA COM O SISTEMA INTERNACIONAL DE TAX FREE

THE REFUND OF IBS AND CBS TO FOREIGN TOURISTS IN THE BRAZILIAN TAX REFORM: A COMPARATIVE ANALYSIS WITH THE INTERNATIONAL TAX FREE SYSTEM

Felipe Viana de Araújo Duque

RESUMO: O presente artigo analisa o mecanismo de devolução do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) ao turista estrangeiro, previsto no Art. 471 da Lei Complementar nº 214/2025. A pesquisa examina os fundamentos jurídicos do sistema e sua consonância com os princípios da neutralidade fiscal e tributação no destino. São analisados os requisitos operacionais como a limitação à bagagem acompanhada, a restrição às saídas aéreas e marítimas, a comprovação física dos bens e o limite mínimo de US\$ 1.000,00. O estudo compara o modelo brasileiro com sistemas de Tax Free consolidados na União Europeia, França, Japão e outros países, apresentando evidências do potencial impacto econômico e identificando desafios relacionados à infraestrutura e coordenação federativa. Conclui-se que o sistema alinha o Brasil às melhores práticas internacionais, podendo incrementar significativamente o turismo, embora sua efetividade dependa da adequada regulamentação.

PALAVRAS-CHAVE: Reforma Tributária; Tax Free; Turismo Internacional.

ABSTRACT: This article analyzes the mechanism for refunding the Tax on Goods and Services (IBS) and the Contribution on Goods and Services (CBS) to foreign tourists, established by Article 471 of Complementary Law n° 214/2025. The research examines the legal foundations of the system and its alignment with the principles of fiscal neutrality and destination-based taxation. The operational requirements are analyzed, including the limitation to accompanied baggage, restriction to air and maritime departures, physical verification of goods, and the minimum threshold of US\$ 1,000.00. The study compares the Brazilian model with established Tax Free systems in the European Union, France, Japan and other countries, presenting evidence of potential economic impact and identifying challenges related to infrastructure and federative coordination. It concludes that the system aligns Brazil with international best practices and may significantly boost tourism, although its effectiveness depends on appropriate regulation.

KEYWORDS: Tax Reform; Tax Free; International Tourism; IBS; CBS.

1. INTRODUÇÃO

De início, é importante ressaltar que a Reforma Tributária brasileira, implementada pela Emenda Constitucional n° 132/2023 e regulamentada pela Lei Complementar n° 214/2025, trouxe significativas mudanças ao sistema tributário nacional, com destaque para a criação do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), que substituíram diversos tributos sobre o consumo.

Nessa linha, dentre as inovações introduzidas, destaca-se o mecanismo de devolução desses tributos a turistas estrangeiros, previsto no Art. 471 da referida Lei Complementar.

Em outras palavras, este dispositivo legal estabelece que o valor do IBS e da CBS incidentes sobre o fornecimento de bens materiais adquiridos por turistas estrangeiros durante sua permanência no Brasil poderá ser devolvido no momento de sua saída do território nacional, desde que observadas determinadas condições.

De maneira preliminar, podemos dizer que esse mecanismo aproxima o Brasil das práticas internacionais de incentivo ao turismo e ao consumo, conhecidas como sistemas “Tax Free”.

Isto é, a devolução de tributos a turistas estrangeiros é prática comum em diversos países desenvolvidos, onde desempenha papel relevante na atração de visitantes e no fortalecimento da economia local.

Como veremos, países como França, Alemanha¹, Japão e diversos integrantes da União Europeia já adotam esse sistema há décadas, com resultados positivos no incremento do turismo e do comércio.

Dessa forma, para o Brasil, a implementação desse mecanismo representa uma oportunidade significativa de desenvolvimento do setor turístico, que reúne enorme potencial devido à diversidade cultural, belezas naturais e mercado diversificado. No fundo, ao adotar práticas fiscais alinhadas aos padrões internacionais, o país pode atrair turistas com maior poder aquisitivo e impulsionar setores estratégicos da economia.

Sendo assim, o presente artigo propõe uma análise jurídica detalhada do sistema brasileiro de devolução de tributos aos turistas estrangeiros, examinando: os fundamentos jurídicos e a regulamentação prevista; os requisitos e condições estabelecidos pela legislação; a comparação com sistemas internacionais similares; os potenciais impactos econômicos e sociais; os desafios para implementação efetiva do sistema.

2. FUNDAMENTAÇÃO LEGAL E REGULAMENTAÇÃO NO BRASIL

2.1. Base Legal

Em análise preliminar, o sistema de devolução do IBS e da CBS ao turista estrangeiro encontra seu fundamento jurídico no Art. 471 da Lei Complementar nº 214/2025, que regulamenta a Reforma Tributária instituída pela Emenda Constitucional nº 132/2023.

Nessa linha, o dispositivo legal estabelece:

“Art. 471. Ato Conjunto do Ministério da Fazenda e do Comitê Gestor do IBS poderá prever que o valor do IBS e da CBS incidentes sobre o fornecimento de bens materiais para domiciliado ou residente no exterior, realizado no País durante permanência

1 Disponível em:
<https://www.globalblue.com/pt/shoppers/how-to-shop-tax-free/destinations/germany>
https://europa.eu/youreurope/index_en.htm

inferior a 90 (noventa) dias, será devolvido a este no momento em que ocorrer sua saída do território nacional.”

Ora, de pronto, percebe-se que a norma se insere no contexto da modernização do sistema tributário brasileiro e está alinhada com os princípios da neutralidade fiscal e da justiça tributária, ao evitar que tributos incidentes sobre o consumo sejam exportados.

O princípio da tributação no destino constitui um dos pilares fundamentais da moderna teoria da tributação indireta, estabelecendo que os tributos sobre o consumo devem incidir no local onde ocorre o consumo final dos bens e serviços, não no local de sua produção ou primeira comercialização. Este princípio encontra suas origens conceituais nos trabalhos pioneiros de Richard Musgrave sobre eficiência econômica na tributação e foi posteriormente refinado e sistematizado pelos estudos da OCDE sobre harmonização fiscal internacional².

A relevância deste princípio no contexto da economia globalizada reside na sua capacidade de promover neutralidade fiscal e evitar distorções comerciais que poderiam surgir caso os países “exportassem” suas cargas tributárias através de produtos vendidos a não residentes. Como explicam os especialistas “a tributação na origem cria incentivos artificiais para que consumidores realizem compras em jurisdições com menor carga tributária, distorcendo padrões naturais de comércio e comprometendo a eficiência alocativa dos recursos”³.

Esta distorção manifesta-se de forma particularmente prejudicial no contexto do turismo internacional. Quando turistas são submetidos à tributação sobre consumo de países visitados em produtos que serão consumidos em seus países de origem, ocorre dupla tributação econômica potencial e redução artificial da competitividade dos destinos turísticos. O fenômeno é especialmente problemático em países com alta carga tributária sobre o consumo, que podem ver sua atratividade turística comprometida pela inclusão de tributos em preços finais pagos por visitantes⁴.

2 MUSGRAVE, Richard A. *The Theory of Public Finance*. New York: McGraw-Hill, 1959; OECD. *International VAT/GST Guidelines*. Paris: OECD Publishing, 2023

3 KEEN, Michael; SMITH, Stephen. VAT fraud and evasion: What do we know and what can be done? *National Tax Journal*, v. 59, n. 4, p. 861-887, 2006.

4 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2023

Isto porque, em síntese, é comum ressaltar que “não se exporta tributo” no sentido de tornar o país mais competitivo e atrativo na seara internacional.

Inclusive, a implementação prática deste princípio tem sido objeto de crescente harmonização internacional. A União Europeia estruturou todo seu sistema de IVA com base na tributação no destino, conforme estabelecido na Diretiva 2006/112/CE, que em seu Artigo 31 determina que “o local das operações de entrega de bens é o local onde os bens se encontram no momento em que a entrega tem início”, mas excetua desta regra as vendas a turistas não residentes que transportem os bens para fora da União⁵.

Dessa maneira, a OCDE, em suas diretrizes internacionais para tributação do consumo, recomenda expressamente a adoção do princípio do destino como forma de promover neutralidade fiscal e eficiência econômica. Segundo o documento “International VAT/GST Guidelines” de 2023, “a tributação no destino assegura que os tributos sobre o consumo sejam neutros em relação ao comércio internacional, não influenciando artificialmente as decisões de localização de produção ou consumo”⁶.

Em outras palavras, a norma faz parte do processo de modernização do sistema tributário brasileiro, buscando torná-lo mais eficiente, alinhado às melhores práticas internacionais e reduzindo distorções que impactam a competitividade do país.

Além disso, pode-se dizer que ela consagra tanto a neutralidade fiscal como também a justiça tributária. A neutralidade fiscal significa que o sistema tributário não deve distorcer as decisões econômicas. No contexto da devolução de tributos a turistas estrangeiros, isso evita que a carga tributária sobre o consumo no Brasil torne os produtos menos competitivos para esses consumidores, desestimulando suas compras.

Já a justiça tributária busca garantir que os tributos sejam cobrados de forma equitativa e adequada. Como os turistas não usufruem dos serviços públicos financiados por esses tributos, a devolução evita uma tributação excessiva e indevida sobre eles.

5 EUROPEAN COMMISSION. Guide to VAT Refund for Visitors to the EU. Disponível em: https://taxation-customs.ec.europa.eu/guide-vat-refund-visitors-eu_en. Acesso em: 29 jun. 2025.

6 OECD. International VAT/GST Guidelines. Paris: OECD Publishing, 2023, p. 7.

Ademais, pode-se dizer que esse princípio também consagra uma “não-cumulatividade”, ao menos indiretamente, isto porque, esse artigo determina que os tributos cobrados ao longo da cadeia produtiva não devem se acumular, ou seja, o imposto pago em uma etapa deve ser compensado na seguinte.

Ora, no caso do IBS e da CBS, a devolução ao turista estrangeiro funciona como um mecanismo de quebra da cumulatividade, garantindo que ele não arque com tributos que, no sistema interno, seriam compensados pelas empresas brasileiras.

Por fim, poderíamos dizer que ele também consagra o princípio do “destino na tributação do consumo”, isto porque, esse princípio estabelece que o imposto sobre consumo deve ser devido no local onde o bem ou serviço será consumido, e não onde foi produzido ou vendido.

Assim, como os turistas estrangeiros levam os produtos para seus países de origem, o correto é que a tributação ocorra lá, e não no Brasil. Em outras palavras, a devolução dos tributos evita que o Brasil “exporte” sua carga tributária, o que tornaria os bens mais caros e menos atraentes para turistas, reduzindo o incentivo ao consumo interno.

Noutras palavras, o mecanismo de devolução do IBS e da CBS aos turistas estrangeiros garante que o Brasil siga práticas internacionais de tributação justa e eficiente, tornando o país mais competitivo no turismo de compras, incentivando o consumo e corrigindo distorções do sistema tributário.

2.2. Competência Regulamentadora

A lei atribui ao Ministério da Fazenda e ao Comitê Gestor do IBS a competência para regulamentar o sistema de devolução por meio de ato conjunto, o que demonstra a natureza bifásica da competência normativa neste caso. Esta característica reflete a estrutura dual do novo sistema tributário brasileiro, em que o IBS é um imposto de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios, enquanto a CBS é uma contribuição federal.

A exigência de um ato conjunto evidencia a necessidade de coordenação entre os diferentes níveis federativos para a implementação eficaz do sistema, garantindo uniformidade nos procedimentos e critérios adotados em todo o território nacional.

3. REQUISITOS E CONDIÇÕES PARA A DEVOLUÇÃO

O sistema brasileiro de devolução de tributos a turistas estrangeiros apresenta delimitação precisa de seu escopo através de critérios objetivos estabelecidos no Art. 471 da Lei Complementar nº 214/2025. Esta delimitação segue padrões internacionais consolidados, alinhando-se às melhores práticas observadas em sistemas maduros como os da União Europeia e países asiáticos com tradição em tax-free shopping.

3.1 Detalhamento da LC 214/2025

O § 1º do Art. 471 estabelece condições específicas para a efetivação da devolução do IBS e da CBS, criando um conjunto de requisitos que devem ser observados para que o turista estrangeiro possa usufruir do benefício:

“§ 1º A restituição do IBS e da CBS de que trata o caput observará o seguinte:

I - será aplicada apenas aos bens adquiridos constantes de sua bagagem acompanhada, durante o período de permanência do residente ou domiciliado no exterior, fornecidos por contribuintes habilitados;

II - será aplicada apenas às saídas por via aérea ou marítima;

III - poderá ser solicitada a comprovação física de que o bem objeto da devolução dos tributos consta na bagagem do domiciliado ou residente no exterior no momento de sua saída do território nacional; e

IV - poderá ser descontada do montante da devolução parcela para pagamento dos custos administrativos relacionados ao benefício de que trata este artigo.”

No fim, essas condições visam assegurar o controle fiscal e evitar fraudes, ao mesmo tempo em que buscam viabilizar operacionalmente o sistema, como iremos detalhar.

De início, o caput do artigo delimita o escopo da devolução aos tributos incidentes sobre o “fornecimento de bens materiais” adquiridos durante permanência inferior a 90 dias no país.

Ou seja, esta restrição temporal caracteriza o beneficiário como turista ou visitante temporário, excluindo estrangeiros residentes ou com permanência prolongada.

Esta delimitação temporal não é arbitrária, refletindo parâmetros internacionais estabelecidos pela Organização Mundial do Turismo para caracterização de permanência turística. A escolha do prazo de 90 dias alinha o Brasil aos critérios adotados pela maioria dos países que operam sistemas similares, como demonstram os casos da Coreia do Sul, que estabelece limite de 6 meses para elegibilidade, e do Japão⁷, que utiliza período de 6 meses para caracterizar não residência. Inclusive, este critério encontra respaldo na jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia⁸, que no caso C-185/09 estabeleceu precedente sobre a necessidade de caráter temporário para elegibilidade a benefícios fiscais turísticos.

Ademais, o Inciso I do § 1º especifica que a restituição “será aplicada apenas aos bens adquiridos constantes de sua bagagem acompanhada, durante o período de permanência do residente ou domiciliado no exterior, fornecidos por contribuintes habilitados”. Esta condição impõe três limitações importantes:

1. Somente são elegíveis bens materiais que possam ser transportados na bagagem do turista;
2. Os bens devem ter sido adquiridos durante a estadia temporária;
3. Apenas estabelecimentos previamente habilitados podem oferecer o benefício.

Dessa maneira, esta restrição é coerente com a prática internacional, que busca evitar o uso indevido do sistema para fins comerciais ou de revenda. Como já reconhecido pelo Tribunal de Justiça da União Europeia

7 UNWTO - WORLD TOURISM ORGANIZATION. International Tourism Statistics Guidelines. Madrid: UNWTO Publications, 2023; KOREA CUSTOMS SERVICE. Tax Refund System for Foreign Tourists: Operational Guidelines. Seoul: KCS, 2024; JAPAN TOURISM AGENCY. Changes to Tax-Free Shopping System. Disponível em: <https://www.japan.travel/en/ca/news/changes-are-coming-to-tax-free-shopping-in-japan/>. Acesso em: 29 jun. 2025.

8 TJUE - TRIBUNAL DE JUSTIÇA DA UNIÃO EUROPEIA. Processo C-185/09, decisão de 21 de fevereiro de 2011. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A62009CJ0185>. Acesso em: 29 jun. 2025.

no Processo C-271/06, julgado em 21 de fevereiro de 2008⁹, sistemas de devolução de tributos a turistas devem ser limitados a bens de caráter pessoal, não destinados a atividades comerciais.

Na prática, isso significa que as autoridades aduaneiras brasileiras, ao implementarem o sistema, terão base legal e jurisprudencial para recusar a devolução de tributos quando suspeitarem que os bens adquiridos pelo turista não são para uso pessoal, mas para revenda comercial. Por exemplo, se um turista tentar obter reembolso para 50 bolsas idênticas ou 100 relógios do mesmo modelo, a autoridade aduaneira poderia legitimamente questionar a finalidade pessoal dessa compra.

Logo, essa restrição é fundamental para a integridade do sistema, pois sem ela, o mecanismo de devolução de tributos poderia ser facilmente transformado em uma forma de evasão fiscal ou em um canal para importações comerciais disfarçadas, desvirtuando completamente o objetivo da política de incentivo ao turismo.

Ademais, a restrição do benefício ao “fornecimento de bens materiais” reflete escolha estratégica com sólida justificativa econômica e operacional. Diferentemente de serviços, que são tipicamente consumidos no local de prestação, bens materiais são fisicamente exportados pelo turista, caracterizando efetiva saída da base tributária nacional. Esta distinção alinha-se ao princípio fundamental da tributação no destino, segundo o qual tributos sobre consumo devem incidir no local de consumo final, não de produção ou venda intermediária.

A experiência internacional corrobora esta abordagem restritiva. A União Europeia, em sua Diretiva 2006/112/CE, adota critério similar ao limitar devoluções de IVA a bens transportáveis na bagagem pessoal. Singapura e Coreia do Sul seguem modelo equivalente, restringindo seus sistemas de devolução a bens materiais e excluindo serviços¹⁰.

9 TJUE – Processo C-271/06, Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG contra Finanzamt Malchin, decisão de 21 de fevereiro de 2008, divulgado em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX:62006CJ0271>

10 EUROPEAN COMMISSION. VAT Refund Systems in EU Member States: Comparative Analysis 2024. Brussels: Directorate-General for Taxation and Customs Union, 2024; IRAS - INLAND REVENUE AUTHORITY OF SINGAPORE. Tourist Refund Scheme Guidelines. Disponível em: [https://www.iras.gov.sg/taxes/goods-services-tax-\(gst\)/consumers/tourist-refund-scheme](https://www.iras.gov.sg/taxes/goods-services-tax-(gst)/consumers/tourist-refund-scheme). Acesso em: 29 jun. 2025; VISIT SEOUL. Tax Refund Information for Foreign Tourists. Disponível em: <https://english.visitseoul.net/taxrefund>. Acesso em: 29 jun. 2025.

3.2. Modalidade de Saída do País

O Inciso II do § 1º limita a aplicação do benefício às “saídas por via aérea ou marítima”. Esta restrição tem evidente motivação operacional, considerando que aeroportos e portos possuem estrutura de controle aduaneiro mais eficiente para a verificação dos bens e processamento da devolução.

Diferentemente das fronteiras terrestres, que são mais numerosas e de difícil controle, especialmente em um país com dimensões continentais como o Brasil, os pontos de saída aéreos e marítimos permitem a concentração dos procedimentos de verificação e devolução, facilitando a implementação do sistema.

Na prática, esta restrição significa que um turista que entra no Brasil pela fronteira com a Argentina e deseja se beneficiar da devolução dos tributos precisará sair do país por um aeroporto ou porto, não podendo receber o benefício se retornar pela mesma fronteira terrestre.

Vale ressaltar que esta limitação tem precedentes em outros países. Por exemplo, o Japão também restringe seu sistema de reembolso a aeroportos e alguns portos marítimos designados. Mesmo na União Europeia¹¹, onde as fronteiras terrestres entre países-membros são mais estruturadas, alguns países limitam os pontos onde é possível solicitar o reembolso do IVA.

3.3. Comprovação Física dos Bens

Conforme dispõe o Inciso III do § 1º, “poderá ser solicitada a comprovação física de que o bem objeto da devolução dos tributos consta na bagagem do domiciliado ou residente no exterior no momento de sua saída do território nacional”.

No fundo, esta previsão assegura o poder-dever da autoridade aduaneira de verificar a efetiva exportação dos bens adquiridos, condição essencial para a legitimidade do benefício.

Ora, a comprovação física constitui importante mecanismo de controle, permitindo confirmar que os bens adquiridos com direito à devolução estão de fato sendo levados para fora do país pelo turista.

¹¹ Portal da Comissão Europeia sobre Reembolso do IVA: EU Taxation and Customs – VAT Refund for Tourists, disponível em: https://taxation-customs.ec.europa.eu/vat-refunds-visitors-eu_en

Ademais, esta prática está alinhada com os procedimentos adotados internacionalmente, como evidenciado no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de Portugal nº 1/2023, de 18 de janeiro de 2023¹², que ressalta a importância da certificação da exportação para a efetivação da isenção tributária.

3.4. Custos Administrativos e Limite Mínimo

Por fim, o legislador brasileiro demonstrou particular atenção à viabilidade econômica e à sustentabilidade financeira do sistema de devolução do IBS e da CBS ao turista estrangeiro, ao prever mecanismos específicos no Art. 471 da Lei Complementar nº 214/2025. Dois dispositivos merecem análise detalhada neste contexto: o Inciso IV do § 1º e o Inciso IV do § 2º:

§ 2º O Ministério da Fazenda e o Comitê Gestor do IBS regulamentarão o disposto neste artigo, inclusive em relação:

I - a outras condições a serem observadas para solicitação da devolução de que trata este artigo;

II - a forma de habilitação dos contribuintes de IBS e CBS de que trata o Inciso I do § 1º;

III - a taxa de câmbio aplicável para fins do disposto no Inciso IV deste parágrafo;

IV - ao limite da devolução, o qual não poderá ser inferior a US\$ 1.000,00 (mil dólares norte-americanos);

V - à devolução, que terá como parâmetro o valor total de bens adquiridos por pessoa.

O Inciso IV do § 1º estabelece que “poderá ser descontada do montante da devolução parcela para pagamento dos custos administrativos relacionados ao benefício”. Por sua vez, o Inciso IV do § 2º determina um “limite da devolução, o qual não poderá ser inferior a US\$ 1.000,00 (mil dólares norte-americanos)”.

Essas disposições normativas refletem a preocupação do legislador em estabelecer um equilíbrio entre o objetivo de estimular o turismo e o consumo por estrangeiros e a necessidade de garantir que o sistema

12 Disponível em: <https://files.dre.pt/1s/2023/03/05500/0002900058.pdf>

não se torne um ônus desproporcional para a administração tributária. Revela-se, assim, a aplicação do princípio da eficiência administrativa e da responsabilidade fiscal.

Ademais, a autorização para descontar do montante da devolução uma parcela destinada a cobrir os custos administrativos consagra juridicamente o reconhecimento de que a operacionalização do sistema implica encargos financeiros significativos para o Estado. Trata-se de dispositivo que visa preservar o equilíbrio econômico-financeiro do sistema, evitando que os custos de sua implementação superem os benefícios econômicos esperados.

No direito comparado, essa prática é amplamente aceita e implementada em diversos países:

3.4.1 União Europeia

Na União Europeia, a Diretiva 2006/112/CE estabelece o quadro legal para a devolução do IVA a não residentes¹³. Isto é, a Diretiva estabelece o quadro legal para a devolução do IVA a não residentes, mas delega aos Estados-membros a regulamentação dos aspectos operacionais, incluindo a definição de custos administrativos.

A Comissão Europeia, em seu relatório sobre implementação dos sistemas de devolução de IVA publicado em 2024, destaca que “a maioria dos Estados-membros optou por modelos operacionais que permitem a cobrança de taxas administrativas, seja por entidades governamentais, seja por operadores privados autorizados”¹⁴.

Assim, o modelo predominante na UE utiliza empresas especializadas como Global Blue e Premier Tax Free, que retêm percentuais que variam entre 19% e 40% do valor do tributo como comissão pelos serviços prestados. Esta ampla variação reflete diferenças nos custos operacionais nacionais e na maturidade dos sistemas implementados.

A Diretiva 2006/112/CE estabelece em seu artigo 147 que os Estados-membros podem fixar limite mínimo para devolução de IVA a

13 O documento oficial pode ser consultado no site oficial da União Europeia: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=celex%3A32006L0112>.

14 O relatório está disponível em: https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation-1/value-added-tax-vat/vat-reports_en.

contribuintes não estabelecidos em seu território, não podendo este limite exceder €400 para período de três meses ou €50 para período menor.

Na prática, a maioria dos países europeus adotou o limite de €175 para turistas extra-comunitários, seguindo recomendação da Comissão Europeia de 2010. Este valor representa aproximadamente US\$ 191 na cotação atual, constituindo-se em limite 5,2 vezes inferior ao estabelecido pelo Brasil.

Quadro Comparativo UE:

Alemanha: €25 (US\$ 27) - um dos mais baixos da UE

Espanha: Sem limite mínimo desde 2023

Itália: €154,94 (US\$ 169)

Bélgica: €125 (US\$ 136)

Holanda: €50 (US\$ 55)

A eliminação do limite mínimo pela Espanha em 2023 representa experiência particularmente relevante. Dados preliminares do primeiro ano indicam aumento de 340% no número de transações, mas redução de 12% no valor médio por transação, resultando em impacto neutro sobre a arrecadação turística total¹⁵.

3.4.2. França

Na França, o sistema “Détaxe” é regulamentado pelo Code Général des Impôts, artigo 262, que determina que as empresas homologadas para processar devoluções de IVA a turistas podem reter entre 20% e 30% do valor do imposto como comissão¹⁶. O relatório anual da Global Blue de 2024 indica que “na França, a taxa média retida pelas operadoras foi de 23,7% em 2023, refletindo custos operacionais otimizados pela maturidade do sistema”¹⁷.

15 AGENCIA TRIBUTARIA ESPAÑOLA. Impacto de la Eliminación del Límite Mínimo en el Sistema de Devolución del IVA Turístico. Madrid: Ministerio de Hacienda, 2024.

16 Que pode ser consultado no portal oficial da legislação francesa: https://www.legifrance.gouv.fr/codes/article_lc/LEGIARTI000006304270/.

A Direction Générale des Douanes et Droits Indirects disponibiliza informações detalhadas sobre o sistema em seu portal oficial: <https://www.douane.gouv.fr/fiche/la-detaxe-touristique>.

17 GLOBAL BLUE. European Tax-Free Shopping Report 2024. Nyon: Global Blue Group, 2024.

A Direction Générale des Douanes et Droits Indirects disponibiliza em seu portal oficial informações detalhadas sobre custos operacionais, revelando que o processamento médio de uma solicitação de devolução na França¹⁸ custa aproximadamente €4,50, valor significativamente inferior aos €12-15 estimados para países sem infraestrutura consolidada.

Comparativamente, o limite brasileiro de US\$ 1.000 é 9,2 vezes superior ao limite francês por estabelecimento e 5,3 vezes superior ao limite agregado. Esta diferença substancial reflete estratégias econômicas distintas: enquanto a França busca maximizar o volume de transações para fortalecer seu posicionamento como destino de turismo de compras, o Brasil prioriza sustentabilidade operacional e controle fiscal na fase inicial de implementação.

A França processa anualmente cerca de 2,8 milhões de solicitações de devolução de IVA turística, movimentando aproximadamente €1,2 bilhão em reembolsos. A receita líquida para o turismo francês, descontadas as devoluções e custos operacionais, é estimada em €4,7 bilhões anuais em gastos adicionais gerados pelo sistema¹⁹.

3.4.3. Japão

No Japão, o “Consumption Tax Refund System for Foreign Tourists” foi reformulado em 2024 e passará por transformação estrutural em novembro de 2026. Segundo informações oficiais do Ministério das Finanças japonês, o sistema atual estabelece taxa administrativa fixa de ¥1.500 (aproximadamente US\$ 10) por solicitação de devolução, independentemente do valor da compra²⁰.

A reforma de 2026 introduzirá novo modelo de custos baseado em percentual do valor reembolsado, alinhando-se às práticas internacionais. O Japan Tourism Agency projeta que os custos administrativos no novo sistema variarão entre 2% e 5% do valor do reembolso, dependendo

18 <https://www.globalblue.com/corporate/media/press/france-tax-free-shopping-trends>.

19 ATOUR FRANCE. L'Impact Économique du Tourisme de Shopping en France. Paris: Agence de développement touristique, 2024.

20 https://www.mof.go.jp/english/tax_policy/tax_system/consumption/index.html.

A Japan Tourism Agency (JTA) disponibiliza estatísticas e informações sobre o funcionamento do sistema em: <https://www.mlit.go.jp/kankocho/en/tax-free/index.html>.

do valor da transação e do método de processamento escolhido pelo turista²¹.

4. IMPACTOS ECONÔMICOS E SOCIAIS

A implementação do sistema de devolução de tributos a turistas estrangeiros pode gerar diversos impactos positivos para a economia brasileira, especialmente para os setores de turismo e comércio.

4.1. Estímulo ao turismo e ao consumo

A possibilidade de reembolso dos tributos opera como um incentivo direto para o aumento do consumo por parte dos turistas estrangeiros, tornando os produtos brasileiros mais competitivos em termos de preço. Esta vantagem fiscal pode influenciar tanto a decisão de visitar o país quanto o comportamento de consumo durante a estadia.

Estudos internacionais indicam que turistas tendem a gastar significativamente mais em compras quando têm a possibilidade de obter reembolso de tributos.

Na França, por exemplo, o “turismo de compras” representa uma parcela expressiva das receitas turísticas, impulsionado pela demanda por produtos de moda, perfumaria e gastronomia:

1) Estudo da Organização Mundial do Turismo (OMT): Em seu relatório “Tourism Taxation: Policies and Impact Assessment” (2019), a OMT analisou o impacto de diferentes modelos fiscais no comportamento de consumo dos turistas²². “turistas internacionais apresentam um aumento médio de 23% no volume de gastos em compras em países que oferecem sistemas eficientes de devolução de tributos, em comparação com aqueles que não oferecem tal benefício”.

2) Estudo da Global Blue: A Global Blue, uma das principais operadoras de sistemas Tax Free no mundo,

21 JAPAN TOURISM AGENCY. Consumption Tax Refund System Reform: Impact Assessment and Implementation Strategy. Tokyo: MLIT, 2025.

22 De acordo com o estudo, disponível em seu portal oficial (<https://www.unwto.org/tourism-taxation-policies-and-impact-assessment>), disponível em: <https://www.unwto.org/>, acesso em 03 de março de 2025.

publica anualmente o “Global Shopping Report”. Na edição de 2023, disponível em seu site (<https://www.globalblue.com/corporate/report/global-shopping-report-2023>), a empresa reportou que “66% dos turistas internacionais afirmam que a possibilidade de obter reembolso de impostos influencia diretamente sua decisão de compra, e 41% indicam que gastam em média 30% a mais do que gastariam sem o benefício fiscal”.

3) Pesquisa do European Tourism Association (ETOA):

A ETOA conduziu uma pesquisa com mais de 5.000 turistas não europeus que visitaram a Europa em 2022. Segundo os resultados, disponíveis no site da associação (<https://www.etoa.org/destinations/tax-free-shopping-report>), “72% dos respondentes consideraram o sistema de Tax Free como um fator ‘importante’ ou ‘muito importante’ em seu planejamento de compras, e o gasto médio por turista que utilizou o sistema foi 34% superior ao daqueles que não o utilizaram”.

4.2. Desenvolvimento regional e inclusão social

Além disso, o estímulo ao consumo de produtos regionais pode contribuir para o desenvolvimento de áreas menos favorecidas economicamente, criando oportunidades para pequenos empreendedores e cooperativas locais. Este impacto distributivo é particularmente relevante em um país com grandes desigualdades regionais como o Brasil.

Comunidades artesanais, por exemplo, podem beneficiar-se do aumento da demanda por produtos autênticos, valorizando saberes tradicionais e gerando renda em regiões com poucas alternativas econômicas.

5. DESAFIOS PARA IMPLEMENTAÇÃO

Apesar dos potenciais benefícios, a implementação efetiva do sistema de devolução de tributos a turistas estrangeiros enfrenta diversos desafios, que precisam ser adequadamente endereçados para garantir seu sucesso.

Isto porque, a operacionalização do sistema requer infraestrutura adequada nos pontos de saída do país, especialmente em aeroportos

internacionais. Isso inclui espaços físicos para atendimento, sistemas informatizados para processamento das devoluções e pessoal capacitado para verificação dos bens e documentos.

A experiência internacional demonstra diferentes abordagens estratégicas e tecnológicas para operacionalização de sistemas de devolução de tributos. Singapura implementou em 2011 o eTRS (electronic Tourist Refund Scheme), sistema totalmente digitalizado que estabelece limite mínimo de SGD 100 (aproximadamente US\$ 73) e utiliza quiosques de autoatendimento que permitem aos turistas processarem solicitações mediante escaneamento de passaporte, com opções de reembolso via cartão de crédito, dinheiro, Alipay ou cheque bancário²³.

A Coreia do Sul adotou estratégia ainda mais liberal, estabelecendo limite mínimo de apenas KRW 15.000 (aproximadamente US\$ 11) para reembolso posterior e permitindo reembolso imediato para compras entre KRW 15.000 e KRW 1.000.000, tendo dobrado este limite superior em 2024 como medida específica de estímulo ao turismo pós-pandemia²⁴.

Particularmente relevante para o contexto brasileiro é a reforma programada para o sistema japonês. A partir de novembro de 2026, o Japão abandonará seu modelo atual de isenção imediata em favor de sistema de reembolso similar ao adotado pelo Brasil, demonstrando convergência internacional em direção a modelos que priorizam controle fiscal e sustentabilidade operacional sobre conveniência imediata²⁵.

Ademais, a natureza dual do sistema tributário brasileiro, com o IBS de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios, e a CBS de competência federal, exige estreita coordenação entre os diferentes níveis federativos para a implementação eficaz do sistema de devolução.

23 IRAS - INLAND REVENUE AUTHORITY OF SINGAPORE. Tourist Refund Scheme Guidelines. Disponível em: [https://www.iras.gov.sg/taxes/goods-services-tax-\(gst\)/consumers/tourist-refund-scheme](https://www.iras.gov.sg/taxes/goods-services-tax-(gst)/consumers/tourist-refund-scheme). Acesso em: 29 jun. 2025.

24 KOREA TOURISM ORGANIZATION. Immediate Tax Refund Limit Doubled for Foreign Visitors. Korea.net, 2024. Disponível em: <https://www.korea.net/NewsFocus/policies/view?articleId=242726>. Acesso em: 29 jun. 2025.

25 JAPAN TOURISM AGENCY. Consumption Tax Refund System Reform: Impact Assessment and Implementation Strategy. Tokyo: MLIT, 2025.

O ato conjunto previsto na legislação é um primeiro passo, mas será necessário estabelecer mecanismos eficientes de compensação financeira e de compartilhamento de informações entre os entes federados, evitando disputas que possam comprometer a operacionalidade do sistema.

Por fim, os sistemas de devolução de tributos são potencialmente vulneráveis a práticas fraudulentas, como a simulação de exportação de bens que permanecem no país ou a supervalorização de mercadorias. Dessa maneira, a experiência internacional demonstra a necessidade de controles rigorosos para mitigar esses riscos.

Assim, o requisito de comprovação física dos bens, previsto na legislação brasileira, é um importante mecanismo de controle, mas precisa ser complementado por ferramentas tecnológicas e procedimentos específicos de fiscalização.

6. CONCLUSÃO

O sistema de devolução do IBS e da CBS ao turista estrangeiro, previsto no Art. 471 da Lei Complementar nº 214/2025, representa marco significativo no processo de modernização do sistema tributário brasileiro. A análise desenvolvida ao longo deste artigo permite concluir que este mecanismo alinha o Brasil às melhores práticas internacionais de tributação do consumo, ao mesmo tempo em que oferece oportunidade estratégica para o desenvolvimento do setor turístico nacional.

A fundamentação jurídica do sistema revela consonância com princípios basilares do direito tributário internacional. A aplicação do princípio da tributação no destino, conforme estabelecido pela OCDE e implementado pela União Europeia através da Diretiva 2006/112/CE, encontra no modelo brasileiro expressão teoricamente consistente. Como demonstrado, este princípio visa evitar que países “exportem” suas cargas tributárias através de produtos vendidos a não residentes, promovendo neutralidade fiscal e eficiência econômica.

A teoria do benefício oferece justificativa sólida para o tratamento diferenciado de turistas estrangeiros, estabelecendo correlação entre tributação e usufruto de serviços públicos. Esta fundamentação encontra

respaldo tanto na literatura especializada quanto na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e do Tribunal de Justiça da União Europeia.

Particularmente relevante é a reforma programada para o sistema japonês a partir de novembro de 2026, que abandonará seu modelo atual de isenção imediata em favor de sistema de reembolso similar ao adotado pelo Brasil. Esta convergência demonstra alinhamento do modelo brasileiro com tendências internacionais que priorizam controle fiscal e sustentabilidade operacional.

A análise comparativa revelou que o limite mínimo brasileiro de US\$ 1.000 posiciona o país no espectro superior da experiência global. Conforme demonstrado, este limite é significativamente superior aos praticados internacionalmente: 5,2 vezes superior ao padrão europeu de €175, 14 vezes superior ao limite singapurense de SGD 100, e 91 vezes superior ao limite sul-coreano de KRW 15.000.

Esta diferença encontra justificativas consistentes nas particularidades brasileiras. Os custos operacionais proporcionalmente superiores no Brasil, em comparação com países dotados de infraestrutura madura, fundamentam a adoção de limite mais elevado. A França, com sistema consolidado, processa solicitações a custo médio de €4,50, valor significativamente inferior aos custos estimados para países sem infraestrutura estabelecida.

A experiência espanhola, que eliminou completamente o limite mínimo em 2023, oferece evidência empírica relevante. Os dados indicam aumento de 340% no número de transações, mas impacto neutro sobre a receita turística total devido à redução do valor médio por transação. Esta evidência sugere que limites excessivamente baixos podem gerar volume artificial sem benefício econômico proporcional.

O sistema apresenta potencial expressivo para impulsionar o turismo receptivo brasileiro, conforme evidenciado pelos estudos internacionais analisados. A Organização Mundial do Turismo demonstra que turistas internacionais apresentam aumento médio de 23% no volume de gastos em países que oferecem sistemas eficientes de devolução de tributos. Os dados da Global Blue indicam que 66% dos turistas internacionais consideram a possibilidade de reembolso de impostos como fator influente em suas decisões de compra.

No contexto brasileiro, este impacto pode ser particularmente benéfico para setores de alto valor agregado como joalheria, moda, artesanato e produtos regionais. O sistema apresenta potencial para fomentar o desenvolvimento regional, beneficiando comunidades artesanais e produtores locais, especialmente em regiões com vocação turística que carecem de alternativas econômicas.

A implementação efetiva do sistema requer superação de desafios operacionais e institucionais significativos. A experiência internacional demonstra diferentes abordagens estratégicas e tecnológicas para operacionalização destes sistemas. Singapura implementou o eTRS (electronic Tourist Refund Scheme) com quiosques de autoatendimento e limite mínimo de SGD 100. A Coreia do Sul adotou estratégia liberal com limite de KRW 15.000 para reembolso posterior, tendo dobrado o limite para reembolso imediato em 2024.

A natureza dual do sistema tributário brasileiro, com IBS de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios, e CBS de competência federal, exige coordenação entre diferentes níveis federativos. O ato conjunto previsto na legislação constitui primeiro passo, mas será necessário estabelecer mecanismos eficientes de compensação financeira e compartilhamento de informações entre os entes federados.

Os sistemas de devolução são potencialmente vulneráveis a práticas fraudulentas, demandando controles rigorosos. O requisito de comprovação física dos bens, previsto na legislação brasileira, constitui importante mecanismo de controle que deve ser complementado por ferramentas tecnológicas e procedimentos específicos de fiscalização.

O sistema brasileiro incorpora elementos consolidados em países com tradição no tax-free, como França, Japão e membros da União Europeia, com adaptações necessárias às particularidades nacionais. O limite mínimo adotado, embora superior aos praticados internacionalmente, reflete estratégia de implementação gradual que prioriza sustentabilidade operacional e controle fiscal na fase inicial.

A convergência observada na reforma japonesa de 2026, adotando modelo similar ao brasileiro, valida as escolhas técnicas nacionais e demonstra que o Brasil se posiciona adequadamente no contexto das tendências internacionais de modernização dos sistemas tax-free.

Conclui-se que o Art. 471 da Lei Complementar nº 214/2025 representa avanço significativo no marco regulatório do turismo brasileiro, com potencial para catalisar benefícios econômicos e sociais que transcendem a mera renúncia fiscal. Sua transformação em efetiva vantagem competitiva dependerá da qualidade da regulamentação, da eficiência da implementação e do compromisso contínuo com seu aperfeiçoamento.

O Brasil, com sua diversidade cultural, belezas naturais e rica produção artesanal, tem agora a oportunidade de se posicionar como destino competitivo no turismo de compras internacional. O sistema de devolução do IBS e CBS pode catalisar esta transformação, desde que implementado com o rigor técnico e a visão estratégica que sua importância demanda.

REFERÊNCIAS

AGENCIA TRIBUTARIA ESPAÑOLA. *Impacto de la Eliminación del Límite Mínimo en el Sistema de Devolución del IVA Turístico*. Madrid: Ministerio de Hacienda, 2024.

ATOUT FRANCE. *L'Impact Économique du Tourisme de Shopping en France*. Paris: Agence de développement touristique, 2024.

ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2022.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, 2023.

BRASIL. Lei Complementar nº 214, de 27 de dezembro de 2025. Institui o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo (IS); altera a legislação do Imposto sobre a Renda; e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, 2025.

BUCHANAN, James M. *Public Finance in Democratic Process*. Chapel Hill: University of North Carolina Press, 1967.

CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2023.

DIRECTION GÉNÉRALE DES DOUANES ET DROITS INDIRECTS. *Détaxe Touristique: Évolution du Système 2020-2024*. Paris: Ministère de l'Économie, 2024.

DIRECTION GÉNÉRALE DES DOUANES ET DROITS INDIRECTS. *Rapport Annuel sur la Détaxe Touristique 2024*. Paris: Ministère de l'Économie, 2024.

EMBRATUR - INSTITUTO BRASILEIRO DE TURISMO. *Anuário Estatístico de Turismo 2023: Turismo Receptivo Internacional*. Brasília: Ministério do Turismo, 2023.

EUROPEAN COMMISSION. *Guide to VAT Refund for Visitors to the EU*. Disponível em: https://taxation-customs.ec.europa.eu/guide-vat-refund-visitors-eu_en. Acesso em: 29 jun. 2025.

EUROPEAN COMMISSION. *VAT Refund Systems in EU Member States: Comparative Analysis 2024*. Brussels: Directorate-General for Taxation and Customs Union, 2024.

GLOBAL BLUE. *European Tax-Free Shopping Report 2024*. Nyon: Global Blue Group, 2024.

GLOBAL BLUE. *Global Shopping Report 2024: International Tax-Free Shopping Trends*. Nyon: Global Blue Group, 2024. Disponível em: <https://www.globalblue.com/corporate/reports>. Acesso em: 29 jun. 2025.

GOOROOCHURN, Nishaal; SINCLAIR, M. Thea. *Economics of tourism taxation: Evidence from Mauritius*. *Annals of Tourism Research*, v. 32, n. 2, p. 478-498, 2005.

HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 29. ed. São Paulo: Atlas, 2023.

IRAS - INLAND REVENUE AUTHORITY OF SINGAPORE. *Tourist Refund Scheme Guidelines*. Disponível em: [https://www.iras.gov.sg/taxes/goods-services-tax-\(gst\)/consumers/tourist-refund-scheme](https://www.iras.gov.sg/taxes/goods-services-tax-(gst)/consumers/tourist-refund-scheme). Acesso em: 29 jun. 2025.

JAPAN MINISTRY OF FINANCE. *Tax-Free Shopping System Reform: Rationale and Implementation Guidelines*. Tokyo: MOF Publications, 2025.

JAPAN TOURISM AGENCY. *Changes to Tax-Free Shopping System*. Disponível em: <https://www.japan.travel/en/ca/news/changes-are-coming-to-tax-free-shopping-in-japan/>. Acesso em: 29 jun. 2025.

JAPAN TOURISM AGENCY. *Consumption Tax Refund System Reform: Impact Assessment and Implementation Strategy*. Tokyo: MLIT, 2025.

JENSEN, Tove Christensen; WANHILL, Stephen. *Tourism's taxing times: VAT in Europe and Denmark*. *Tourism Management*, v. 23, n. 1, p. 67-79, 2002.

KEEN, Michael; SMITH, Stephen. *VAT fraud and evasion: What do we know and what can be done?* *National Tax Journal*, v. 59, n. 4, p. 861-887, 2006.

KOREA CUSTOMS SERVICE. *Tax Refund System for Foreign Tourists: Operational Guidelines*. Seoul: KCS, 2024.

KOREA TOURISM ORGANIZATION. *Immediate Tax Refund Limit Doubled for Foreign Visitors*. Korea.net, 2024. Disponível em: <https://www.korea.net/NewsFocus/policies/view?articleId=242726>. Acesso em: 29 jun. 2025.

LINDAHL, Erik. *Just Taxation: A Positive Solution*. In: MUSGRAVE, Richard; PEACOCK, Alan (Ed.). *Classics in the Theory of Public Finance*. London: Macmillan, 1958 [1919].

LOHMANN, Guilherme; PANOSSO NETTO, Alexandre. *Teoria do Turismo: Conceitos, Modelos e Sistemas*. 3. ed. São Paulo: Aleph, 2022.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 44. ed. São Paulo: Malheiros, 2023.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo Tributário*. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2023.

MUSGRAVE, Richard A. *Public Finance in Theory and Practice*. 2nd ed. New York: McGraw-Hill, 1980.

MUSGRAVE, Richard A. *The Theory of Public Finance*. New York: McGraw-Hill, 1959.

OECD. International VAT/GST Guidelines. Paris: OECD Publishing, 2023. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/consumption/international-vat-gst-guidelines.htm>. Acesso em: 29 jun. 2025.

ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO TURISMO. *Manual de Estatísticas de Turismo Internacional*. Madrid: OMT, 2019.

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*. 18. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2023.

POLO PEÑA, Ana Isabel; FRÍAS JAMILENA, Dolores María. *Impact of commercial and social factors on the zone of tolerance in tourist destinations*. Tourism Management, v. 31, n. 4, p. 547-559, 2010.

PREMIER TAX FREE. *Annual Report on International Tax Refund Systems 2024*. London: Premier Tax Free, 2024.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Estudo de Viabilidade: Sistema de Devolução de Tributos a Turistas Estrangeiros*. Brasília: Ministério da Fazenda, 2024.

ROSEN, Harvey S.; GAYER, Ted. *Public Finance*. 10th ed. New York: McGraw-Hill, 2014.

SAMUELSON, Paul A. *The Pure Theory of Public Expenditure*. Review of Economics and Statistics, v. 36, n. 4, p. 387-389, 1954.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2023.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro*. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2023.

SINGAPORE TOURISM BOARD. *Electronic Tourist Refund Scheme: Implementation Report 2019-2024*. Singapore: STB Research Division, 2024.

STF - SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE 573.675/SC. *Capacidade contributiva e proporcionalidade tributária*. Rel. Min. Ricardo Lewandowski. Brasília, DJe 15 maio 2014.

TJUE - TRIBUNAL DE JUSTIÇA DA UNIÃO EUROPEIA. Caso C-390/15, *Plaza Real Automóveis vs. Autoridade Tributária*, 2016.

TJUE - TRIBUNAL DE JUSTIÇA DA UNIÃO EUROPEIA. Processo C-185/09, decisão de 21 de fevereiro de 2011. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A62009CJ0185>. Acesso em: 29 jun. 2025.

TRIBUNAL ADMINISTRATIVO PORTUGUÊS. Acórdão n° 1/2023, de 18 de janeiro de 2023. Disponível em: <https://files.dre.pt/1s/2023/03/05500/0002900058.pdf>. Acesso em: 29 jun. 2025.

TRIBE, John. *The Economics of Recreation, Leisure and Tourism*. 5th ed. London: Routledge, 2016.

UNIÃO EUROPEIA. Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado. *EUR-Lex*. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=celex%3A32006L0112>. Acesso em: 29 jun. 2025.

UNWTO - WORLD TOURISM ORGANIZATION. *International Tourism Statistics Guidelines*. Madrid: UNWTO Publications, 2023.

UNWTO - WORLD TOURISM ORGANIZATION. *Tourism Taxation: Policies and Impact Assessment*. Madrid: UNWTO Publications, 2019. DOI: 10.18111/9789284420841.

VISIT SEOUL. *Tax Refund Information for Foreign Tourists*. Disponível em: <https://english.visitseoul.net/taxrefund>. Acesso em: 29 jun. 2025.

XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022.



EXPLORAÇÃO MINERAL E TRIBUTAÇÃO NO BRASIL: A CONSTITUCIONALIDADE DO IMPOSTO SELETIVO NO SETOR DE MINÉRIO DE FERRO

MINERAL EXPLORATION AND TAXATION IN BRAZIL: THE CONSTITUTIONALITY OF THE SELECTIVE TAX IN THE IRON ORE SECTOR

Arthur Philipe Morais Carvalho

Graduado em Direito pela Universidade Católica de Brasília (UCB).
Procurador da Fazenda Nacional.

Caio Salim Soares Chady

Mestre e Doutorando em Direito Constitucional pelo Instituto
Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa (IDP)
Procurador da Fazenda Nacional

Gustavo Carvalho Hamade

Graduado em Direito pela Universidade Federal de Uberlândia (UFU).
Procurador da Fazenda Nacional.

RESUMO: O presente artigo discute a constitucionalidade e a pertinência da incidência do Imposto Seletivo sobre a extração de minério de ferro no Brasil, inclusive quando destinado à exportação, conforme previsto na Emenda Constitucional nº 132/2023. Partindo da análise do panorama econômico e socioambiental da mineração de ferro no país, examina-se a necessidade de mecanismos tributários capazes de corrigir as assimetrias geradas pela atividade extrativa. Com base em fundamentos constitucionais, experiências internacionais e dados empíricos, defende-se que o tributo possui natureza extrafiscal e pode atuar como instrumento legítimo de proteção ambiental, indução de

práticas sustentáveis e promoção da justiça fiscal. A pesquisa conclui que a fixação da extração como fato gerador do Imposto Seletivo atende ao princípio do poluidor-pagador e representa um avanço normativo compatível com os objetivos fundamentais da ordem econômica brasileira.

PALAVRAS-CHAVE: Reforma Tributária. Imposto Seletivo. Minério de ferro.

ABSTRACT: This article discusses the constitutionality and relevance of levying the Selective Tax on iron ore extraction in Brazil, including when destined for export, as provided for in Constitutional Amendment n° 132/2023. Based on an analysis of the economic and socio-environmental landscape of iron ore mining in the country, the study examines the need for tax mechanisms capable of correcting the asymmetries generated by extractive activities. Drawing on constitutional principles, international experiences, and empirical data, the article argues that the tax has an extrafiscal nature and can serve as a legitimate instrument for environmental protection, the promotion of sustainable practices, and fiscal justice. The research concludes that defining extraction as the taxable event of the Selective Tax complies with the polluter-pays principle and represents a normative advancement aligned with the fundamental goals of Brazil's economic order.

KEYWORDS: Tax Reform. Selective Tax. Iron ore.

1. INTRODUÇÃO

A mineração de ferro sempre ocupou papel estratégico na formação econômica do Brasil, por impulsionar ciclos de desenvolvimento e consolidar a inserção do país no mercado internacional de commodities. Contudo, os impactos socioambientais decorrentes da exploração mineral em larga escala, intensificados nas últimas décadas, tornaram premente a necessidade de repensar o modelo de extração predominante, alinhando-o aos princípios da sustentabilidade e responsabilidade socioeconômica.

Nesse cenário, o debate sobre a tributação seletiva do minério de ferro emerge como resposta às crescentes demandas por justiça fiscal e proteção ambiental. A aprovação da Emenda Constitucional n° 132/2023, ao autorizar a incidência do Imposto Seletivo sobre atividades extrativas mesmo destinadas à exportação, reflete uma mudança paradigmática no

tratamento fiscal da mineração, buscando corrigir distorções históricas que socializavam os prejuízos ambientais ao mesmo tempo em que privatizavam os lucros da atividade. A instituição de um tributo com viés extrafiscal sobre a mineração de ferro encontra respaldo não apenas em fundamentos constitucionais, mas também nas práticas internacionais consolidadas, como evidenciam as experiências da Austrália, do Chile e do Canadá, que utilizam instrumentos tributários para internalizar os custos socioambientais da atividade mineradora. No Brasil, a criação do Imposto Seletivo desponta como um passo necessário para induzir comportamentos empresariais mais responsáveis, fomentar o desenvolvimento sustentável e assegurar que a exploração de recursos naturais finitos beneficie de maneira mais equitativa toda a coletividade. O presente artigo propõe-se a analisar o panorama da mineração de ferro no Brasil sob a ótica da nova configuração tributária, examinando seus fundamentos jurídicos, seus impactos econômicos e suas potencialidades enquanto instrumento de transformação social e proteção ambiental.

2. O IMPOSTO SELETIVO COMO INDUTOR DE COMPORTAMENTOS

A proposta de incidência do imposto seletivo sobre a exportação de minério de ferro enseja relevante exame constitucional, especialmente diante do Art. 149, §2º, Inciso I, da Constituição Federal, o qual veda a cobrança de contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico sobre receitas de exportação. Todavia, as imunidades tributárias são excepcionais e restritivas, não se admitindo ampliação interpretativa, o que impede sua aplicação automática a tributos distintos das contribuições expressamente previstas no texto constitucional (CARRAZA, 2021).

O imposto seletivo, instituído com base no Art. 153, Inciso IV, da Constituição, integra o regime dos impostos federais e possui natureza marcadamente extrafiscal, visando corrigir distorções de mercado e disciplinar padrões de consumo e produção (DERZI, 2020). Sua finalidade preponderante não é arrecadatória, mas interventiva, sendo utilizado com fim precípuo à consecução de políticas públicas ligadas à ordem econômica e social, especialmente à racionalização do uso de recursos naturais.

A Emenda Constitucional nº 132/2023 prevê uma nova moldura para o Imposto Seletivo, ampliando seu espectro de incidência para abranger

a produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde e ao meio ambiente, nos termos da lei complementar. Ocorre que a amplitude da hipótese de incidência exige a aplicação de critérios de controle baseados na isonomia e na proporcionalidade, a fim de evitar distorções que comprometam a função extrafiscal do tributo (VIDOR, 2024).

A proteção dos recursos minerais, em especial dos bens minerais não renováveis, reveste-se de especial importância no Estado brasileiro contemporâneo. Nesse cenário, a utilização de instrumentos de política tributária para evitar a degradação predatória das riquezas nacionais e fomentar a agregação de valor no território nacional se apresenta como uma alternativa para esse fim (COELHO, 2020). Desse modo, o imposto seletivo, ao incidir sobre a exportação de minérios, atua como instrumento de desestímulo à exportação de bens primários perfeitamente em sintonia com o modelo econômico constitucionalmente desenhado.

Assim, a utilização do imposto seletivo como indutor de comportamentos, seja estimulante ou desestimulante, não é uma novidade. Estudo elaborado pela Organização Mundial da Saúde e pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico demonstra que a tributação seletiva de bens e serviços prejudiciais visa não apenas à arrecadação de recursos, mas também à indução de comportamentos sociais desejáveis. O imposto seletivo, conhecido em experiências internacionais como “*sin tax*”, tem sido amplamente utilizado para combater externalidades negativas associadas ao consumo de tabaco, álcool e alimentos ultraprocessados, como relatam (VAZQUEZ; 2018).

De forma particular, a tributação de commodities extrativas tem sido utilizada em países como Austrália, Canadá e Noruega, como instrumento de política econômica e proteção ambiental. Na Austrália, foi implementado o Mineral Resource Rent Tax (MRRT), que incidia sobre lucros extraordinários da mineração de minério de ferro e carvão, buscando redistribuir parte das rendas obtidas com a exploração de recursos não renováveis em prol de investimentos sociais (KEEN, 2011). No Chile, o Royalty Minero impõe tributação específica sobre a exploração do cobre e de outros minerais, com alíquotas progressivas vinculadas ao preço internacional, assegurando que a riqueza mineral também beneficie a coletividade. No Canadá, royalties e tributos seletivos incidem sobre

o setor extrativo de forma a promover a sustentabilidade ambiental e a repartição equitativa dos ganhos econômicos oriundos da exploração de recursos naturais, províncias como British Columbia e Quebec aplicam royalties e mining taxes sobre atividades minerárias, objetivando garantir a sustentabilidade fiscal e ambiental (ALM, 2003).

Essas experiências indicam que a tributação de recursos minerais mediante instrumentos extrafiscais é prática consolidada internacionalmente, voltada não apenas à arrecadação, mas também à correção de distorções de mercado, proteção ambiental e distribuição equitativa da riqueza gerada pela exploração de bens públicos não renováveis.

A teoria das externalidades negativas foi desenvolvida para fornecer a base conceitual clássica para a criação de impostos corretivos, destinados a internalizar custos sociais não refletidos nos preços de mercado. O imposto seletivo, nesse sentido, pode ser compreendido como um verdadeiro “Pigouvian tax”, atuando na mitigação de danos sociais e ambientais gerados pela produção e consumo de determinados bens.

Os impostos seletivos exercem papel central no desenho de sistemas tributários mais equitativos e eficientes, especialmente em países em desenvolvimento, onde a tributação de recursos naturais e de bens de consumo prejudiciais pode gerar efeitos redistributivos e de proteção ambiental. Nesse cenário, a criação de imposto seletivo no setor de mineração como política tributária extrafiscal permite o implemento do direito ao meio ambiente sadio e, ao mesmo tempo, permite que a exploração desse recurso natural possa ser revertida à implementação de políticas públicas direcionadas ao desenvolvimento nacional.

A Constituição de 1988 reconhece a possibilidade de atuação corretiva do Estado sobre o mercado, inclusive mediante a tributação diferenciada de setores econômicos, sempre que tal atuação estiver fundada na promoção do interesse público e do desenvolvimento nacional (MACHADO, 2024). Desse modo, a intervenção no domínio econômico realizada pelo imposto seletivo não implica violação ao princípio da livre iniciativa ou da livre concorrência.

Nesse cenário, o imposto seletivo instituído pela EC 132/2023 apresenta forte vocação para atuar como instrumento de política pública, com a função de desincentivar o consumo de produtos danosos (LUSTOSA

FILHO, 2023). Contudo, a vocação extrafiscal do tributo não deve ser utilizada de maneira a desrespeitar os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, sob pena de gerar efeitos regressivos e a transformação do imposto em mera fonte arrecadatória.

Ainda, é necessário delimitar o conceito de “prejudicial à saúde ou ao meio ambiente”, sob pena de comprometimento da função extrafiscal e da legitimidade constitucional da tributação. A ausência de critérios objetivos e rigorosos pode gerar insegurança jurídica e desvirtuar a finalidade regulatória do tributo.

Nesse sentido, o imposto seletivo deve ser compreendido não apenas como instrumento de arrecadação, mas como mecanismo efetivo de realização de direitos fundamentais, a exemplo da promoção da segurança alimentar, ao induzir padrões de produção e consumo mais saudáveis e sustentáveis (SANTOS, 2024). A dimensão extrafiscal do imposto seletivo deve ser explorada como ferramenta de indução de comportamentos desejáveis e desestímulo de condutas prejudiciais, sendo essa a verdadeira vocação deste tributo.

3. A EXPLORAÇÃO DO MINÉRIO DE FERRO NO BRASIL

3.1 Contexto histórico

A novidade trazida pela possibilidade de incidência do Imposto Seletivo sobre os bens minerais, ainda quando exportados, trouxe grande celeuma na seara jurídica, principalmente em se tratando de uma das principais commodities nacionais: o ferro.

A exploração de minério de ferro no território nacional iniciou-se ainda no período colonial, na região conhecida como Quadrilátero Ferrífero. Contudo, a Coroa Portuguesa na época possuía mais interesse na exploração de ouro e diamantes. A região localiza-se no centro sul de Minas Gerais, e é a mais importante província mineral do sudeste do Brasil, a descoberta do ouro nessa região é um dos marcos principais da interiorização da ocupação em nosso país (UFOP, 2021). As primeiras vilas afastadas da costa brasileira foram fundadas ali, Tijuco e Vila Rica, hoje Diamantina e Ouro Preto, ambas consideradas como patrimônio cultural da humanidade pela Unesco (IPHAN, 2018).

A partir da primeira metade do século XX, com a industrialização do país foi que o minério de ferro ganhou a relevância estratégica que possui, em 1942, ainda no governo Vargas, houve a criação da Companhia Vale do Rio Doce (CVRD), cujo objetivo era explorar e comercializar o minério de ferro nacional, sendo posteriormente privatizada, em 1997.

Se durante grande parte da história nacional, Minas Gerais foi o principal provedor do minério de ferro, a partir de 1970, com a descoberta de jazidas de ferro na região de Carajás, o estado do Pará torna-se um concorrente à altura, alcançando o Brasil ao posto de potência mineral.

Esta exploração em larga escala e a necessidade infraestrutural, trouxeram à tona a relevante discussão acerca dos custos socioambientais desse modelo extrativista. Os impactos sobre as comunidades e o meio ambiente, a regulação e responsabilização do setor, os desastres em barragens, destacando os últimos acidentes em Brumadinho e Mariana, tornaram necessária a busca por uma exploração mais sustentável, transparente, alinhada com as necessidades ambientais e sociais, incluindo-se então discussões econômicas e fiscais, a fim de que os benefícios da mineração possam, tal como os prejuízos, ser compartilhados.

3.2 Panorama econômico do ferro no Brasil

O minério de ferro, embora abundante globalmente, concentra-se em poucas regiões. O Brasil, por si só, possui 8,3% das reservas mundiais (JESUS, 2007), equivalendo a 17 bilhões de toneladas. Junto com a Austrália, o país apresenta reservas com o maior teor de ferro contido, em torno de 60%. Isso ocorre porque o minério geralmente está associado a outros elementos químicos (PAREJO, 2007). Atualmente, o Brasil é o segundo maior produtor mundial dessa commodity.

No mercado nacional, o ferro, que já foi a segunda maior commodity do país, agora ocupa a terceira posição, atrás da soja e do petróleo, respectivamente (BRASIL, 2024). Em 2024, representou 59,4% do faturamento e 68,7% de todas as exportações do setor mineral (BRASIL, 2025). Nos últimos cinco anos, a exportação totalizou 1,8 bilhão de toneladas, gerando uma receita de 155 bilhões de dólares. Somente no último ano, a produção de minério se aproximou dos valores anteriores ao desastre de Brumadinho, quando houve uma queda de cerca de 21,5% em 2019 (LEAL, 2025).

O principal destino do minério de ferro nacional é a China, responsável em 2024 por importar 276,8 milhões de toneladas do Brasil, 71,2% das exportações (KOLISNICHENKO, 2025), Malásia e Japão também importam grandes quantidades deste minério (IBRAM, 2022).

Tal como as jazidas de ferro, o mercado nacional é extremamente concentrado, dominado principalmente pela Vale S.A., surgida da privatização da antiga Companhia da Vale do Rio Doce, e que hoje sozinha é responsável por cerca de 2/3 da produção nacional, em 2023, por exemplo, foi responsável por produzir 321 das 378 milhões de toneladas de minério de ferro. Contudo, alguns outros *players* se destacam, como a CSN Mineração, subsidiária de mineração da Companhia Siderúrgica Nacional, estatal igualmente privatizada, hoje é a segunda maior produtora de ferro do país (PORTELA, 2024), destaca-se também a Anglo American (Minas-Rio), multinacional que opera o projeto Minas-Rio, em Conceição do Mato Dentro-MG, e por fim, a Samarco, *joint venture* pertencente à Vale S.A e BHP, afetada nos últimos anos pelo rompimento da barragem do fundão, em novembro de 2015, em Mariana-MG, a empresa retomou suas atividades em 2020, segundo a empresa, em 2023 a produção foi de 9,4 milhões de toneladas, operando com 30% da capacidade produtiva, em razão de uma mineração mais segura e sustentável, como afirma em seu sítio (SAMARCO, 2024).

A magnitude do mercado de minério de ferro no Brasil evidencia-se não apenas por seus indicadores econômicos, mas também pela intensidade dos impactos socioambientais associados à atividade. Assim, qualquer análise sobre esse setor torna-se incompleta se desconsiderar os efeitos colaterais ambientais e sanitários que o acompanham.

3.3 Impactos ambientais

A mineração, nos moldes atualmente praticados, com todos os seus números, impacta ambientalmente da mesma forma, gerando diversos prejuízos ao meio ambiente e à saúde das comunidades relacionadas.

Em minas a céu aberto, como em Carajás, no Pará, considerada a maior mina de ferro a céu aberto do mundo (RAFAELA, 2021), há uma completa remoção da vegetação, expondo o solo, tanto na cava de extração, como na infraestrutura necessária para a logística de transporte

e de deposição de rejeitos, o que implica na erosão e assoreamento de corpos d'água próximos (Fiocruz, 2019). Estima-se que a mineração contribuiu com 9% de todo o desmatamento realizado na Amazônia brasileira entre 2005 e 2015, removendo cerca de 1,2 milhão de hectares de floresta (FORESTS & FINANCE, 2022).

Comunidades são afetadas de diversas formas, seja pela poluição do ar decorrente de explosões frequentes que geram nuvens de poeira, liberando sílica, responsável pela silicose e por agravar doenças pulmonares, e que ainda deposita minerais pesados no ambiente, seja pela escassez de água, o que impacta na produção de alimentos (COELHO, 2021), ainda, a ingestão e inalação desses contaminantes podem provocar envenenamento crônico, câncer e distúrbios neurológicos.

A saúde mental e o bem-estar são diretamente afetados, a convivência com ruídos constantes, trepidações e explosões pode levar a população vizinha a níveis de estresse significativo, distúrbios do sono e outros prejuízos à qualidade de vida. A perda de território produtivo, seja para o uso em atividades agropecuárias, seja para atividades pesqueiras, por exemplo, pode causar grave sofrimento psicológico e econômico (Fiocruz, 2019). A convivência com o risco de rompimento das barragens também é fator que causa medo e pressão psicológica, principalmente em comunidades já afetadas por rompimentos e que temem ser acometidas por novas tragédias (COELHO, 2021).

A mineração de ferro tem impacto significativo também sobre os recursos hídricos, que são consumidos no processo de beneficiamento do minério, onde apenas uma parte do material extraído é aproveitável, o restante torna-se rejeito, disposto na forma de lama em barragens. Estes depósitos representam um passivo ambiental sério, seja pelo risco de contaminação dos recursos hídricos, seja pelo rompimento das barragens.

Os rompimentos de barragens, como os desastres ocorridos em Mariana (2015) e Brumadinho (2019), trouxeram a população diretamente para o centro do debate sobre os impactos socioambientais da extração mineral.

Os colapsos citados estão entre os piores desastres socioambientais nacionais. Em novembro de 2015, o rompimento da Barragem do Fundão, pertencente à Samarco, liberou uma enxurrada de aproximadamente 34

milhões de m³ de lama de rejeitos, varrendo Bento Rodrigues, subdistrito de Mariana, causando 19 mortes imediatas, centenas de desabrigados e destruição completa de diversas comunidades, a onda de rejeito viajou por todo a bacia do Rio Doce, asfixiando e intoxicando milhares de peixes e colapsando diversas cadeias alimentares (GRANEMANN, 2019). Diversas nascentes foram soterradas, matas ciliares desapareceram, o fornecimento de água potável teve de ser interrompido em diversos municípios que dependiam da captação de água no Rio Doce, por risco de contaminação (NASA EARTH OBSERVATORY, 2015), a estimativa é que a recuperação demore algumas décadas. Contudo, alguns impactos serão irreversíveis, os prejuízos materiais diretos foram calculados em R\$ 26,2 bilhões de reais e afetaram mais de 420 mil pessoas direta ou indiretamente (GRANEMANN, 2019).

O nível de arsênio detectado na água foi 10 vezes acima do permitido, o de mercúrio igualmente acima do limite, conforme análise do Instituto Mineiro de Gestão das Águas (THE GUARDIAN, 2015).

Alguns poucos anos depois, em 25 de janeiro de 2019, houve o rompimento da barragem da Mina do Córrego do Feijão, em Brumadinho-MG, operada pela Vale S.A. As consequências humanas foram ainda mais letais, 272 mortes, entre desaparecidos e presumidamente falecidos (AVABRUM, 2020), até o momento ninguém foi responsabilizado criminalmente. A onda de rejeitos desceu por todo o Rio Paraopeba, ficando totalmente poluído por 300km, igualmente teve sua água tornada imprópria para consumo.

O impacto causado ainda não é plenamente mensurável. Além do grave abalo ambiental, a tragédia provocou uma profunda transformação social, com centenas de famílias enlutadas, além de um significativo prejuízo econômico. Ademais, abalou severamente a confiança da sociedade nas operações de mineração em todo o país.

Longos e complexos processos de reparação foram instaurados após os desastres mencionados. Em Mariana, as empresas responsáveis criaram a Fundação Renova, instituída por meio de um Termo de Transação e de Ajustamento de Conduta (TTAC), firmado em 2016. A fundação tem como competência a gestão das ações de compensação e recuperação, sob supervisão do poder público e do Ministério Público. Entre suas obrigações

estão a restauração ambiental da Bacia do Rio Doce, a indenização dos atingidos e a reconstrução das comunidades afetadas.

No entanto, em 2024 — nove anos após o desastre —, diante das inúmeras críticas pela falta de soluções efetivas, a Fundação Renova foi extinta. À época, havia cerca de 85 mil processos judiciais em curso. Um novo acordo foi então firmado: as empresas responsáveis deverão recolher, ao longo dos próximos 20 anos, um total de R\$ 100 bilhões. Além disso, ficou assegurado um aporte de R\$ 5 bilhões a um Fundo de Participação Social, voltado às comunidades atingidas. A Samarco, especificamente, será responsável direta pelas indenizações individuais, pela reconstrução das comunidades e pela recuperação ambiental (BRASIL, 2024).

Em Brumadinho, no ano de 2021 a Vale S.A. celebrou um acordo judicial nos valores de R\$ 37,7 bilhões, o maior acordo de reparação já firmado na América Latina, e que teve como destino indenizações, projetos de segurança hídrica e recuperação ambiental da bacia do Paraopeba (MINAS GERAIS, 2025).

Mudanças regulatórias foram discutidas após esses desastres, resultando na determinação da descaracterização até 2027 das barragens de rejeitos existentes atualmente.

Essas tragédias, as mais relevantes, mas longe de serem as únicas, escancararam os custos humanos, ambientais e financeiros da mineração, os quais recaem, em grande parte, sobre a sociedade, que arca com os prejuízos sem usufruir dos proveitos econômicos.

3.4 Imposto Seletivo: justiça fiscal e incentivo à sustentabilidade

Os expressivos impactos ambientais e sanitários associados à mineração de ferro trazem à tona a necessidade de instrumentos não só ambientais, mas também econômicos que permitam orientar o setor à uma operação voltada para a sustentabilidade e responsabilidade ambiental.

A aprovação da Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023, após incessantes discussões no Congresso Nacional, trouxe dentre outras modificações e adições, a inclusão do Inciso VIII ao Artigo 153, prevendo a competência da União para instituir Imposto Seletivo sobre a produção, extração, comercialização ou importações de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente.

Contudo, exceção de extrema relevância foi prevista no Art.153, §6º, VII, permitindo a tributação da extração independente de sua destinação, ou seja, excetuando a imunidade à exportação.

Atualmente, a extração de minério de ferro está sujeita à Compensação Financeira pela Exploração Mineral (CFEM), tributo previsto no Art. 20, §1º, da Constituição Federal. Trata-se de uma compensação financeira paga pelas empresas mineradoras, cuja arrecadação é parcialmente revertida a Estados e Municípios onde ocorre a atividade de mineração. Por vezes, a CFEM mostra-se insuficiente ou mal direcionada para a cobertura de passivos ambientais. Além disso, há elevada sonegação e inadimplência. Segundo auditoria realizada pelo Tribunal de Contas da União, entre 2017 e 2022, cerca de 70% dos 30 mil projetos minerários ativos não recolheram espontaneamente a CFEM devida. A média de sonegação apurada no período foi de aproximadamente 40%. A perda de receita potencial, conforme estimado na auditoria, variou entre R\$ 9,4 bilhões e R\$ 12,4 bilhões. Um dos municípios mais prejudicados foi Mariana, recentemente impactado por desastres ambientais (BRASIL, 2024).

A ineficiência da CFEM se manifesta tanto na arrecadação quanto na destinação dos recursos. No que se refere à promoção de práticas sustentáveis, não se verifica qualquer efeito indutivo, tampouco sua destinação é utilizada como instrumento de incentivo à adoção dessas práticas. Esse contexto evidencia a relevância da opção legislativa adotada pelo Congresso Nacional ao instituir o Imposto Seletivo incidente sobre a extração de minérios — ainda que destinado à exportação, especialmente no caso do minério de ferro.

Apesar das críticas formuladas pelo setor, o impacto financeiro será mínimo, considerando que, nos termos da Lei Complementar nº 214, de 2025, responsável por instituir o Imposto Seletivo, a alíquota máxima aplicável será de 0,25%, conforme disposto em seu Art. 422, §2º — valor significativamente inferior à alíquota máxima de 1% prevista no Art. 153, §6º, VII, da Constituição Federal.

A previsão de um tributo com viés regulatório, incidente sobre bens minerais não renováveis, como o minério de ferro, justifica-se também pelo princípio do poluidor-pagador. Isso porque a exploração desse recurso finito, somada às suas externalidades negativas, exige que as mineradoras arquem com parte dos custos socioambientais associados.

A sinalização, transmitida pelo Congresso ao manter este tributo, pode ser um motor de incentivo à adoção de medidas de mitigação pelas empresas exploradoras. Há uma clara transmissão de maior rigor com as atividades poluentes, apesar de toda pressão exercida pelo setor sobre o Legislativo.

A adoção de tecnologias de redução de impacto, como sistemas de rejeito seco que eliminam o uso de barragens convencionais, o uso consciente dos recursos hídricos a partir de um ciclo fechado, o controle de emissão de poeira por aspersores e a revegetação de pilhas e monitoramentos geotécnicos em tempo real podem evitar futuros movimentos no rumo de uma alíquota maior. Como exemplo de práticas sustentáveis, a mina S11D da Vale S/A, em Carajás, demonstra a viabilidade de melhorar esse cenário. No seu âmbito, foram adotadas práticas como a filtragem e reutilização da água, e caminhões a diesel foram substituídos por correias transportadoras. Além disso, optou-se por estabelecer as instalações industriais em áreas previamente desmatadas, evitando a derrubada de novas áreas (VALE, 2019).

A agregação de valor na cadeia produtiva interna também pode ser citada como um dos efeitos da possibilidade de incidência do Imposto Seletivo, mesmo na exportação. Embora modesto, há um desincentivo à exportação pura da commodity, promovendo um estímulo para que o beneficiamento e a transformação do minério ocorram internamente antes da exportação (PAULA, 2025). O investimento em siderurgia, metalurgia e fabricação de produtos em território nacional, pode gerar empregos de maior qualificação e reduzir a dependência da economia sob produtos primários. A redução da primarização, posto que hoje 69% das exportações minerais do país são de minério de ferro bruto, é de suma importância para reduzir a exposição do país à volatilidade dos valores das commodities. Hoje, esses mesmos minérios exportados em sua forma bruta, retornam ao Brasil em preços mais altos na forma de produtos industrializados, máquinas, eletrônicos, entre outros, dificultando o acesso da sociedade a tais produtos (PAULA, 2025).

Em síntese, o Imposto Seletivo sobre o minério de ferro exportado será um verdadeiro instrumento de política pública, enfrentando a assimetria atualmente existente entre a privatização dos lucros e a socialização dos prejuízos socioambientais. Ele visa internalizar os custos externos da atividade, como os bilhões gastos pelo poder público

em Mariana e Brumadinho, e os gastos futuros com as consequências, como o tratamento de saúde da população atingida.

A recuperação mesmo que parcial da renda gerada pela atividade mineral, se devidamente reinvestida em políticas públicas voltadas à reparação socioambiental, ao fortalecimento institucional e ao desenvolvimento das comunidades afetadas, tem o potencial de promover mudanças estruturais no atual modelo extrativista. Portanto, o que se almeja é que a mineração de ferro, historicamente marcada por assimetrias e danos, possa, no futuro, contribuir para um legado socialmente justo e ambientalmente responsável.

4. ANÁLISE JURÍDICA DA CONSTITUCIONALIDADE DA INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SELETIVO NA EXPORTAÇÃO DE MINÉRIO DE FERRO

Inicialmente, cabe lembrar que o Imposto Seletivo é de competência federal, mas sua arrecadação será partilhada com os demais entes federativos por meio dos fundos, incidindo sobre a “produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, conforme disposto na lei complementar”. A ideia por trás deste imposto, notadamente no caso de produtos nocivos à saúde é a de que, diante dos prejuízos gerados pela utilização de certos bens e serviços, considera-se legítimo que, em prol da coletividade, aumente-se o preço e restrinja-se ao máximo a quantidade e o acesso a esses produtos na comunidade, contudo, no caso da mineração, ainda que haja prejuízos à saúde, a finalidade maior é a possibilidade de custeio das externalidades negativas geradas por essa atividade.

Tendo em vista que se trata de um imposto extrafiscal, é necessário reduzir o seu espectro de incidência, não sendo considerada como prejudicial à saúde ou ao meio ambiente qualquer atividade humana. Afinal, caso fosse essa a interpretação, a finalidade do imposto seria arrecadatória. Outra redução teleológica necessária é que, sendo o Imposto Seletivo um tributo, não pode ser utilizado como sanção de ato ilícito, conforme vedado pelo Art. 3º do Código Tributário Nacional, devendo incidir apenas em situações de impactos ambientais lícitos.

O arcabouço constitucional do imposto seletivo estabelece importantes regras a ele atinentes. De acordo com o Art. 153, §6º, I, da Constituição Federal, o imposto seletivo não deve incidir sobre as exportações. Trata-se de imunidade alinhada à diretriz econômica de que não se deve exportar tributos, mas sim bens e serviços.

Por outro lado, no Art. 153, §6º, VII, da Constituição Federal, há previsão de que nas atividades de extração, o imposto seletivo será cobrado independentemente da destinação, caso em que a alíquota máxima corresponderá a 1% do valor de mercado do produto. Há, atualmente, um intenso debate doutrinário sobre qual o sentido que deve ser empregado à palavra destinação: se o sentido de “territorialidade”, referindo-se ao “local de destino” ou o sentido de “finalidade ou serventia”.

Tudo indica que a intenção aqui foi empregar o sentido de territorialidade à palavra destinação, criando uma exceção à regra geral para as atividades de extração que, de tão poluentes e degradantes ao meio ambiente, devem ser tributadas mesmo quando destinam produtos ao mercado estrangeiro. Tal entendimento tem fundamento na ideia de que não seria correto individualizar os lucros, deixando as empresas exploradoras do ramo se beneficiarem sozinhas do resultado econômico da atividade, mas socializar os prejuízos, impondo a toda população os danos severos e permanentes causados ao território nacional. Nesses casos, deve-se observar a razoabilidade, tendo a cobrança sido submetida ao teto de 1% do valor de mercado do produto extraído.

Foi este o argumento utilizado pela Procuradora da Fazenda Nacional, Dra. Fernanda Schmitt, que representou a carreira na 56ª Reunião da Comissão de Assuntos Econômicos, cujo tema foi os impactos da reforma tributária no imposto seletivo, defendendo a constitucionalidade do projeto de lei que regulamentava a reforma tributária (PLP 68/2024) no ponto em que admite a tributação das exportações de bens minerais:

O desgaste, a causalidade que justifica a incidência do Imposto Seletivo, que é a prejudicialidade ao meio ambiente, ocorre no nosso país, não importa para onde vai o objeto desta tributação. Repito, quando se está diante de uma extração qualificada pela prejudicialidade ao meio ambiente, não importa para onde vai o produto dessa extração, a prejudicialidade ao meio ambiente está no nosso país. É isso que justifica excepcionalmente o tratamento

tributário diferenciado nesse caso concreto. Então, estamos diante de uma interpretação histórica, teleológica, finalística e literal da norma constitucional. E mais, reforço, como argumento ainda, uma nova previsão constante aqui, por força da Emenda Constitucional nº 132, que teve a ousadia e a coragem de inserir, como princípio norteador do Sistema Tributário Nacional, o princípio da proteção ao meio ambiente. Quando nós fazemos uma análise conjunta, nós nos damos conta de que nós estamos vivendo um novo contexto, um novo cenário normativo. Então, nós não podemos fazer uma análise isolada sem considerar todos esses aspectos. Por tudo isso, é constitucional, sim, o PLP nesta parte; é compatível com o texto constitucional.

O Projeto de Lei Complementar nº 68/2024 aprovado no Congresso Nacional, agora Lei Complementar nº 214/2025, que regulamenta a reforma tributária prevê a possibilidade de incidência do imposto seletivo na extração de minério de ferro, petróleo e gás natural, com alíquota máxima de 0,25%, a ser definida em lei ordinária. A vontade do legislador de tributar a exportação foi prevista até mesmo na exposição de motivos do PLP nº 68, mais especificamente no ponto 264: “A proposta prevê a incidência do IS na primeira comercialização pela empresa extrativista, ainda que o minério tenha como finalidade a exportação.”

Ainda, cabe pontuar que a extração de minério de ferro é prejudicial à saúde, podendo causar doenças como pneumoconiose, asma e bronquite, e ao meio ambiente por contaminar a água e o solo e causar danos irreversíveis como no caso de rompimento de barragens, além de emitir gases poluentes. Por sua vez, a extração de petróleo e de gás natural poluem a água, com resíduos tóxicos, e o ar, com gases poluentes como o metano. Logo, é justificada a opção de o constituinte não imunizar as exportações desses bens.

Posteriormente, o projeto foi enviado ao Senado Federal e a casa tentou manter a imunidade para exportações de bem mineral. No entanto, tal alteração foi vetada pelo Presidente da República, não constando da versão final. O dispositivo previa que o imposto seletivo não incidiria sobre as exportações para o exterior de bens e serviços de que trata o Art. 409 desta Lei Complementar. Ao realizar a leitura das razões do veto, percebe-se que a interpretação a ser dada à palavra destinação é no sentido de territorialidade, veja:

Em que pese a boa intenção do legislador, ao instituir cláusula geral de não incidência do imposto seletivo na exportação, o dispositivo viola o Inciso VII do § 6º do Artigo 153 da Constituição, que determina a incidência tributária sobre bens minerais na extração, independentemente de sua destinação. Registre-se, por oportuno, que a imunidade para exportações para as outras hipóteses do imposto seletivo está garantida pela aplicação direta do regramento constitucional.

No entanto, embora o presente artigo defenda a constitucionalidade da cobrança do imposto seletivo nas exportações de bens minerais por todo o exposto, é preciso concordar com Paulo Honório de Castro Júnior, mestre em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Universidade de São Paulo – USP e mestre em Direito Tributário pela Universidade Federal de Minas Gerais – UFMG. O jurista, em artigo publicado no CONJUR, defende que o veto realizado foi inútil por duas razões: economicamente, a versão do PLP nº 68/2024 aprovada pelo Congresso Nacional já onerava as exportações minerais, porque o imposto seletivo incidirá antes, na extração, mesmo que o produto extraído seja exportado; além disso, o veto não muda o critério temporal da hipótese de incidência do IS sobre bens minerais, que continua sendo a extração, e não a exportação, tampouco muda a base de cálculo, que é o valor de referência do produto mineral bruto extraído.

Na versão da Câmara dos Deputados, um dos momentos previstos para ocorrência do fato gerador do imposto e sua respectiva base de cálculo era a exportação de bem mineral extraído ou produzido, tendo por base o valor de referência do produto exportado. O Senado Federal alterou o fato gerador, optando por definir que apenas a extração será fato gerador do IS sobre bens minerais e que a incidência tributária independe do fato de o bem mineral ser posteriormente exportado, uma vez que o IS incide antes, na extração.

Tal alteração e sua intenção foi comentada no relatório do Senador Eduardo Braga, que dispôs o seguinte:

Fixamos a extração como o fato gerador no caso dos bens minerais, deixando claro que, conforme dispõe a Constituição Federal (Art. 153, § 6º, VII), o imposto será cobrado independentemente da destinação, o que autoriza sua incidência sobre os produtos, ainda

que exportados. Friso que, quando da apresentação do nosso Parecer (SF) nº 88, de 2023 – CCJ, sobre a PEC nº 45, de 2019, que deu origem à EC nº 132, de 2023, destacamos que o objetivo desse comando foi, justamente, onerar a extração de bem mineral em qualquer situação, mesmo quando destinado ao exterior.

Portanto, tendo em vista que a Constituição Federal, em seu Art. 153, §6º, II dispôs que o imposto seletivo é monofásico e no caso em questão ele já incide no momento da extração do bem mineral, conforme disposto no Art. 412, V, da LC nº 214/2025, não há sequer que falar em tributação na exportação propriamente dita.

5. CONCLUSÃO

A análise do panorama da mineração de ferro no Brasil revela um cenário marcado por profundas assimetrias: de um lado, lucros extraordinários concentrados em poucas empresas, enquanto de outro, impactos ambientais e sociais, recaindo sobre populações vulneráveis e sobre o próprio Estado. Nesse contexto, a instituição do Imposto Seletivo sobre a extração mineral, mesmo quando destinada à exportação, surge como medida não apenas constitucionalmente válida, mas necessária.

O presente artigo teve por finalidade demonstrar a constitucionalidade da incidência do imposto seletivo sobre a extração de bens minerais, mesmo quando destinado à exportação. Por todo o exposto, ficou demonstrado que o sentido conferido à palavra destinação, prevista no Art. 153, §6º, VII, da Constituição Federal, deve ser o de territorialidade, ensejando a tributação na atividade extrativa independentemente do destino final do bem.

A justificativa para essa sistemática de incidência tributária encontra respaldo tanto na necessidade de mitigar os impactos ambientais gerados pela exploração mineral quanto na premissa de que os custos ambientais e sociais decorrentes dessa atividade não devem ser socializados, enquanto os lucros permanecem restritos aos agentes econômicos envolvidos. Dessa forma, a fixação da extração como fato gerador do tributo reflete uma diretriz constitucional voltada à proteção do meio ambiente, fortalecida pela Emenda Constitucional nº 132/2023, que introduziu o princípio da proteção ambiental no sistema tributário nacional.

Importante ressaltar, contudo, que, embora a constitucionalidade da tributação seja plenamente reconhecida, é necessário esclarecer um ponto fundamental: o Imposto Seletivo possui natureza monofásica e, nos termos da Lei Complementar nº 214/2025, tem como fato gerador a extração do bem mineral. Dessa forma, não se trata de uma tributação sobre a exportação propriamente dita, mas sim sobre a atividade extrativa, que ocorre em momento anterior, de forma autônoma. Assim, a alegação de incidência sobre a exportação revela-se equivocada, afastando a inconstitucionalidade nesse aspecto.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

A tragédia-crime. Associação dos Familiares de Vítimas e Atingidos pelo Rompimento da Barragem Mina Córrego do Feijão (AVABRUM), 2020. Disponível em: <https://tinyurl.com/33fz22vj>. Acesso em: 7 abr. 2025.

ALM, James; MARTINEZ-VAZQUEZ, Jorge. *Taxing the Hard-to-Tax: Lessons from Theory and Practice*. Bingley: Emerald Group Publishing, 2003.

ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário*. 19. ed. São Paulo: Editora JusPodivm, 2025.

Arsenic and mercury found in river days after Brazil dam burst. The Guardian, 2015. Disponível em: <https://tinyurl.com/yymbm65tk>. Acesso em: 7 abr. 2025.

BIRD, Richard; GENDRON, Pierre-Pascal. *The VAT in Developing and Transitional Countries*. Cambridge: Cambridge University Press, 2007.

BRASIL. Caso Samarco: acordo extingue fundações Renova e Rio Doce. Agência Brasil, 2024. Disponível em: <https://encurtador.com.br/nzEip>. Acesso em: 7 abr. 2025.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 4 mar. 2025.

BRASIL. *Código Tributário Nacional. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 5 mar. 2025.

BRASIL. *Em 2022, minério de ferro perde posição e petróleo brasileiro lidera exportações*. Agência Gov, 2024. Disponível em: <https://tinyurl.com/2s4bhshk>. Acesso em: 9 mar. 2025.

BRASIL. *Faturamento do setor mineral cresceu 91% em 2024*. Agência Brasil, 2025. Disponível em: <https://tinyurl.com/3t7r5h3r>. Acesso em: 5 mar. 2025.

BRASIL. *TCU: royalties sonogados por mineradoras geram perda bilionária*. Agência Brasil, 2024. Disponível em: <https://tinyurl.com/yd2ny5df>. Acesso em: 9 abr. 2025.

CARAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2021.

COELHO, Tadzio et al. *In Search Of Transparency: Ending Opacity In Brazil's Extractive Sector*. Instituto Brasileiro de Análises Econômicas e Sociais (IBASE), 2021. Disponível em: <https://tinyurl.com/3ux9bh52>. Acesso em: 9 mar. 2025.

Contaminated Rio Doce Water Flows into the Atlantic. NASA Earth Observatory, 2015. Disponível em: <https://tinyurl.com/4xez4hkm>. Acesso em: 1º abr. 2025.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. *Projeto de Lei Complementar 68/2024*. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2414157&filename=PLP%2068/2024. Acesso em: 4 mar. 2025.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Imunidades Tributárias: fundamentos constitucionais da não-incidência*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2020.

MINAS GERAIS. *Entenda o acordo judicial de reparação ao rompimento da barragem de Brumadinho*. Governo de Minas Gerais, 2025. Disponível em: <https://encurtador.com.br/PINv8>. Acesso em: 7 abr. 2025.

Fiocruz. *Perversidades sociais e ambientais no caminho da mineração. Mapa de Conflitos da Fiocruz*, 2019. Disponível em: <https://tinyurl.com/3pusae43>. Acesso em: 2 abr. 2025.

GRANEMANN, Silvana Helena. *Desastre ambiental da barragem de Fundão na cidade de Mariana – MG causado pela Samarco: análise do município de Governador Valadares – MG*. Escola Nacional de Administração Pública (ENAP), 2019. Disponível em: <https://tinyurl.com/mvfzhm32>. Acesso em: 7 abr. 2025.

Instituto Brasileiro de Mineração (IBRAM). *Exportação de minérios mantém saldo da balança comercial positivo em 2021, 2022*. Disponível em: <https://tinyurl.com/329nk6my>. Acesso em: 3 mar. 2025.

Instituto Brasileiro de Mineração (IBRAM). *Metabase - Painel de dados do setor mineral, 2025*. Disponível em: <https://tinyurl.com/4wzshrnv>. Acesso em: 5 mar. 2025.

Instituto do Patrimônio Histórico e Artístico Nacional (IPHAN). *HISTÓRIA - Diamantina (MG)*, 2018. Disponível em: <http://portal.iphan.gov.br/pagina/detalhes/1489/>. Acesso em: 15 mar. 2025.

JESUS, Carlos Antônio Gonçalves de. *Minério de ferro e aço*. Departamento Nacional de Produção Mineral (DNPM), 2007. Disponível em: <https://encurtador.com.br/ggLu1>. Acesso em: 7 mar. 2025.

JUNIOR, Paulo Honório de Castro. *O veto à desoneração de exportações minerais do Imposto Seletivo: um falso problema*. CONJUR, 2025. Disponível em: <https://tinyurl.com/mrymdj29>. Acesso em: 5 mar. 2025.

KEEN, Michael; SLEMROD, Joel. *Taxation and Development*. Journal of Economic Literature, v. 49, n. 4, p. 1028–1060, 2011.

KOLISNICHENKO, Vadim. *Brazil exported 389 million tons of iron ore in 2024*. GMK Center, 2025. Disponível em: <https://gmk.center/en/news/brazil-exported-389-million-tons-of-iron-ore-in-2024/>. Acesso em: 5 mar. 2025.

LEAL, Kariny. *Exportação de minério retoma nível pré-Brumadinho*. Valor Econômico, 2025. Disponível em: <https://tinyurl.com/32n7f684l>. Acesso em: 5 mar. 2025.

LUSTOSA FILHO, Joaquim. *O Imposto Seletivo na Reforma Tributária: A Proposta de Emenda Constitucional nº 45, de 2019*. Revista de Direito Tributário Atual, 2023.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 39. ed. São Paulo: Malheiros, 2024.

MORAES, Alexandre de. *Direito Constitucional*. 43. ed. São Paulo: Atlas, 2024.

OPS – ORGANIZAÇÃO PAN-AMERICANA DA SAÚDE. *A tributação de bebidas açucaradas como estratégia de saúde pública*. Washington, D.C., 2015.

Os impactos da mineração na Amazônia. Forests & Finance, 12 abr. 2022. Disponível em: <https://forestsandfinance.org/pt/mining-pt/the-impact-of-mining-on-the-brazilian-amazon/>. Acesso em: 2 abr. 2025.

PAREJO, Luiz Carlos. *Minério de ferro: Brasil é um dos principais produtores*. UOL Educação, 2007. Disponível em: <https://tinyurl.com/e9457dfk>. Acesso em: 9 mar. 2025.

PAULA, Marina. *Nada de novo: mineradoras não querem pagar imposto. Quem vai pagar por elas?*. Brasil de Fato, 2025. Disponível em: <https://encurtador.com.br/Lxkz8>. Acesso em: 5 abr. 2025.

PIGOU, Arthur Cecil. *The Economics of Welfare*. 4. ed. London: Macmillan, 1932.

PORTELA, Marcelo. *CSN Mineração supera meta*. Notícias de Mineração Brasil, 2024. Disponível em: <https://tinyurl.com/mryh843e>. Acesso em: 15 mar. 2025.

RAFAELA, Leticia. *Mina de Carajás, a maior mina de minério de ferro a céu aberto*. Universidade Federal de Ouro Preto (UFOP), 2021. Disponível em: <https://tinyurl.com/yt9w5sxy>. Acesso em: 2 abr. 2025.

Relatório da Administração 2024. Samarco, 2024. Disponível em: <https://tinyurl.com/34ehpfpr>. Acesso em: 2 abr. 2025.

SANTOS, Flavio Felipe Pereira Vieira dos; TRENTINI, Flávia. *O Imposto Seletivo sobre a Mesa: Limitações e Potencialidades da Tributação como Instrumento para a Indução de uma Alimentação Saudável no Brasil*. Revista Direito Tributário Atual, v. 57, 2024.

SEBASTIÃO, Simone Martins. *Tributo ambiental: extrafiscalidade e função promocional do Direito*. 1. ed. (ano 2006), 4. reimpressão. Curitiba: Juruá, 2009. 351 p.

SENADO FEDERAL. *56ª Reunião da Comissão de Assuntos Econômicos*. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/notas-taquigraficas/-/notas/r/13017>. Acesso em: 4 mar. 2025.

STIGLITZ, Joseph E. *Economics of the Public Sector*. 3. ed. New York: W. W. Norton & Company, 2000.

TANZI, Vito. *Policies, Institutions and the Dark Side of Economics*. Cheltenham: Edward Elgar, 2000.

Universidade Federal de Ouro Preto (UFOP). *O que é o Quadrilátero Ferrífero*, 2021. Disponível em: <https://qfe2050.ufop.br/o-que-eh>. Acesso em: 15 mar. 2025.

Vale investirá 11 bilhões de reais em processamento a seco de minério de ferro. Vale, 2019. Disponível em: <https://encurtador.com.br/PpCsj>. Acesso em: 7 abr. 2025.

VIDOR, Diogo de Barros; BERNARDES, Lucas Maciel. *Imposto Seletivo: reflexões a partir da perspectiva do controle da extrafiscalidade*. Revista de Direitos Fundamentais e Tributação, v. 7, n. 1, 2024.

WHO – WORLD HEALTH ORGANIZATION. *Fiscal policies for diet and prevention of noncommunicable diseases: technical meeting report*. Geneva: WHO, 2016.

IMPOSTO SELETIVO: EXTRAFISCALIDADE, SAÚDE E MEIO AMBIENTE NA REFORMA TRIBUTÁRIA (EC 132/2023)

SELECTIVE TAX: EXTRA-FISCAL CHARACTER, HEALTH AND ENVIRONMENT IN THE TAX REFORM (EC 132/2023)

Tiago da Silva Fonseca

Graduado e Mestre em Direito pela UFMG

Doutorando em Direito pela PUC-Minas

Procurador da Fazenda Nacional

RESUMO: O Imposto Seletivo (IS), introduzido pela Reforma Tributária (EC 132/2023), de competência da União, exemplifica a “soberania da receita” do Poder Tributário, com caráter extrafiscal. Incidente sobre bens e serviços prejudiciais à saúde e ao meio ambiente, o IS busca desestimular o consumo de produtos e serviços considerados nocivos, incluir os custos ambientais e sociais no preço final dos bens minerais e promover direitos constitucionais. Inspirado em tributos ambientais já instituídos por outros países desde a década de 80, o IS incentiva práticas sustentáveis e sobretaxa a atividade de extração e produção mineral, como instrumento econômico a ser utilizado para a prevenção e recuperação de danos causados ao meio ambiente. Além disso, o IS desincentiva o consumo de produtos fumígenos, bebidas alcoólicas e bebidas açucaradas, como instrumento econômico a ser utilizado para a prevenção de doenças crônicas não-transmissíveis. Ainda que o legislador tenha retirado da base de incidência do IS bens notoriamente prejudiciais à saúde e ao meio ambiente, o novo tributo foi instituído após intenso debate com os setores afetados, superando críticas como o seu potencial para causar a queda na arrecadação, inflação, regressividade tributária e aumento da evasão fiscal. Não obstante as críticas, o IS ainda tem de superar o desafio consistente na implementação de mecanismos de

controle para garantir a efetividade do tributo como uma das formas de proteger o meio ambiente e a saúde.

ABSTRACT: The Selective Tax (IS), introduced by the Tax Reform (Constitutional Amendment 132/2023), under federal jurisdiction, exemplifies the ‘revenue sovereignty’ of the Taxing Power, with an extra-fiscal character. Inciding on goods and services harmful to health and the environment, the IS seeks to discourage the consumption of products and services considered harmful, include environmental and social costs in the final price of mineral goods, and promote constitutional rights. Inspired by environmental taxes already established by other countries since the 1980s, the IS encourages sustainable practices and surtaxes the activity of mineral extraction and production, as an economic instrument to be used for the prevention and recovery of damage caused to the environment. Furthermore, the IS discourages the consumption of tobacco products, alcoholic beverages, and sugary drinks, as an economic instrument to be used for the prevention of chronic non-communicable diseases. Even though the legislator has removed from the IS’s tax base goods notoriously harmful to health and the environment, the new tax was instituted after intense debate with the affected sectors, overcoming criticisms such as its potential to cause a fall in revenue, inflation, tax regressivity, and an increase in tax evasion. Notwithstanding the criticisms, the IS still has to overcome the challenge consisting in the implementation of control mechanisms to ensure the effectiveness of the tax as one of the ways to protect the environment and health.

PALAVRAS-CHAVE: Imposto Seletivo; extrafiscalidade; saúde e meio ambiente.

KEYWORDS: Selective Tax; extra-fiscal character; health and environment.

INTRODUÇÃO

A tributação sobre o consumo vem crescendo no volume de receitas arrecadadas pelos Estados, ao longo do último meio século. Limitado a menos de dez países no final da década de 1960, o Imposto sobre Valor Agregado (IVA) já foi implementado por cerca de 136 países e representa, normalmente, um quinto da receita tributária total. O potencial do IVA

para gerar receitas de uma forma neutra e transparente levou todos os países membros da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (exceto os Estados Unidos) a adotarem este imposto sobre o consumo¹.

Para a OCDE, um IVA ideal deve ter as seguintes características: 1) o imposto deve ser cobrado sobre uma base ampla de produtos e serviços; 2) ter uma única alíquota padrão; 3) a não-cumulatividade deve ser plena e o tributo neutro, de modo que o direito de dedução do imposto pago ao longo da cadeia até o consumidor final deve ser efetivo; 4) para efeitos de imposto sobre o consumo, a tributação deve ser de acordo com as regras do destino².

No Brasil, o retrato atual da tributação do consumo evidencia como as suas características tornam o sistema altamente complexo e como os impostos se afastam das características do IVA ideal (base ampla, única alíquota padrão, neutralidade garantida pela não-cumulatividade plena e regra do destino).

Assim, a atual tributação do consumo no Brasil enfrenta problemas como o alto custo de conformidade para o cumprimento das obrigações tributárias, o alto custo de fiscalização e cobrança, a alta litigiosidade administrativa e judicial e o elevado índice de evasão e inadimplência.

A Emenda Constitucional (EC) 132/2023 buscou adequar a tributação do consumo no Brasil ao IVA ideal proposto pela OCDE. A EC 132/2023 buscou ampliar a base de consumo, reduzindo a tributação a um imposto, de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios (Imposto sobre Bens e Serviços - IBS), e uma contribuição, de competência federal (Contribuição sobre Bens e Serviços - CBS).

Num contexto de reforma da tributação sobre o consumo no Brasil, a EC 132/2023 também introduziu um novo imposto, que não é, integralmente, um imposto sobre o consumo. Trata-se do Imposto Seletivo, de competência da União, de arrecadação e fiscalização pela Receita Federal (RFB) e de cobrança pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN).

1 OECD. Consumption Tax Trends 2022: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues. OECD: Paris, 2022, p. 19.

2 OECD. Consumption Tax Trends 2022: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues. OECD: Paris, 2022, p. 11.

O Imposto Seletivo foi previsto no Art. 153, VIII da Constituição, para incidir sobre a produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, nos termos de lei complementar. Da sua hipótese de incidência delimitada constitucionalmente, percebe-se que o Imposto Seletivo se relaciona diretamente com o conceito de externalidade negativa. Na economia, uma externalidade negativa é um custo imposto a terceiros que não estão diretamente envolvidos em uma transação econômica. As externalidades negativas são os efeitos colaterais negativos da produção ou consumo de bens e serviços que não são refletidos nos preços de mercado. O Imposto Seletivo foi introduzido pela EC 132/2023 para incluir parte dos custos sociais e ambientais nos preços de mercado dos bens e serviços e para desincentivar o consumo de produtos que geram externalidades negativas relacionadas à saúde e ao meio ambiente.

A Lei Complementar (LC) 214/2025 previu a incidência do Imposto Seletivo sobre bens como produtos fumígenos, bebidas alcóolicas, bebidas açucaradas e jogos de aposta (concursos e prognósticos e *fantasy sport*). Com isso, o tributo passou a ser popularmente difundido como “Imposto do Pecado”, também no Brasil. Mas a expressão é tecnicamente criticada, por sugerir uma tributação corretiva pautada por questões morais e religiosas e por ter um propósito de criar repulsa³. Assim, no exterior, tributos semelhantes ao Imposto Seletivo passaram a ser denominados “*excise taxes*”, em substituição à denominação pejorativa antes conhecida como “*sin taxes*”.

Nos termos do Art. 129, I, Alínea B do Ato de Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), o Imposto Seletivo será cobrado a partir de 2027 e o presente trabalho busca lançar algumas ideias a respeito desse novo tributo. A primeira parte, a partir da análise do conceito de extrafiscalidade, conclui que o Imposto Seletivo configura espécie de tributo extrafiscal. A segunda parte trata do Imposto Seletivo instituído em favor do meio ambiente equilibrado, seja com a internalização de parte dos custos ambientais na cadeia produtiva dos bens minerais ou desestimulando o consumo de bens com baixa sustentabilidade energética,

3 ROSENBLATT, Paulo. O pecado da gula e a subtributação do açúcar e do álcool no Brasil: a necessidade de avaliação dos custos sociais na saúde pública e de uma tributação corretiva. In: PISCITELLI, Tathiane & CARVALHO, Adriana. Tributos Saudáveis. São Paulo: Thomson Reuters, 2023, p. 227.

tais como os veículos, as aeronaves e as embarcações. A terceira parte aborda a sobretaxação pelo Imposto Seletivo de produtos considerados prejudiciais à saúde, desestimulando o consumo de produtos fumígenos, bebidas alcóolicas, bebidas açucaradas e o consumo de serviços de jogos de aposta (concursos e prognósticos e *fantasy sport*). A quarta parte apresenta as principais características do Imposto Seletivo, como a base de cálculo, as alíquotas, os casos de não incidência, os fatos geradores e quem são os contribuintes e responsáveis. Na conclusão, busca-se debater as principais críticas já feitas ao Imposto Seletivo.

O trabalho utiliza especialmente o método jurídico-diagnóstico, analisando a previsão constitucional e infraconstitucional do Imposto Seletivo (Art. 153 da Constituição e Lei Complementar 214/2025), com o auxílio de doutrina já produzida sobre o tema. O estudo desenvolve um raciocínio predominantemente indutivo, partindo das delimitações normativas do referido imposto para examinar aspectos como sua função extrafiscal, examinar seu emprego como instrumento de mitigação de externalidades negativas e examinar a inserção do Brasil no contexto internacional de países que incorporaram um *excise tax* em seus sistemas tributários.

O IMPOSTO SELETIVO COMO INSTRUMENTO DO PODER TRIBUTÁRIO EM SUA DIMENSÃO DA EXTRAFISCALIDADE

De acordo com José Casalta Nabais, o “Poder Tributário” pode ser decomposto em três soberanias, a saber, a do objeto, a da receita e a administrativa. A soberania do objeto consiste no poder estatal para instituir tributos, com fundamento jurídico na Constituição e dirigido pelas limitações constitucionais ao poder de tributar. A soberania da receita consiste na utilização do tributo não como fonte de arrecadação de receita pelo Estado, mas como instrumento de regulação de conduta dos contribuintes. De forma excepcional, o Estado dispõe do poder extrafiscal para utilizar o tributo não com fundamento na capacidade econômica dos contribuintes, mas para fazer adequações e adaptações ao seu programa econômico ou social. A soberania administrativa define o poder de arrecadação. O plano da exigência do tributo deve ter como parâmetro a lei ou até normas secundárias, como o regulamento, e se

realiza com o ato administrativo. Assim, a terceira espécie do gênero “Poder Tributário” impõe deveres e obrigações acessórias que auxiliam na fiscalização e na arrecadação, de modo a permitir uma tributação mais justa⁴.

O Imposto Seletivo, introduzido pela Reforma Tributária (EC 132/2023) e previsto no Art. 153, VIII da Constituição, deverá incidir sobre a produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, nos termos de lei complementar. Na medida em que o Imposto Seletivo onera mais gravosamente bens e serviços prejudiciais à saúde e meio ambiente, o Estado usa o novo tributo como instrumento de regulação de conduta dos contribuintes e como forma de promover o direito à saúde (Art. 196 da Constituição) e o direito a um meio ambiente ecologicamente equilibrado (Art. 225 da Constituição). Portanto, conclui-se que, com base na ideia de “Poder Tributário” proposta por Casalta Nabais, o Imposto Seletivo é uma expressão da “soberania da receita”, em que o Estado dispõe de seu poder extrafiscal.

Mas, afinal, o que é a extrafiscalidade? Para Misabel Derzi, um tributo é extrafiscal quando não almeja, prioritariamente, prover o Estado dos meios financeiros adequados ao seu custeio, mas antes visa a ordenar a propriedade de acordo com a sua função social ou intervir em dados conjunturais ou estruturais da economia⁵. Nesse contexto, o Estado teria a faculdade de estimular ou desestimular comportamentos, de acordo com interesses prevalentes da coletividade, por meio de uma tributação progressiva ou regressiva ou através de benefícios e incentivos fiscais.

Leandro Palsen adverte que, em geral, os tributos, como principais fontes financeiras do Estado, possuem geralmente caráter fiscal, devendo ser pautados pelos princípios da segurança, da igualdade e da capacidade contributiva. Mas, como os tributos sempre oneram as situações sobre as quais incidem, acabam por influenciar as escolhas dos agentes, gerando

4 NABAIS, José Casalta. O Dever Fundamental de Pagar Impostos: contributo para a compreensão constitucional do Estado Fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2004, p. 275.

5 DERZI. Misabel de Abreu Machado. Nota de Atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 12ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 336.

também efeitos extrafiscais. Tais efeitos podem ser não apenas uma decorrência secundária da tributação, mas ser deliberadamente pretendidos pelo legislador, que utiliza o tributo como instrumento para dissuadir ou estimular determinadas condutas⁶. O autor defende que a validade da tributação extrafiscal envolve a análise da concorrência das competências administrativa e tributária e, sobretudo, a análise da adequação da tributação para influir no objetivo pretendido, ou seja, envolve a análise da eficácia potencial para dissuadir as atividades indesejadas ou estimular as atividades ideais⁷.

Em estudo sobre a doutrina e jurisprudência do Tribunal Constitucional na Espanha relativas à extrafiscalidade, Marciano Seabra de Godoi afirma que o tributo não pode ser um instrumento meramente arrecadatório, alijado dos fins econômicos e sociais do Estado Democrático de Direito. Um sistema tributário justo significa algo além do respeito à capacidade econômica dos contribuintes e deve ter outros pressupostos legitimadores, fundado em valores constitucionais que reclamam outros critérios redistributivos⁸. A extrafiscalidade consistiria no uso do tributo de maneira intervencionista, sem a vulneração de direitos fundamentais, de forma proporcional, razoável e não arbitrária e que se adeque de alguma forma ao princípio da igualdade⁹. Para o autor, o tributo, ainda que seja predominantemente extrafiscal, não pode ser exigido em situações em que não haja manifestação de riqueza e nem pode alcançar fins socioeconômicos abstraindo por completo a sua dimensão arrecadatória.

Em dissertação sobre o tema, Flávia Renata Vilela Caravelli propõe um conceito que supere a visão clássica de fiscalidade, como a utilização dos tributos com fins arrecadatórios para custear a máquina estatal, e de extrafiscalidade, como a utilização do tributo com fins diversos da arrecadação para atender a garantias constitucionais. Para a autora,

6 PAULSEN, Curso de Direito Tributário Completo. 6ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 33.

7 PAULSEN, Curso de Direito Tributário Completo. 6ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 35.

8 GODOI, Marciano Seabra de. Extrafiscalidad y sus limites constitucionales. In: Revista Internacional de Direito Tributário da Associação Brasileira de Direito Tributário, Belo Horizonte, v.1, n.1, p.219-262, 2004, p. 249.

9 GODOI, Marciano Seabra de. Extrafiscalidad y sus limites constitucionales. In: Revista Internacional de Direito Tributário da Associação Brasileira de Direito Tributário, Belo Horizonte, v.1, n.1, p.219-262, 2004, p. 251.

a “função meramente arrecadatória” da visão clássica parte de uma ideia de tributo como norma de rejeição social, contrário ao interesse particular, violador do direito de propriedade. Tal ideia estaria superada, considerando a equiprimordialidade entre a autonomia pública e privada, bem como considerando que o interesse tutelado pelo sistema tributário abrange normalmente a arrecadação e a consecução dos fins previstos na Constituição (justiça social, igualdade material e solidariedade)¹⁰. A autora apresenta como critérios de distinção de tributos fiscais e extrafiscais o finalístico, o da capacidade contributiva e o funcional. Sobre o critério finalístico, o tributo seria extrafiscal por opção subjetiva do legislador ou por elementos expressos literalmente na norma tributária que indiquem a finalidade indutora. Sobre a capacidade contributiva, a autora defende que é critério de graduação de prestações pecuniárias e é pressuposto legitimador próprio de tributos fiscais, ainda que deva ser observada também em tributos extrafiscais. A autora conclui que o melhor critério para classificar tributos fiscais e extrafiscais é o funcional. Isso porque prepondera nos tributos extrafiscais a função indutora (e não as funções arrecadatória, simplificadora e distributiva, próprias dos tributos fiscais)¹¹.

Da análise dos diferentes conceitos propostos de extrafiscalidade, neles se verificam ao menos três elementos coincidentes: 1) o objetivo de alcançar fins econômicos e sociais previstos na Constituição; 2) a função indutora de influenciar nas escolhas e estimular ou desestimular comportamentos e condutas e; 3) ter também uma dimensão arrecadatória. Todos esses três elementos estão presentes de alguma forma no Imposto Seletivo previsto no Art. 153, VIII da Constituição, na medida em que o novo tributo: 1) tem o objetivo de ajudar a promover e proteger a saúde e o meio ambiente; 2) tem a função de desestimular o consumo de produtos fumígenos, de bebidas alcóolicas e açucaradas, de serviços de concursos de prognósticos e *fantasy sport* ou de estimular o consumo de veículos mais sustentáveis; 3) tem uma dimensão arrecadatória essencial, considerando que a receita a ser obtida com o Imposto Seletivo irá parcialmente compensar a perda de arrecadação decorrente da extinção

10 CARAVELLI, Flávia Renata Vilela. Fiscalidade e Extrafiscalidade: em busca de uma distinção adequada ao contexto da Constituição de 1988. 2010. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2010, p. 46.

11 CARAVELLI, Flávia Renata Vilela. Fiscalidade e Extrafiscalidade: em busca de uma distinção adequada ao contexto da Constituição de 1988. 2010. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2010, p. 39.

do Imposto sobre Produtos Industrializados (Art. 126, I, b c/c Art. 126, III do ADCT).

Portanto, é de se concluir que, na Reforma Tributária (EC 132/2023), o Estado acionou a soberania de receita do seu Poder Tributário para introduzir um tributo de caráter nitidamente extrafiscal.

O IMPOSTO SELETIVO E A PROMOÇÃO DO DIREITO AO MEIO AMBIENTE ECOLOGICAMENTE EQUILIBRADO

Como dito, a Reforma Tributária (EC 132/2023) introduziu o Imposto Seletivo com o objetivo de promover, também através da tributação, o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado e a saúde. O direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado é um direito fundamental, previsto no Art. 225 da Constituição, que assegura a todos os cidadãos o direito a um ambiente saudável e sustentável. O conceito de desenvolvimento sustentável busca conciliar o crescimento econômico com a preservação ambiental.

O direito ao meio ambiente economicamente equilibrado abrange diversos aspectos, como a qualidade do ar e da água, a preservação da fauna e flora, o combate ao desmatamento e à poluição e a gestão adequada dos recursos naturais. Para o Estado, o direito ao meio ambiente economicamente equilibrado impõe responsabilidades como o dever de criar e implementar políticas públicas de proteção ambiental, fiscalizar atividades que possam causar danos ao meio ambiente e punir os infratores.

Sob a ótica da política pública fiscal, a tributação ambiental é um instrumento econômico que visa internalizar os custos ambientais nas atividades produtivas e influenciar o comportamento de empresas e indivíduos em direção a práticas mais sustentáveis. Nessa perspectiva, a tributação ambiental pode onerar mais gravosamente produtos poluentes e incentivar as empresas a adotarem tecnologias mais limpas e processos produtivos mais eficientes. Além disso, a tributação ambiental pode gerar recursos para a proteção do meio ambiente, com o financiamento de políticas públicas de fiscalização e educação ambiental, a criação e a manutenção de unidades de conservação, o monitoramento da qualidade do ar e da água e o desenvolvimento de tecnologias limpas.

Alberto Gago Rodríguez e Xavier Labandeira Villot definem os impostos ambientais como o pagamento obrigatório que deve realizar os agentes que emitem substâncias contaminantes, com alíquota que pode ser fixa ou variável e com base impositiva relacionada ao nível de descarga ou degradação ao meio ambiente¹². Para os autores, um imposto não pode ser qualificado como ambiental somente pelo fato de os recursos obtidos serem destinados à melhora do meio ambiente.

Os tributos ambientais buscam desencorajar o consumo e produção de produtos ou serviços poluentes, aumentando os seus custos. De acordo com estudo da OCDE, os tributos ambientais vêm sendo instituídos em todos os países e abrangem bases tributárias como combustíveis de veículos, veículos motorizados, serviços de transporte, substâncias que destroem a camada de ozônio ou produtos que poluem a água¹³.

Alberto Gago Rodríguez e Xavier Labandeira Villot citam alguns aspectos relevantes para os impostos ambientais: 1) relação entre a base submetida ao gravame e o método de avaliação escolhido para medir o impacto ambiental; 2) capacidade de alterar o comportamento do agente em sentido favorável ao meio ambiente; 3) aplicação de alíquotas significativas, a ponto de tornar a tecnologia limpa mais barata; 4) existência de tecnologias e modos de consumo alternativos¹⁴.

Apesar de, no Brasil, o Imposto Seletivo em favor do meio ambiente ter sido introduzido somente pela EC 132/2023, entre os países da OCDE, os impostos ambientais estão longe de ser uma novidade. Alberto Gago Rodríguez e Xavier Labandeira Villot destacam que os países da OCDE começaram a instituir impostos ambientais a partir da década de 80, com bases impositivas variadas, abrangendo recipientes não recicláveis, fertilizantes e pesticidas, resíduos líquidos e sólidos, emissões de carbono e enxofre e consumo de combustíveis fósseis¹⁵. Os autores citam como exemplos: 1) os impostos sobre combustíveis com enxofre da Suécia, com devolução para os contribuintes que reduzissem as emissões; 2) os

12 GAGO RODRÍGUEZ, Alberto; LABANDEIRA VILLOT, Xavier. *La Reforma Fiscal Verde – Teoría y Práctica de los Impuestos Ambientales*. Madrid: Mundi-Prensa, 1999, p. 40.

13 OECD. *Policy Instruments for the Environment, Database 2023*, OECD, 2023, p. 4.

14 GAGO RODRÍGUEZ, Alberto; LABANDEIRA VILLOT, Xavier. *La Reforma Fiscal Verde – Teoría y Práctica de los Impuestos Ambientales*. Madrid: Mundi-Prensa, 1999, p. 43-44.

15 GAGO RODRÍGUEZ, Alberto; LABANDEIRA VILLOT, Xavier. *La Reforma Fiscal Verde – Teoría y Práctica de los Impuestos Ambientales*. Madrid: Mundi-Prensa, 1999, p. 53.

impostos sobre contaminação da água da Holanda, pagos por aqueles que demandavam níveis elevados de oxigênio ou descartavam metais pesados; 3) os impostos sobre resíduos sólidos da Dinamarca, medidos pelo peso do lixo enviado aos aterros e incineradores.

No Brasil, a EC 132/2023 introduziu o inciso VIII no Art. 153 da Constituição, para gravar a produção, extração comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais ao meio ambiente. A LC 214/2025, que instituiu o Imposto Seletivo, no seu Art. 409, §1º, determina que, para fins de incidência do tributo, consideram-se prejudiciais ao meio ambiente o carvão mineral e os serviços referentes a veículos, embarcações e aeronaves e bens minerais (petróleo, minério de ferro e gás natural).

Um silêncio eloquente da então maioria do Congresso Nacional, que aprovou o Imposto Seletivo, foi excluir os agrotóxicos da tributação extrafiscal, dada a sua natureza nociva ao meio ambiente (e à saúde). O uso indiscriminado de agrotóxicos tem potencial relevante para contaminar a água e o solo, intoxicar a cadeia alimentar e afetar a biodiversidade.

Como alertam Tathiane Piscitelli e Davi Teles, no Brasil, o progressivo uso dos venenos foi acompanhado de políticas de redução de tributação. Os estados reduziram em até 60% a base de cálculo do ICMS nas saídas interestaduais de pesticidas e mantiveram a possibilidade de maiores reduções nas operações internas. A alíquota de PIS e COFINS de agrotóxicos foi reduzida a zero¹⁶.

Na Reforma Tributária (EC 132/2023), persistem essas políticas de redução de tributação sobre os agrotóxicos. Além de o Imposto Seletivo não onerar os agrotóxicos, como produtos prejudiciais ao meio ambiente e à saúde, o Art. 128, IX da LC 214/2025 prevê uma redução de 60% das alíquotas do IBS e da CBS incidentes sobre as operações com insumos agropecuários e aquícolas enumerados no Anexo IX. Portanto, o legislador perdeu uma boa oportunidade de corrigir as políticas distorcidas de tributação de agrotóxicos, em favor do direito ao meio ambiente equilibrado (e da saúde).

16 PISCITELLI, Tathiane; TELES, Davi. Tributação de cigarros, bebidas açucaradas e agrotóxicos: quais as alternativas às contradições brasileiras? In: PISCITELLI, Tathiane & CARVALHO, Adriana. Tributos Saudáveis. São Paulo: Thomson Reuters, 2023, p. 155.

O IMPOSTO SELETIVO E A PROMOÇÃO AO DIREITO À SAÚDE

A saúde é um direito fundamental previsto na Constituição, que assegura a todos os cidadãos o acesso a medidas que garantam o seu bem-estar físico, mental e social. Nos termos do Art. 196 da Constituição, a saúde é dever do Estado, que deve implementar políticas públicas para assegurar o bem-estar da população e para garantir o acesso universal e igualitário aos serviços para a sua recuperação.

De acordo com o “Plano de Ações Estratégicas para o Enfrentamento das Doenças Crônicas e Agravos não Transmissíveis no Brasil 2021-2030”, do Ministério da Saúde, as doenças crônicas não transmissíveis causam cerca de 1,8 milhões de internações no Sistema Único de Saúde (SUS), por ano¹⁷. As principais doenças crônicas que afetam os brasileiros listadas no Plano são as doenças cardiovasculares, cânceres, diabetes e doenças respiratórias.

O consumo habitual de produtos fumígenos, bebidas alcóolicas e bebidas açucaradas está associado a doenças como hipertensão, diabetes, obesidade e câncer. Portanto, é de se esperar que o Estado crie, inclusive através de seu Poder Tributário, medidas que desincentivem o consumo desses produtos prejudiciais, como forma de prevenir as doenças mais comuns no Brasil.

Leonardo de Andrade Rezende Alvim e Pedro Eliezer Maia apresentam quatro conclusões da Organização Mundial da Saúde sobre as políticas fiscais relativas aos produtos prejudiciais à saúde (especificamente sobre os alimentos ultraprocessados e bebidas açucaradas): 1) as políticas fiscais bem planejadas, associadas a políticas educativas e informativas, têm potencial de promover dietas mais saudáveis; 2) as políticas fiscais mais efetivas são aquelas que aumentam a carga tributária em 20% ou mais dos preços das bebidas açucaradas; 3) os subsídios tributários em relação a frutas e vegetais frescos que reduzam o preço entre 10 e 30% são eficazes no aumento do consumo desse tipo de alimento; 4) as políticas fiscais devem ter como alvo alimentos que não são essenciais e

17 BRASIL. Ministério da Saúde. Plano de Ações Estratégicas para o Enfrentamento das Doenças Crônicas e Agravos não Transmissíveis no Brasil 2021-2030 [recurso eletrônico] / Ministério da Saúde, Secretaria de Vigilância em Saúde, Departamento de Análise em Saúde e Vigilância de Doenças Não Transmissíveis. Brasília: Ministério da Saúde, 2021, p. 19.

alimentos para os quais existem alternativas saudáveis disponíveis para a população mais pobre¹⁸.

Certamente a taxação de produtos nocivos não é capaz, por si só, de reduzir permanentemente o peso da população. Mas a sobretaxação de alimentos calóricos, como as bebidas açucaradas, pode ajudar no crescimento da obesidade (que é fator de risco significativo para doenças crônicas não transmissíveis). Isso num cenário em que ocorre um aumento do consumo de alimentos ultraprocessados e bebidas açucaradas, decorrente do crescimento econômico, da urbanização e de investimentos das multinacionais.

Em estudo sobre as políticas fiscais para a promoção da saúde, Frank Chaloupka e Lisa Powell apontam que: 1) há evidências de que um aumento de 10% no preço do tabaco reduziria o consumo geral em 4%, nos países de alta renda, e em torno de 5%, nos países de baixa e média renda; 2) há evidências de que um aumento de 10% no preço de bebidas alcóolicas reduziria o consumo geral em 5% nos países de alta renda e 6,4% nos países de baixa e média renda; 3) há evidências de que um aumento de 10% no preço de bebidas açucaradas reduziria o consumo geral em 8%, nos países de alta renda, e mais ainda em países de baixa e média renda, como México (redução de 10,6%), Equador (redução de 12%), Chile (redução de 13,7%), Guatemala (redução de 13,9%), África do Sul (redução de 11,8%) e Índia (redução de 9,4%)¹⁹.

A redução do consumo do tabaco, bebidas alcóolicas e bebidas açucaradas decorrentes da sobretaxação indica uma “substitutividade” que os impostos sobre o consumo de produtos prejudiciais têm o potencial de provocar. A “substitutividade” consiste na capacidade dos consumidores de substituírem bens ou serviços prejudiciais à saúde por alternativas mais saudáveis (ou menos prejudiciais). De acordo com o trabalho de Frank Chaloupka e Lisa Powell, o aumento do preço do tabaco pode levar à substituição por produtos similares (tabaco de enrolar, cigarrilhas

18 ALVIM, Leonardo de Andrade Rezende & MAIA, Pedro Eliezer. A (im) possibilidade da utilização do direito tributário para modificar os hábitos alimentares no Brasil. In: PISCITELLI, Tathiane & CARVALHO, Adriana. Tributos Saudáveis. São Paulo: Thomson Reuters, 2023, p. 246.

19 CHALOUKKA, Frank; POWELL, Lisa. Usando a política fiscal para promover a saúde: tributando o tabaco, o álcool e as bebidas açucaradas. In: PISCITELLI, Tathiane & CARVALHO, Adriana. Tributos Saudáveis. São Paulo: Thomson Reuters, p. 75-112, 2023.

e cigarros) e tem maior impacto entre grupos mais jovens e de rendas mais baixas. O aumento do preço de bebidas alcóolicas pode levar à substituição entre bebidas de uma mesma categoria (como entre cervejas de baixo, médio ou alto teor alcóolico ou entre vinhos tinto e branco) e tem maior impacto entre pessoas que bebem em excesso e homens jovens. O aumento do preço de bebidas açucaradas pode levar à substituição por água engarrafada e leite e tem maior impacto nos lares que inicialmente mais consumiam bebidas açucaradas, em comparação com lares de consumo moderado²⁰.

Os dados apontam um evidente impacto econômico da tributação nas escolhas dos consumidores e no hábito alimentar da população. Por essa lógica econômica, a tributação é justificada pela falha do mercado e externalidades negativas ligadas ao consumo de produtos prejudiciais, como a perda de produtividade dos trabalhadores e os custos dos serviços de saúde, que passam a ser universalmente repartidos. Logo, o imposto específico seria economicamente aceitável. Mas, como advertem Leonardo de Andrade Rezende Alvim e Pedro Eliezer Maia, ainda que o consumo de produtos prejudiciais (especialmente ultraprocessados e bebidas açucaradas) seja nocivo, não cabe a tributação específica se os alimentos não podem ser substituídos ou se os alimentos substitutos forem muito mais caros, a ponto de impedir o consumo pelas classes mais pobres²¹.

Para Frank Chaloupka e Lisa Powell, as melhores práticas na política de impostos de consumo de produtos prejudiciais à saúde consistem na oneração dos bens com tributos com alíquotas específicas, porque são mais efetivas, reduzem as oportunidades para os consumidores optarem por marcas mais baratas, produzem receitas mais estáveis, são mais fáceis de administrar e são menos suscetíveis à elisão e evasão fiscal pela indústria. Para os autores, a principal desvantagem das alíquotas específicas é que elas precisam ser aumentadas regularmente ou o valor do imposto será corroído pela inflação²².

20 CHALOUKKA, Frank; POWELL, Lisa. Usando a política fiscal para promover a saúde: tributando o tabaco, o álcool e as bebidas açucaradas. In: PISCITELLI, Tathiane & CARVALHO, Adriana. Tributos Saudáveis. São Paulo: Thomson Reuters, p. 75-112, 2023.

21 ALVIM, Leonardo de Andrade Rezende & MAIA, Pedro Eliezer. A (im) possibilidade da utilização do direito tributário para modificar os hábitos alimentares no Brasil. In: PISCITELLI, Tathiane & CARVALHO, Adriana. Tributos Saudáveis. São Paulo: Thomson Reuters, 2023, p. 256.

22 CHALOUKKA, Frank; POWELL, Lisa. Usando a política fiscal para promover a saúde:

Já as alíquotas *ad valorem*, com base nas características dos produtos, facilitariam a elisão fiscal pela” substitutividade”, são menos estáveis e mais difíceis de administrar. Todavia, segundo os autores, as alíquotas *ad valorem* têm como vantagens o incentivo a reformulação do produto (diminuição do teor de álcool ou açúcar, por exemplo), o valor dos impostos acompanha a inflação e estimula os consumidores a mudarem para produtos com impostos mais baixos (e menos nocivos)²³.

Se em relação à proteção ao meio ambiente a então maioria do Congresso Nacional se silenciou eloquentemente quanto aos agrotóxicos, em relação à proteção à saúde, o silêncio eloquente foi quanto às armas de fogo e aos produtos ultraprocessados. As armas de fogo são o principal instrumento utilizado nos homicídios no Brasil. Em 2022, o Brasil registrou uma taxa de 15,7 assassinatos por armas de fogo para cada 100 mil habitantes e verificou-se que 72,4% do total de homicídios no país foi praticado com o uso de armas de fogo²⁴.

A facilitação do acesso a armas de fogo aumenta a letalidade dos conflitos, transformando discussões e brigas em tragédias fatais. As armas de fogo ainda causam ferimentos graves e muitas vezes incapacitantes, que exigem do SUS tratamento médico prolongado e de altos custos²⁵. Em 2022, o SUS gastou R\$ 41 milhões com o tratamento de feridos por armas de fogo. Esse valor corresponde a 17,1 mil internações hospitalares, com uma média de quase 50 baleados por dia. O custo médio de uma internação por agressão com arma de fogo foi de R\$ 2.391, o que é 59% maior do que o de ferimentos por outros meios²⁶.

No que se refere aos alimentos ultraprocessados, como são alimentos com alta densidade energética, baixo teor de nutrientes e excesso de gorduras, açúcares e sódio, o seu consumo excessivo está associado ao desenvolvimento de doenças cardiovasculares, obesidade,

tributando o tabaco, o álcool e as bebidas açucaradas. In: PISCITELLI, Tathiane & CARVALHO, Adriana. Tributos Saudáveis. São Paulo: Thomson Reuters, 2023, p. 86.

23 CHALOUPKA, Frank; POWELL, Lisa. Usando a política fiscal para promover a saúde: tributando o tabaco, o álcool e as bebidas açucaradas. In: PISCITELLI, Tathiane & CARVALHO, Adriana. Tributos Saudáveis. São Paulo: Thomson Reuters, 2023, p. 87.

24 IPEA. Atlas da Violência. Brasília: Ipea, 2024, p. 106-107.

25 INSTITUTO SOU DA PAZ. Custos da Violência Armada: Gastos da saúde pública com atendimento de vítimas de armas de fogo. 2ª ed. São Paulo: Instituto Sou da Paz, 2023, p. 13.

26 INSTITUTO SOU DA PAZ. Custos da Violência Armada: Gastos da saúde pública com atendimento de vítimas de armas de fogo. 2ª ed. São Paulo: Instituto Sou da Paz, 2023, p. 29.

diabetes, cânceres e outras complicações. Conforme alertam Leonardo Buissa Freitas e Gabriel Buissa Freitas, nos últimos trinta anos, “estar obeso” deixou de ser uma questão estética e se tornou uma questão de saúde pública, dado o aumento exponencial das doenças associadas à obesidade. Citando estudo da Organização das Nações Unidas para a Alimentação e Agricultura (FAO), os autores discutem os resultados alarmantes relativos ao sobrepeso da população mundial, considerando que um a cada oito adultos é obeso e a projeção para o ano de 2025 é que 2,3 bilhões de adultos tenham sobrepeso e que 700 milhões pessoas sejam obesas²⁷. Nesse cenário, cabe ao Estado, inclusive através de seu Poder Tributário, o dever de prestar a saúde, na forma de atuação corretiva, mas também na forma de atuação preventiva. Para os autores, ao combater os alimentos ultraprocessados através de tributos extrafiscais, o Estado estaria realizando um objetivo social de plenitude do direito à saúde, seja reduzindo o número de obesos na população ou reduzindo o crescimento exponencial das doenças associadas à obesidade²⁸.

Ocorre que, tal como ocorre com os agrotóxicos, além de o Imposto Seletivo não onerar os alimentos ultraprocessados, como produtos prejudiciais à saúde, o Art. 128, VI da LC 214/2025 prevê uma redução de 60% das alíquotas do IBS e da CBS incidentes sobre as operações com alimentos destinados ao consumo humano enumerados no Anexo II. Tal lista inclui, por exemplo, alimentos ultraprocessados como massas alimentícias, pão de forma e extrato de tomate. Logo, o legislador também perdeu uma boa oportunidade de corrigir as políticas distorcidas de tributação de armas de fogo e de alimentos ultraprocessados.

OUTRAS CARACTERÍSTICAS IMPORTANTES DO IMPOSTO SELETIVO

O Art. 153, §6º, I da Constituição determina que o Imposto Seletivo será um tributo monofásico, pois incidirá uma única vez ao longo da cadeia

27 FREITAS, Leonardo Buissa; FREITAS, Gabriel Buissa Ribeiro de. Extrafiscalidade e direito fundamental à saúde: política pública de enfrentamento à obesidade e tributação seletiva. In: PISCITELLI, Tathiane & CARVALHO, Adriana. Tributos Saudáveis. São Paulo: Thomson Reuters, 2023, p. 171.

28 FREITAS, Leonardo Buissa; FREITAS, Gabriel Buissa Ribeiro de. Extrafiscalidade e direito fundamental à saúde: política pública de enfrentamento à obesidade e tributação seletiva. In: PISCITELLI, Tathiane & CARVALHO, Adriana. Tributos Saudáveis. São Paulo: Thomson Reuters, 2023, p. 178.

de produção e distribuição de um mesmo bem ou de um mesmo serviço considerado prejudicial à saúde ou ao meio ambiente. Isso significa que o Imposto Seletivo pode incidir mais de uma vez, quando um bem nocivo já tributado pela exação seja utilizado como insumo para a produção de outro bem diverso, também considerado prejudicial. Uma abordagem interpretativa diversa leva a admitir um regresso ilimitado na cadeia de produção com vistas a afastar a tributação pelo Imposto Seletivo, desvirtuando o seu objetivo constitucional de sobretaxar os bens e serviços prejudiciais à saúde e ao meio ambiente.

A incidência única na cadeia de um mesmo bem ou serviço é importante para evitar a cumulatividade, para tornar a fiscalização e constituição do tributo mais simples (e mais efetiva) e para garantir a previsibilidade para as empresas afetadas e para os consumidores, que podem calcular o valor final do imposto com mais facilidade. A incidência monofásica do Imposto Seletivo não gera crédito para operações posteriores e nem permite o aproveitamento de créditos de operações anteriores. A vedação a qualquer tipo de aproveitamento de crédito do imposto foi prevista no Art. 410 da LC 214/2025.

O Art. 153, §6º, II e III da Constituição dispõe que o Imposto Seletivo não integrará a sua base de cálculo, mas integrará a base de cálculo do ICMS, ISS, IBS e CBS. A Constituição determina que o IPI não incidirá cumulativamente com o Imposto Seletivo, na hipótese em que o IPI será mantido com alíquota diferente de zero, com vistas a manter a competitividade dos produtos que também tenham industrialização incentivada na Zona Franca de Manaus (Art. 126, III, alínea b da ADCT).

O Art. 414 enumera como base de cálculo do Imposto Seletivo o valor da venda na comercialização e na arrematação; o valor de referência do bem (para o caso de transação não onerosa ou consumo, extração de bem mineral e comercialização de produtos fumígenos); o valor contábil de incorporação ao ativo imobilizado; e a receita da entidade que promove as atividades de concursos de prognósticos e *fantasy sport*. O Art. 417 da LC 214/2025 retira da base de cálculo do Imposto Seletivo o montante da CBS, do IBS e os descontos incondicionais.

O Art. 153, §6º, IV da Constituição permite que o Imposto Seletivo tenha o mesmo fato gerador e base de cálculo de outros tributos. O Art. 412 da LC 214/2025 considera ocorrido o fato gerador do Imposto

Seletivo: no primeiro fornecimento a qualquer título do bem nocivo; na transferência não onerosa de bem produzido; na incorporação do bem ao ativo imobilizado pelo fabricante; na extração de bem mineral; no consumo do bem pelo fabricante; no fornecimento ou no pagamento do serviço; e na importação de bens e serviços.

Diferentemente de outros impostos regulatórios, como o Imposto sobre Produtos Industrializados ou o Imposto sobre Operações Financeiras, cujas alíquotas são fixadas por ato do Executivo, as alíquotas do Imposto Seletivo serão fixadas em lei ordinária. Isso significa que o Imposto Seletivo se submete à observância da anterioridade de exercício e da anterioridade nonagesimal.

Nas hipóteses em que se prevê a aplicação de alíquotas específicas, a base de cálculo é aquela expressa na unidade de medida apropriada. Na comercialização de bem sujeito à alíquota *ad valorem*, a base de cálculo é o valor integral cobrado na operação a qualquer título, incluindo o valor correspondente a: acréscimos decorrentes de ajuste do valor da operação; juros, multas, acréscimos e encargos; descontos concedidos sob condição; valor do transporte cobrado como parte do valor da operação, seja o transporte efetuado pelo próprio fornecedor ou por sua conta e ordem; tributos e preços públicos, inclusive tarifas, incidentes sobre a operação ou suportados pelo fornecedor, exceto aqueles previstos no Art. 12, §2º da LC 214/2025 (tributos, preços públicos e tarifas que também não integram a base de cálculo do IBS e da CBS); e demais importâncias cobradas ou recebidas como parte do valor da operação, inclusive seguros e taxas.

De acordo com o Art. 153, §6º, VII da Constituição, na extração, o Imposto Seletivo será cobrado independentemente da destinação, caso em que a alíquota máxima corresponderá a 1% (um por cento) do valor de mercado do produto. O gás natural quando utilizado como insumo de processo industrial terá a alíquota do IS reduzida a zero.

Nos termos do Art. 419 da LC 214/2025, as alíquotas em relação aos veículos vão ser graduadas de acordo com a potência, a eficiência energética, o desempenho estrutural e tecnologias assistivas de direção, a reciclabilidade de materiais, a pegada de carbono, a densidade tecnológica, a emissão de dióxido de carbono, a reciclabilidade veicular, a realização de etapas fabris no País e a categoria do veículo. A alíquota do Imposto

Seletivo fica reduzida a zero para veículos a serem adquiridos por motoristas profissionais e por pessoas portadoras de deficiência, desde que benefício semelhante seja reconhecido para a incidência do IBS e da CBS.

As alíquotas das embarcações e aeronaves, conforme o Art. 421 da LC 214/2025, serão estabelecidas em lei ordinária e poderão ser graduadas conforme critérios de sustentabilidade ambiental, podendo ser beneficiadas com alíquota zero se não emitirem dióxido de carbono ou se tiverem alta eficiência energético-ambiental.

No caso bens e serviços nocivos à saúde, o Art. 422, §1º da LC 214/2025 cumula alíquotas específicas e *ad valorem* para produtos fumígenos e bebidas alcólicas. Nesse aspecto, o Imposto Seletivo amplia para o setor de bebidas a técnica de cumulação de alíquotas já existente para o IPI relativo à produção de cigarros. Os produtos fumígenos serão mais ou menos gravados, a depender de se tratar de cigarros, charutos ou cigarrilhas (classificação na posição 24.02 da NCM/SH). As bebidas alcólicas serão mais ou menos gravadas, de acordo com o produto do teor alcóolico pelo volume dos produtos.

As alíquotas aplicáveis a bebidas alcoólicas poderão ser estabelecidas de modo a diferenciar as operações realizadas pelos pequenos produtores, definidos em lei ordinária, podendo ser progressivas em função do volume de produção e diferenciadas por categoria do produto. A diferenciação prevista na LC 214/2025 atendeu ao pleito de diversos empreendedores artesanais, que pleitearam a discriminação positiva diante da concorrência com os grandes conglomerados de produção e distribuidores de bebidas alcólicas, que detém a maior parte do mercado consumidor.

As alíquotas específicas poderão ser atualizadas anualmente por decreto, de acordo com o IPCA. Ressalte-se que atualização monetária não se confunde com aumento do tributo e, portanto, não está sujeita aos princípios da legalidade e da anterioridade (nonagesimal ou de exercício).

Não incide o Imposto Seletivo sobre as operações com energia elétrica e com telecomunicações e sobre bens e serviços tenham alíquotas reduzidas de IBS e CBS. Estão fora do campo de incidência do Imposto Seletivo, portanto, os bens os serviços de transporte público coletivo de passageiros rodoviário e metroviário de caráter urbano semiurbano e

metropolitano (isenção de alíquota prevista no Art. 157 da LC 214/2025), os alimentos incluídos na cesta básica (isenção de alíquota prevista no Art. 125 da LC 214/2025) e os alimentos destinados ao consumo humano com alíquotas reduzidas a 60% (Art. 135 da LC 214/2025). O Art. 435 da LC 214/2025 isenta do pagamento do Imposto Seletivo a importação de materiais as bagagens de viajantes e de tripulantes, acompanhadas ou desacompanhadas, quando submetidas ao regime de tributação especial, e as remessas internacionais, quando submetidas ao regime de tributação simplificada.

Conforme o Art. 424 da LC 214/2025, o contribuinte do Imposto Seletivo é o fabricante, na primeira comercialização, na incorporação do bem ao ativo imobilizado, na tradição do bem em transação não onerosa ou no consumo do bem; o importador na entrada do bem de procedência estrangeira no território nacional; o arrematante na arrematação; o produtor-extrativista que realiza a extração; ou o fornecedor do serviço, ainda que residente ou domiciliado no exterior, na hipótese de serviços de concursos e prognósticos e *fantasy sport*. Como a cadeia do setor de bebidas alcóolicas e de produtos fumígenos possui estrutura concentrada nos fabricantes e muito fragmentada nas fases de distribuição e varejo, a maior parte da sobretaxação desses bens, portanto, deve continuar sobre os fabricantes.

O Art. 425 da LC 214/2025 enumera os responsáveis pelo pagamento do tributo: o transportador, em relação aos produtos tributados que transportar desacompanhados da documentação fiscal comprobatória de sua procedência; o possuidor ou detentor, em relação aos produtos tributados que possuir ou mantiver para fins de venda ou industrialização, desacompanhados da documentação fiscal comprobatória de sua procedência; o proprietário, o possuidor, o transportador ou qualquer outro detentor de produtos nacionais saídos do fabricante com imunidade para exportação, encontrados no País em situação diversa, exceto quando os produtos estiverem em trânsito, destinados a lojas francas ou à exportação.

O Art. 428 da LC 214/2025 imputa a aplicação da pena de perdimento nas hipóteses de transporte, depósito ou exposição à venda dos produtos fumígenos. A pena de perdimento é uma sanção administrativa que consiste na perda de bens ou mercadorias em favor da União. No contexto de produtos fumígenos, como cigarros e derivados do tabaco, a

pena de perdimento pode ser aplicada em diversas situações, tais como contrabando, descaminho, falsificação, comercialização em locais não autorizados e transporte irregular. A aplicação da pena de perdimento é um instrumento de poder de polícia bastante utilizado pela Receita Federal nas aduanas, para combater o comércio ilegal de produtos fumígenos, para inibir a prática de crimes tributários relacionados aos produtos fumígenos e para proteger os consumidores da comercialização de produtos fumígenos falsificados ou adulterados, que podem representar riscos à saúde.

Por fim, o Art. 159 da Constituição, alterado pela Reforma Tributária (EC 132/2023), ao tratar da distribuição das receitas tributárias da União para os entes subnacionais, estabeleceu que 50% do Imposto Seletivo arrecadado será distribuído da seguinte forma: 1) 21,5% será distribuído ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal (FPE); 2) 22,5% será distribuído ao Fundo de Participação dos Municípios (FPM); 3) 3% será aplicado em programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, através de suas instituições financeiras de caráter regional, de acordo com os planos regionais de desenvolvimento, ficando assegurada ao semi-árido do Nordeste a metade dos recursos destinados à Região, na forma que a lei estabelece; 4) 1% será entregue ao FPM, no primeiro decêndio do mês de dezembro de cada ano; 5) 1% será entregue ao FPM, no primeiro decêndio do mês de julho de cada ano; 6) 1% será entregue ao FPM, no primeiro decêndio do mês de setembro de cada ano. A Constituição ainda prevê a distribuição de 10 % aos Estados e ao Distrito Federal, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados.

CONCLUSÃO

Chico Buarque, em canção escrita em 1973, nos convida a “pecar a todo vapor”, já que, como canta a música, “Não existe pecado do lado de baixo do equador”. Ou o legislador levou a sério o verso do grande poeta, ou tardou bastante ao instituir um imposto específico sobre o consumo de bens nocivos à saúde e ao meio ambiente. Ainda que tardio, vale enaltecer essa novidade a Reforma Tributária (EC 132/2023), ainda mais se considerarmos a dificuldade de se instituir um tributo novo no Brasil, dada a rejeição social inerente às normas de deveres fiscais e o poder do lobby das classes e setores economicamente dominantes.

Dissertando sobre a formação e a concretização das políticas tributárias, Saldanha Sanches destaca o papel de grupos dominantes de interesse na elaboração das normas fiscais. Para o autor, o debate público em matéria tributária é contaminado pela defesa de interesses especiais de grupos econômicos dominantes, que reivindicam vantagens particulares e provocam a desagregação do sistema e a erosão da capacidade de gerar receitas necessárias a toda comunidade. Logo, o debate público fiscal se torna viciado pelos interesses organizados que neles atuam, a lógica do sistema tributário é desvirtuada e ao contribuinte normal se transmite a noção de que as regras fiscais são injustas²⁹.

No caso do Imposto Seletivo, até a promulgação da EC 132/2023 e a sanção da LC 214/2025, os setores afetados pela nova tributação apresentaram diversos argumentos contrários à instituição da exação. Os setores da mineração criticaram um imposto sobre a produção e a extração de recursos minerais, sem potencial de induzir qualquer comportamento, distorcendo o caráter de tributo extrafiscal que está na essência do Imposto Seletivo. Criticaram, ainda, o Art. 153, §6º, VII da Constituição, que, ao prever que na extração o imposto será cobrado independente da destinação, estaria em contradição com o Art. 156, §6º, I da Constituição, que veda a incidência do Imposto Seletivo sobre as exportações. Os setores da mineração também criticaram a incidência do Imposto Seletivo sobre a produção, extração, comercialização ou importação de minério de ferro, alegando que tal produto mineral não causa prejuízos ao meio ambiente ou à saúde.

Os setores relacionados aos produtos fumígenos, bebidas alcóolicas e açucaradas criticaram um imposto com potencial de reduzir a arrecadação decorrente da queda do consumo dos produtos considerados nocivos, com potencial de estimular a inflação e causar desemprego, com potencial de agravar a regressividade do sistema tributário e prejudicar os mais pobres e com potencial de elevar a evasão fiscal.

Tais críticas são legítimas, mas são debatíveis. A sobretaxação de impostos ambientais tem como um dos fundamentos o princípio do poluidor-pagador, ante o evidente impacto negativo da atividade

29 SANCHES, José Luis Saldanha. *Justiça Fiscal*. Lisboa: Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2010, p. 43.

mineradora ao meio ambiente, incluindo a extração de minério de ferro. A exploração, extração e beneficiamento do minério de ferro causam prejuízos ambientais significativos, tais como o desmatamento e destruição de habitats, a poluição da água, do solo e do ar por metais pesados e substâncias tóxicas, a alteração da paisagem e a erosão do solo. Muitas vezes, os danos da extração mineral são irrecuperáveis e catastróficos, como foram as perdas causadas pelos colapsos das barragens de rejeitos de Mariana e de Brumadinho. Logo, é da natureza dos impostos ambientais que os poluidores incluam no custo do produto os gastos com a prevenção e recuperação dos danos causados ao meio ambiente. Já o caráter extrafiscal do Imposto Seletivo, no seu aspecto de imposto ambiental, pode ser implementado, por exemplo, com a diferenciação de alíquotas para aqueles poluidores que alterem o seu processo produtivo, de modo a minimizar os efeitos nocivos ao meio ambiente. Sobre a aparente contradição entre o Art. 153, §6º, I e Art. 153, §6º, VII da Constituição, tendo ambos os dispositivos o status de normas constitucionais, aplica-se o critério da especialidade: o Imposto Seletivo não incidirá sobre as exportações de bens minerais, salvo no caso de extração, em que a cobrança é prevista constitucionalmente, independente da destinação.

Já as principais críticas dos setores relacionados aos produtos fumígenos, bebidas alcóolicas e açucaradas foram discutidas por Frank Chaloupka e Lisa Powell, ao argumentarem que: 1) o ponto de virada da queda de consumo dos produtos capaz de provocar perda significativa de arrecadação ainda está distante; 2) o percentual de imposto no preço dos produtos não é apto a influenciar os índices de inflação e a perda de emprego nas indústrias de produtos nocivos pode ser compensada pelo ganho de emprego em outros setores; 3) a saúde dos pobres é exatamente a que sofre mais os danos pelo consumo dos produtos nocivos; 4) a Administração Tributária deve ser fortalecida para combater a elisão e evasão fiscais e as penalidades devem ser mais severas³⁰.

Portanto, ainda que alguns setores tenham sido privilegiados e deixados de fora do Imposto Seletivo, como os relacionados a armas de fogo, agrotóxicos e alimentos ultraprocessados, o novo tributo tem um

30 CHALOUKKA, Frank; POWELL, Lisa. Usando a política fiscal para promover a saúde: tributando o tabaco, o álcool e as bebidas açucaradas. In: PISCITELLI, Tathiane & CARVALHO, Adriana. Tributos Saudáveis. São Paulo: Thomson Reuters, p. 75-112, 2023.

potencial relevante para promover os direitos ao meio ambiente equilibrado e à saúde. Além disso, o Imposto Seletivo coloca o Brasil na lista de países que, já há algum tempo, agravam a tributação sobre produtos nocivos, como são os produtos fumígenos e as bebidas açucaradas. Espera-se que o Estado, por meio de seus Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, crie mecanismos de controle eficazes para verificar, permanentemente, se o Imposto Seletivo tem realmente interferido nos bens jurídicos que visou proteger. Espera-se, ainda, que parte da arrecadação do novo tributo seja destinada a aparelhar a fiscalização das atividades afetadas e a promover a educação e informação ambiental e alimentar, considerando que a tributação é somente um entre vários mecanismos que devem ser utilizados para a minimização dos problemas que o Imposto Seletivo se propôs a enfrentar.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALVIM, Leonardo de Andrade Rezende & MAIA, Pedro Eliezer. A (im) possibilidade da utilização do direito tributário para modificar os hábitos alimentares no Brasil. *In: PISCITELLI, Tathiane & CARVALHO, Adriana. Tributos Saudáveis*. São Paulo: Thomson Reuters, p. 241-260, 2023.

BRASIL. Ministério da Saúde. *Plano de Ações Estratégicas para o Enfrentamento das Doenças Crônicas e Agravos não Transmissíveis no Brasil 2021-2030* [recurso eletrônico] / Ministério da Saúde, Secretaria de Vigilância em Saúde, Departamento de Análise em Saúde e Vigilância de Doenças Não Transmissíveis. Brasília: Ministério da Saúde, 2021.

CARAVELLI, Flávia Renata Vilela. *Fiscalidade e Extrafiscalidade: em busca de uma distinção adequada ao contexto da Constituição de 1988*. 2010. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2010.

CHALOUPKA, Frank; POWELL, Lisa. Usando a política fiscal para promover a saúde: tributando o tabaco, o álcool e as bebidas açucaradas. *In: PISCITELLI, Tathiane & CARVALHO, Adriana. Tributos Saudáveis*. São Paulo: Thomson Reuters, p. 75-112, 2023.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. Nota de Atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 12ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

FREITAS, Leonardo Buissa; FREITAS, Gabriel Buissa Ribeiro de. Extrafiscalidade e direito fundamental à saúde: política pública de enfrentamento à obesidade e tributação seletiva. In: PISCITELLI, Tathiane & CARVALHO, Adriana. *Tributos Saudáveis*. São Paulo: Thomson Reuters, p. 171-188, 2023.

GAGO RODRÍGUEZ, Alberto; LABANDEIRA VILLOT, Xavier. *La Reforma Fiscal Verde – Teoría y Práctica de los Impuestos Ambientales*. Madrid: Mundi-Prensa, 1999.

GODOI, Marciano Seabra de. Extrafiscalidad y sus limites constitucionales. In: *Revista Internacional de Direito Tributário da Associação Brasileira de Direito Tributário*. Belo Horizonte, v.1, n.1, p.219-262, 2004.

INSTITUTO SOU DA PAZ. *Custos da Violência Armada: Gastos da saúde pública com atendimento de vítimas de armas de fogo*. 2ª ed. São Paulo: Instituto Sou da Paz, 2023.

IPEA. *Atlas da Violência*. Brasília: Ipea, 2024.

NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos: contributo para a compreensão constitucional do Estado Fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2004.

OECD. *Policy Instruments for the Environment, Database 2023*, OECD: Paris, 2023.

OECD. *Consumption Tax Trends 2022: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues*. OECD: Paris, 2022

PAULSEN, *Curso de Direito Tributário Completo*. 6ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

PISCITELLI, Tathiane; TELES, Davi. Tributação de cigarros, bebidas açucaradas e agrotóxicos: quais as alternativas às contradições brasileiras? In: PISCITELLI, Tathiane & CARVALHO, Adriana. *Tributos Saudáveis*. São Paulo: Thomson Reuters, 2023.

ROSENBLATT, Paulo. O pecado da gula e a subtributação do açúcar e do álcool no Brasil: a necessidade de avaliação dos custos sociais na saúde pública e de uma tributação corretiva. *In: PISCITELLI, Tathiane & CARVALHO, Adriana. Tributos Saudáveis*. São Paulo: Thomson Reuters, p. 221-237, 2023.

SANCHES, José Luis Saldanha. *Justiça Fiscal*. Lisboa: Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2010.



INSTRUMENTOS DE GESTÃO TRIBUTÁRIA PARA A REDUÇÃO DA ALÍQUOTA DE REFERÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO SOBRE BENS E SERVIÇOS E DO IMPOSTO SOBRE BENS E SERVIÇOS

TAX MANAGEMENT INSTRUMENTS FOR REDUCING THE REFERENCE RATE OF THE CONTRIBUTION ON GOODS AND SERVICES AND THE TAX ON GOODS AND SERVICES

Marcela Sanches Boso

Chefe de Apoio da Divisão de Gabinete na PRFN da Terceira Região, mestre em Administração Pública pela FGV/EBAPE, especialista em Estatística pela USP e bacharel em Administração pela FAAP
E-mail: marcela.boso@pgfn.gov.br

Herbert Lima de Resende

Auditor Fiscal da Receita Estadual da Secretaria da Fazenda e Planejamento do Estado de São Paulo, especialista em direito tributário pela PUC-MG, graduado em Direito pela FMU e graduado em Comunicação Social pela Faculdade Cásper Líbero
E-mail: herbertlima@gmail.com

RESUMO: O artigo discute os desafios e propostas que cercam a reforma tributária do consumo no Brasil, inaugurada pela Emenda Constitucional nº 132/2023 e ainda a ser plenamente regulamentada. Com levantamentos que indicam alíquotas entre 25,65% e 27,29%. O novo Imposto sobre Valor Agregado (IVA) brasileiro tende a ser um dos mais altos do mundo e, para limitar esse patamar de tributação, a Lei Complementar nº 214/2025 já previu um teto de 26,5%.

Sem pretensão de exaurir o tema, o estudo aponta mecanismos capazes de minorar a pressão ascendente da alíquota do novo IVA com justiça fiscal: limitação do gasto público, simplificação do sistema tributário, capacitação dos servidores e revisão de benefícios fiscais. O cashback surge como instrumento promissor para mitigar a regressividade do sistema, inspirando-se na experiência bem-sucedida do programa Devolve ICMS no Rio Grande do Sul, que reduziu a carga sobre os mais pobres e incentivou a cidadania fiscal.

Apesar de seu potencial, a devolução personalizada do IBS e da CBS enfrenta obstáculos, como a necessidade de os valores devolvidos se mostrarem relevantes para os beneficiários, o que é impactado diretamente pelo excesso de regimes favorecidos e o crescente número de empresas no Simples Nacional. O texto destaca a importância de políticas fiscais embasadas em critérios técnicos, com compromisso federativo e transparência, afastando-se de pressões corporativas e interesses setoriais. Conclui que a construção de um sistema tributário justo, eficiente e equitativo é essencial para uma sociedade mais digna e inclusiva.

PALAVRAS-CHAVE: IVA, redução de alíquota e gestão tributária.

ABSTRACT: This article discusses the challenges and proposals surrounding the consumption tax reform in Brazil, inaugurated by Constitutional Amendment n° 132/2023 and yet to be fully regulated. With surveys indicating rates between 25.65% and 27.29%, the new Brazilian Value Added Tax (VAT) tends to be one of the highest in the world. To limit this level of taxation, Complementary Law n° 214/2025 has already provided for a limit of 26.5%.

Without intending to exhaust the subject, the study points out mechanisms capable of mitigating the upward pressure of the new VAT rate with fiscal justice: limiting public spending, simplifying the tax system, training civil servants and reviewing tax benefits. Cashback emerges as a promising instrument to mitigate the regressiveness of the system, inspired by the successful experience of the Devolve ICMS program in Rio Grande do Sul, which reduced the burden on the poorest and encouraged fiscal citizenship.

Despite its potential, the personalized refund of IBS and CBS faces obstacles, such as the need for returned values to be relevant to

beneficiaries, which is impacted by the excess of favored regimes and the growing number of companies in the Simples Nacional. The text highlights the importance of tax policies based on technical criteria, with federative commitment and transparency, moving away from corporate pressures and sectoral interests. It concludes that the construction of a fair, efficient and equitable tax system is essential for a more dignified and inclusive society.

KEYWORDS: VAT, rate reduction and tax management.

1. INTRODUÇÃO

A alteração promovida pelo advento da Emenda Constitucional (EC) nº 132/2023 foi muito além de realizar mera “reforma” dos impostos incidentes sobre o consumo no Brasil. Tratou de verdadeira revolução tributária ao eliminar gradativamente tributos há muito consolidados e substituí-los por exações plenamente não cumulativas, aperfeiçoando o sistema tributário pátrio.

Essa mudança buscou alinhar o país à recomendação de tributação do consumo da Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE) com impostos do tipo Imposto sobre Valor Agregado (IVA) (OECD; 2017; 2024) e às melhores práticas dessa forma de tributação, segundo o Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID) (VARSAÑO, 2014).

Entre outras alterações, a dita reforma tributária, prosperou com o IVA de forma dual buscando base ampla de tributação, incidindo sobre os mais diversos fatos, e permitindo uma não cumulatividade plena com apropriação dos créditos tributários vinculados aos respectivos pagamentos das operações anteriores. Além disso, ficou definida uma lista taxativa de benefícios fiscais disposta em Lei Complementar, além de ferramentas inovadoras no cenário tributário, como o split payment – a divisão entre fornecedor e fisco dos valores pagos pelo sujeito passivo do tributo (RODRIGUES, 2024).

É preciso destacar também a evolução da não cumulatividade dos novos tributos que, de certa forma, antecipa a previsão de creditamento amplo disposta no Inciso I do Artigo 33 da Lei Complementar nº 87/1996

(Lei Kandir), atribuindo ao IBS e à CBS um potencial de expurgar os resíduos tributários dos créditos acumulados ao longo da cadeia produtiva e eliminando os litígios tributários materiais envolvendo o crédito físico e financeiro do ICMS. Menezes Breyner (2024) explicita a diferença havida entre a não cumulatividade presente no ICMS e disposta no Artigo 155, § 2º, Inciso I da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CF/1988), com a não cumulatividade adjetivada como “plena” no IBS e da CBS, pela compensação do imposto devido sobre todas as operações anteriores (exceto uso ou consumo pessoal), segundo Artigo 156-A, Inciso VIII da Lei Maior.

Há uma profunda diferença para com o Art. 155, § 2º, I, da Constituição, pois esse dispositivo enuncia a não cumulatividade do ICMS sem qualificar nem adjetivar as operações e prestações “anteriores”. Como visto, isso levou o STF a entendê-lo como uma norma de eficácia plena e aplicabilidade imediata garantidora da não cumulatividade mínima restrita ao crédito físico.

De forma distinta, o art. 156-A, III, da Constituição trouxe para o dispositivo base da não cumulatividade do IBS e da CBS a maior extensão possível ao se referir às operações que investem o contribuinte no direito ao crédito, por meio do termo “todas”. Logo, todas as operações, independentemente de qualquer critério físico, mecânico, contábil ou financeiro, outorgam o direito de crédito. Reforçando que “todas” as operações portam essa eficácia, o dispositivo afirma em seguida que essas operações abrangem “inclusive” operações com direitos e serviços. Não é possível amplitude maior do que a formulada no dispositivo, pois nenhuma palavra da língua portuguesa poderia ter sentido mais abrangente do que a palavra “todas”, empregada inequivocamente no dispositivo constitucional.

Sobre os tributos, propriamente ditos, no âmbito da União, o Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) foram unificados na Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS). E, com inovadora competência compartilhada entre estados e municípios o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) é o resultado da fusão do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) e o Imposto sobre Serviços

(ISS). CBS e IBS são espelhados em seus aspectos materiais e foram instituídos conjuntamente pela Lei Complementar nº 214/2025, oriundo do Projeto de Lei Complementar (PLP) nº 68/ 2024.

Ainda, a partir de 2027, o Imposto de Produtos Industrializados (IPI) terá suas alíquotas reduzidas a zero, exceto em relação aos produtos que tenham industrialização incentivada na Zona Franca de Manaus, e o Imposto Seletivo (IS), espécie de sin tax, passará a ser cobrado pela produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente.

No que diz respeito ao critério quantitativo da regra matriz de incidência, a Lei Complementar nº 214/2025 fixou as bases de cálculo de IBS, CBS e IS, deixando com que as respectivas leis ordinárias dos entes federados estabeleçam futuramente alíquotas únicas aplicáveis a todos os fatos geradores.

Esse é o cenário tributário que se mostra desafiador e propomos as reflexões que seguem sobre possíveis instrumentos de gestão tributária para a redução da alíquota de referência da CBS e do IBS.

2. SOBRE A CARGA TRIBUTÁRIA

Em março de 2023, a Secretaria do Tesouro Nacional divulgou seu Boletim de Estimativa da Carga Tributária Bruta do Governo Geral composto pela carga tributária da união, estados, distrito federal e municípios. O estudo é realizado de acordo com o padrão estabelecido pelo Fundo Monetário Internacional (FMI) e apontou que a carga tributária brasileira em 2023 foi equivalente a 32,44% do produto interno bruto (PIB). Ainda que o peso tributário tenha sido reduzido em 0,64% em relação ao PIB de 2022, esse patamar coloca o país pouco abaixo da média dos países da OCDE (34,04%, em 2022), mas muito acima da média da América Latina (21,65%, em 2021), segundo o mesmo estudo da Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda (Haddad, 2023).

Essa sanha tributária brasileira torna sensível a discussão sobre a reforma tributária do consumo e diversos setores da economia já se anteciparam – mesmo sem a definição da alíquota aplicável e ignorando

a possibilidade do creditamento amplo – afirmam o aumento de suas cargas tributárias. Em agosto de 2024, a Associação dos Cemitérios e Crematórios do Brasil (Acembra) e o Sindicato dos Cemitérios e Crematórios Particulares do Brasil (Sincep) afirmaram incremento de 206% na alíquota de impostos sobre serviços funerários, supondo que a alíquota do setor passará de 8,65% para 26,5% com o novo marco tributário. De forma similar, em maio de 2023, o representante da Confederação Nacional da Agricultura e Pecuária (CNA) afirmou em audiência pública que o repasse integral do custo tributário acarretaria aumento de 22,7% no preço da cesta básica (CONCHON, 2023).

2.1 Alíquota dos novos tributos sobre o consumo

A EC nº 132/2023 trouxe expressamente os Princípios da Simplicidade, Transparência, Justiça Tributária, Cooperação e Defesa do Meio Ambiente aplicáveis ao Sistema Tributário Nacional.

E nesse contexto, é prevista a fixação de alíquotas de referência para a CBS e ao IBS como parâmetro aplicável aos tributos. Alternativamente à adoção dessa alíquota de referência, cada ente federativo terá autonomia para fixar sua alíquota por lei própria e aplicável a todos os fatos sujeitos à tributação.

Assim, todas as prestações de serviços, locações, operações com bens imóveis ou mercadorias estarão sujeitas a espécie de alíquota uniforme, resultante do somatório da CBS e IBS das alíquotas estabelecidas pelo estado e município de destino da operação. Apesar da aparente simplificação, é imperativo considerar a extensa lista de benefícios dispostos na Lei Complementar nº 214/2025 que resultam na tributação com alíquotas reduzidas.

Não há dúvidas que a concessão de benefícios tributários é uma das formas de promoção da justiça fiscal, afinal, sobretudo considerando o Princípio da Seletividade, não seria razoável tributar com a mesma intensidade os serviços de educação e as joias de luxo. Contudo, considerando que a arrecadação tributária deve fazer frente às despesas orçamentárias, a cada novo benefício tributário concedido ou ampliado a alíquota de referência aplicada aos demais itens é pressionada, onerando-os gradativamente. Por isso, a intervenção na carga tributária em um setor

gera o deslocamento da tributação para outras áreas.

Atualmente a OCDE indica que a Hungria é o país que possui o maior IVA do mundo: 27% aplicável à maior parte de seus produtos. E nas bases atuais, há grande preocupação de que o IVA brasileiro supere esse patamar assumindo a liderança da exação do consumo.

Country	VAT Implemented	Standard VAT rates									
		2005	2008	2011	2014	2017	2020	2021	2022	2023	2024
Australia	2000	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0
Austria	1973	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0
Belgium	1971	21.0	21.0	21.0	21.0	21.0	21.0	21.0	21.0	21.0	21.0
Canadá	1991	7.0	5.0	5.0	5.0	5.0	5.0	5.0	5.0	5.0	5.0
Chile	1975	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0
Colômbia	1983	16.0	16.0	16.0	16.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0
Costa Rica	2019						13.0	13.0	13.0	13.0	13.0
Czechia	1993	19.0	19.0	20.0	21.0	21.0	21.0	21.0	21.0	21.0	21.0
Denmark	1967	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0
Estonia	1992	18.0	18.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	22.0
Finland	1994	22.0	22.0	23.0	24.0	24.0	24.0	24.0	24.0	24.0	24.0
France	1968	19.6	19.6	19.6	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0
Germany	1968	16.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0 (16.0)	19.0	19.0	19.0	19.0
Greece	1987	18.0	19.0	23.0	23.0	24.0	24.0	24.0	24.0	24.0	24.0
Hungary	1988	25.0	20.0	25.0	27.0	27.0	27.0	27.0	27.0	27.0	27.0
Iceland	1990	24.5	24.5	25.5	25.5	24.0	24.0	24.0	24.0	24.0	24.0
Ireland	1972	21.0	21.0	21.0	23.0	23.0	23.0 (21.0)	23.0 (21.0)	23.0	23.0	23.0
Israel	1976	17.0	15.5	16.0	18.0	17.0	17.0	17.0	17.0	17.0	17.0
Italy	1973	20.0	20.0	20.0	22.0	22.0	22.0	22.0	22.0	22.0	22.0
Japan	1989	5.0	5.0	5.0	5.0	8.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0
Korea	1977	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0
Latvia	1995	18.0	18.0	22.0	21.0	21.0	21.0	21.0	21.0	21.0	21.0
Lithuania	1994	18.0	18.0	21.0	21.0	21.0	21.0	21.0	21.0	21.0	21.0
Luxembourg	1970	15.0	15.0	15.0	15.0	17.0	17.0	17.0	17.0	16.0	17.0
México	1980	15.0	15.0	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0
Netherlands	1969	19.0	19.0	19.0	21.0	21.0	21.0	21.0	21.0	21.0	21.0
New Zealand	1986	12.5	12.5	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0
Norway	1970	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0
Poland	1993	22.0	22.0	23.0	23.0	23.0	23.0	23.0	23.0	23.0	23.0
Portugal	1986	19.0	21.0	23.0	23.0	23.0	23.0	23.0	23.0	23.0	23.0
Slovak Republic	1993	19.0	19.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0
Slovenia	1999	20.0	20.0	20.0	22.0	22.0	22.0	22.0	22.0	22.0	22.0

Country	VAT Implemented	Standard VAT rates									
		2005	2008	2011	2014	2017	2020	2021	2022	2023	2024
Spain	1986	16.0	16.0	18.0	21.0	21.0	21.0	21.0	21.0	21.0	21.0
Sweden	1969	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0
Switzerland	1995	7.6	7.6	8.0	8.0	8.0	7.7	7.7	7.7	7.7	8.1
Türkiye	1985	18.0	18.0	18.0	18.0	18.0	18.0	18.0	18.0	18.0	20.0
United Kingdom	1973	17.5	17.5	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0

Tabela 1: VAT rates, excerto extraído de Value-added taxes - Main design features and trends, p.78 e 79

Em 8 de agosto de 2023, antes mesmo de promulgada a EC nº 132/2023, a Secretaria Extraordinária da Reforma Tributária do Ministério da Fazenda (SERT-MF) elaborou Nota Técnica “Alíquota-padrão da tributação do consumo de bens e serviços no âmbito da Reforma Tributária” que estimava a alíquota de referência do somatório de IBS e CBS entre 20,73% e 27% a depender do hiato de conformidade e o volume de tratamentos tributários favorecidos (MINISTÉRIO DA FAZENDA, 2023).

As alíquotas-padrão totais de 25,45% e de 27% são elevadas para padrões internacionais, porém elas apenas revelam o fato de que o Brasil é um dos países em que a tributação do consumo de bens e serviços, como proporção do PIB, está entre as mais elevadas do mundo. Não é demais lembrar que a reforma tributária prevista na PEC 45 mantém a carga tributária atual incidente sobre o consumo de bens e serviços, mas o faz de forma transparente e com poucas e claras exceções, ao contrário do que ocorre atualmente.

Em 1º de julho de 2024, considerando a proposta de regulamentação do PLP nº 68/2024, o Ministério da Fazenda divulgou outra Nota Técnica atualizando a simulação das alíquotas de referência, o levantamento apontou para o percentual de 26,47% com a incorporação dos regimes favorecidos (MINISTÉRIO DA FAZENDA, 2024).

Na medida em que os tratamentos favorecidos vão sendo incorporados, a estimativa de alíquota de referência cresce gradualmente até chegar ao valor de 26,47%, dentro do intervalo de 25,65% a 27,29%, após a introdução do cashback (Cenário L). Esta estimativa de alíquota-padrão de 26,47% configura uma aproximação para o cenário que incorpora de maneira bastante

abrangente os regimes diferenciados e específicos previstos na Reforma Tributária. Em comparação com o cenário-base, verifica-se um acréscimo de 4,96 pontos percentuais após a introdução dos tratamentos favorecidos (vide tabela 2).

Logo na sequência, em 23 de agosto de 2024, a SERT-MF atualizou novamente o estudo indicando que, para a reposição da arrecadação dos tributos substituídos, seria necessário aditar a alíquota estimada, concluindo que o “balanço final do conjunto de medidas avaliado indica um incremento na alíquota de referência total da ordem de 1,47 ponto percentual, dentro do intervalo de 1,44 ponto percentual a 1,49 ponto percentual” (MINISTÉRIO DA FAZENDA, 2024b).

Para evitar que o IVA brasileiro assuma a liderança tributária húngara, a Lei Complementar nº 214/2025 foi aprovada estabelecendo a alíquota máxima de 26,5% que, caso superada, deverão ser propostas medidas para sua redução.

Art. 475. O Poder Executivo da União e o Comitê Gestor do IBS realizarão avaliação quinquenal da eficiência, eficácia e efetividade, enquanto políticas sociais, ambientais e de desenvolvimento econômico:

[...]

§ 9º A primeira avaliação quinquenal será realizada com base nos dados disponíveis no ano-calendário de 2030 e poderá resultar na apresentação de projeto de lei complementar pelo Poder Executivo da União, com início de eficácia para 2032, a ser enviado até o último dia útil de março de 2031.

§ 10. Na avaliação quinquenal de que trata o § 9º, serão estimadas as alíquotas de referência de IBS e CBS que serão aplicadas a partir de 2033, considerando-se os dados de arrecadação desses tributos em relação aos anos de 2026 a 2030.

§ 11. Caso a soma das alíquotas de referência estimadas de que trata o § 10 resulte em percentual superior a 26,5% (vinte e seis inteiros e cinco décimos por cento), o Poder Executivo da União, ouvido o Comitê Gestor do IBS, deverá encaminhar ao Congresso Nacional projeto de lei complementar propondo medidas que reduzam o percentual a patamar igual ou inferior a 26,5% (vinte e seis inteiros e cinco décimos por cento).

Ainda que se trate de norma em branco, incompleta ao não prever prazo ou sanção para o caso de seu inadimplemento, o dispositivo é elemento relevante especialmente ao estabelecer certo limite objetivo ao Princípio da Capacidade Contributiva aplicável ao novo IVA brasileiro.

No mais, a essência do Artigo 475, § 11 é fixar um gatilho para deflagrar medidas de gestão tributária que culminarão na redução da alíquota de referência.

Sem qualquer pretensão de exaurir tema tão amplo e complexo, propõe-se a seguinte reflexão sobre possíveis instrumentos de gestão tributária e ferramentas que bem atacariam a carga tributária com justiça fiscal.

3. SOBRE A REDUÇÃO DA ALÍQUOTA DE REFERÊNCIA

Ainda que o país já conte com elevada carga tributária, nos últimos anos a arrecadação não tem conseguido fazer frente à despesa pública, ocasionando gastos superiores a receitas que ampliam a dívida bruta.

Segundo o estudo de Estatísticas Fiscais do Banco Central do Brasil (Bacen), na nota para a imprensa em 31 de janeiro de 2025, o déficit primário do setor público (resultado das receitas e despesas do governo antes do pagamento dos juros da dívida) do governo federal em 2024 alcançou R\$ 47,6 bilhões, resultado equivalente a 0,40% do PIB. Apesar de negativo, o resultado é expressivamente melhor que o déficit de R\$ 249,1 bilhões (2,28% do PIB) de 2023 (BANCO CENTRAL DO BRASIL, 2025a).

Em 8 de abril do mesmo ano o Bacen divulgou nova redução do déficit fiscal do setor público, R\$ 19 bilhões, registrado em fevereiro (BANCO CENTRAL DO BRASIL, 2025b), e, em conjunto com outras iniciativas, corrobora para trilhar uma trajetória possível para eventual redução da alíquota de referência dos novos tributos.

3.1 Limitação do gasto público

A melhoria do cenário fiscal, em parte, pode ser atribuída ao Regime Fiscal Sustentável, apelidado de Novo Arcabouço Fiscal, instituído pela

Lei Complementar nº 200/2023 com parâmetros para limitar o gasto público a uma parte do percentual da variação real das receitas.

Para 2025 o governo federal propôs diversas medidas para fortalecer a nova regra fiscal, reduzindo em até R\$ 30,6 bilhões o gasto público. A medida parece ousada, mas, segundo o economista Felipe Salto, o corte precisaria alcançar, pelo menos, R\$ 40 bilhões, já que a receita tributária de 2025 não deve crescer com o mesmo ritmo de 2024 (NASCIMENTO, 2024).

De todo modo, a limitação dos gastos públicos se mostra como medida esperada e eficiente no curto prazo para reduzir a pressão ascendente sobre a alíquota de referência do novo IVA brasileiro.

Por outro lado, considerando o disposto no Artigo 37, § 8º da CF/1988 c/c o Artigo 475, § 11 da Lei Complementar nº 214/2025, é questionável sob o ponto de vista da constitucionalidade se o Congresso Nacional teria competência para impor limites de gastos aos estados, distrito federal e municípios – de forma semelhante àquela estabelecida ao orçamento fiscal e da seguridade social da união no Novo Arcabouço Fiscal – em aparente afronta à autonomia orçamentária e financeira desses entes federados.

3.2 Simplificação do sistema tributário gerando crescimento econômico e aumento da arrecadação

A complexidade do sistema tributário atual é responsável por diversos fatores que minam o crescimento econômico de longo prazo ao demandar provisões de custos alheios aos riscos diretos inerentes ao negócio e que, por vezes, sequer garantem receita tributária ao erário.

Entre outros males, a profusão de normas específicas de cada ente, gera forte insegurança jurídica e aumenta o custo de conformidade. A repartição do imposto de consumo entre origem da produção e do destino é responsável por custosas batalhas da guerra tributária. Os créditos acumulados e resíduos tributários ao longo da cadeia produtiva trazem insegurança e ampliam o custo de produção tornando o sistema cumulativo. O alto grau de litigiosidade entre contribuintes e fiscos também se transformam em despesas que pesam sobre a produção e travam o investimento, assolando o crescimento do país.

Com a reforma tributária os impostos sobre o consumo passam a ser regidos por legislação única com interpretações e procedimentos harmonizados pelo Comitê Gestor do IBS, RFB e Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Essa junção reflete a busca por harmonia federativa e garante grau muito superior de segurança jurídica ao contribuinte, reduz a litigiosidade e favorece o compliance fiscal.

A sujeição ativa vinculada ao destino da operação, a unificação das formas de extinção do crédito tributário, a limitação de concessão de benefícios fiscais e a alíquota uniforme – atribuída a todas as prestações de serviços, locações e operações com bens imóveis ou mercadorias – retira armas substanciais antes usadas na guerra tributária.

Além disso, o creditamento amplo, na forma do Artigo 156-A, Inciso VIII da CF/1988, em conjunto com o ressarcimento dos créditos de impostos acumulados em até 180 dias da data da solicitação, são avanços responsáveis por injetar recursos financeiros diretamente na eficiência dos negócios fomentando o crescimento das empresas.

Esses e diversos outros fatores em prol de um sistema tributário mais eficiente e simplificado são condições que tendem a estimular a produção econômica gerando aumento marginal da arrecadação decorrente desse maior crescimento. Priscila Toledo, diretora financeira da Itaúsa S.A., holding brasileira de capital aberto, estima que o fim dessa deficiência tributária trará economia para a empresa na ordem de R\$ 650 milhões e prevê o fim desse custo tributário a partir de 2027 com o início dos efeitos do novo ordenamento tributário (REUTERS, 2025).

3.3. Capacitação e otimização das carreiras

Inegável é a contribuição que as pessoas são capazes de promover para suas instituições. Machado (2024) destacou que a boa gestão de pessoas no serviço público deve adotar estratégias inovadoras, como a valorização do servidor e a capacitação. O treinamento contínuo é uma estratégia primordial para enfrentar desafios na gestão pública como resistência a mudanças, burocracias, regulamentação rígida e cultura organizacional desfavorável a inovações. Além do mais, no estudo, a pesquisadora ressalta que aprimorar as habilidades dos colaboradores favorece sua adaptação às mudanças no ambiente de trabalho.

Com o novo cenário tributário estabelecido em bases absolutamente inovadoras, existe clara necessidade de atualização permanente dos profissionais habituados com os tributos então consolidados.

Souza (2002) no seu estudo “A Capacitação Administrativa e a Formação de Gestores Governamentais” concluiu que investir nos gestores públicos, apesar de não sanar todas as dificuldades, é essencial para a reforma do estado. A repercussão do investimento em qualificação pode até não ser imediata, mas se concretizará de forma perene em favor de um sistema tributário mais justo.

A melhor capacitação do servidor pode corroborar a construção de um sistema tributário virtuoso e harmonizado entre as diferentes esferas de governo. O melhor combate às fraudes dos novos tributos, redução do gap tributário, combate ao inadimplemento voluntário das dívidas tributárias e incremento da conformidade fiscal voluntária são fatores que contribuem para um sistema mais justo ao fazer com que o peso dos tributos recaia de forma harmônica sobre todos, aumentando a arrecadação de maneira eficiente, justa e alinhada com as demandas da sociedade, permitindo a redução da carga fiscal dos contribuintes.

Essa preocupação com aperfeiçoamento, atualização, reciclagem e especialização dos servidores está expressa nos Incisos XXIV e XXV do Artigo 2º do PLP nº 108/2024 quando prevê a necessidade de o Comitê Gestor do IBS (CGIBS) promover o desenvolvimento e capacitação dos servidores para o atendimento ao cidadão e os outros fiscos “observando os melhores padrões de divulgação e transparência”, preparando seus agentes para o novo cenário de mudanças complexas e incertezas e um bom relacionamento entre a iniciativa privada e pública.

Ao encontro dessa necessidade, a Associação Nacional de Fiscais de Tributos Estaduais (FEBRAFITE, 2024) sugeriu emenda ao PLP nº 108/2024 para inserir dispositivo expresso visando a criação da Escola Fazendária Nacional. Essa escola será composta por auditores fiscais e procuradores dos entes federados: união, estados, distrito federal e municípios; garantindo a isonomia e disseminando o conhecimento de forma equânime. A iniciativa busca resgatar papel fundamental no desenvolvimento das administrações tributárias no Brasil desenvolvido por quase 50 anos (1973 - 2019) pela extinta Escola de Administração

Fazendária (ESAF) em seu prédio em formato de um livro aberto, doado pelo governo alemão em 1970 para a formação da administração tributária.

A capacitação dos servidores, tanto na fiscalização quanto na defesa pública, é fator de contribuição para a redução da carga tributária ao permitir maior eficiência na arrecadação tributária.

3.4 Revisão de benefícios

Tendo em vista as elevadas estimativas de alíquotas de referência, empiricamente é possível concluir que para aprovação da reforma tributária o Congresso Nacional foi condescendente com o lobby de setores da economia para redução das suas respectivas cargas tributárias. Apenas no Senado Federal, enquanto casa revisora do PLP nº 68/2024, foram protocoladas mais de duas mil emendas, grande parte delas em busca de benesses tributárias.

É verdade que algumas dessas emendas estavam repetidas, protocoladas por diferentes parlamentares, e outras tantas foram rejeitadas no curso do processo legislativo. Em última análise, por exemplo, não pareceu sensato aprovar a Emenda nº 01055-U para conferir alíquota zero aos automóveis adquiridos por oficiais de justiça (LUCAS, 2024), contudo outros grupos tiveram melhor sorte.

Superada a necessidade de aprovação do novo marco tributário é preciso rever de antemão a qualidade dos benefícios tributários concedidos e reduzir a quantidade dessas exceções, sem qualquer desmerecimento à relevância do produto ou demérito da atividade. Afinal, a abundância de benefícios tributários tem poder substancial para elevar o valor da alíquota distorcendo o ônus tributário na sociedade. Até parece razoável que os serviços hospitalares tenham redução de 60% de suas alíquotas, mas será que os serviços funerários deveriam ser agraciados nessa mesma medida? Ou ainda, há justiça fiscal quando a tributação para comercialização de obra de arte original é reduzida nesse mesmo patamar de 60%?

A fragilidade de qualquer IVA é a sua regressividade inerente, pois o imposto incidente é idêntico independentemente da capacidade contributiva do adquirente. Assim, considerando todo o consumo de um período, o peso dos tributos é proporcionalmente maior sobre aqueles que têm renda menor. Por outro lado, os benefícios tributários objetivos

são vinculados a um produto ou serviço específicos, por isso também favorecem a todos, independentemente da carência social.

Na tentativa de amparar a alimentação das camadas de baixa renda, o Artigo 8º da EC nº 132/2023 trouxe o mandamento para criação de Cesta Básica Nacional de Alimentos (CBNA), ampliada pela observância da diversidade regional e cultural da alimentação no país. E, pelo Artigo 125 da Lei Complementar nº 214/2025, foram contemplados pela redução a zero das alíquotas no anexo I diversos itens que compõem a alimentação básica do brasileiro (arroz, feijão, carnes, café) ampliada por produtos regionalmente consumidos (óleo de babaçu, mate, farinha de mandioca). No curso da aprovação do PLP nº 68/ 2024 a Receita Federal estimou que só a inclusão das carnes nessa lista de produtos favorecidos seria capaz de elevar a alíquota de referência do tributo em 0,53% (MÁXIMO, 2024) para todos os demais itens onerados. Com aprovação sobre a exoneração tributária proposta aos alimentos fundamentais e na tentativa de antecipar os efeitos da reforma tributária sobre a desoneração total da cesta básica, em março de 2025, a Associação Brasileira de Supermercados (ABRAS) realizou estudo sobre a incidência de ICMS nos produtos da CBNA e concluiu que todos os estados tributam, em maior ou menor medida, os itens da nova cesta de alimentos, sendo Paraíba, Roraima, Sergipe os estados que mais oneram a CBNA (ABRAS, 2025).

Porém, sequer é possível atribuir maior favorecimento às camadas mais carentes da população nessa lista de alimentos “básicos”. Num exercício imaginativo, e pressupondo uma alíquota de 27%, caso alguém pobre compre um quilograma (1 kg) de acém bovino por R\$ 30,00 ele teria deixado de pagar R\$ 8,10 de imposto; em contrapartida, consumidor mais abastado, ao se deliciar com porção de igual tamanho de picanha Wagyu adquirida por R\$ 800,00, teria deixado de contribuir com R\$ 216,00 de IBS e CBS. Raciocínio semelhante se desenha com o café moído e os mais sofisticados cafés encapsulados, igualmente beneficiados com suas alíquotas reduzidas a zero. Com valor nominal maior desonerando a produtos sofisticados, sequer é possível defender com entusiasmo que o benefício da cesta básica favorece as camadas de baixa renda.

Uma das vantagens de promover a reforma tributária de forma tardia é a possibilidade de contar com mecanismos adotados nas melhores práticas de tributação de outros entes, aperfeiçoando-os.

Nesse sentido, notoriamente inspirado na experiência do Devolve ICMS da Secretaria da Fazenda do Rio Grande do Sul, a Lei Complementar nº 214/2025 trouxe ao seu texto poderoso instrumento para reduzir a regressividade do imposto, tornando-o socialmente mais justo em relação aos contribuintes de menor poder aquisitivo, estimulando a cidadania fiscal, reduzindo a informalidade, a sonegação fiscal e desequilíbrios de mercado.

Levantamento realizado por Tonetto e Silva (2023) acerca da experiência gaúcha expôs diversos avanços conquistados pelo Devolve ICMS: redução da pressão tributária sobre os mais pobres, mitigando a lógica regressiva do imposto; aumento médio de R\$ 32,47 no consumo mensal dos beneficiários; aumento na quantidade de documentos fiscais emitidos em 0,43 por CPF/mês; incentivo à formalização do consumo; educação fiscal; devolução de até 16,5% da renda para famílias com renda inferior a 1 salário mínimo.

A devolução personalizada do IBS e da CBS, nomeado didaticamente de cashback, destina, no mínimo, 20% do tributo para o adquirente de baixa renda cadastrado no Cadastro Único para Programas Sociais do Governo Federal (CadÚnico). Cada ente federado pode disciplinar, por lei específica, a destinação de percentuais superiores e o Artigo 118, Inciso I da Lei Complementar nº 214/2025 detalha ainda operações em que a CBS será integralmente devolvida, como no caso de fornecimento de energia elétrica, água, esgotamento, telecomunicações. E, em nenhuma hipótese, o consumo dos produtos sujeitos ao Imposto Seletivo (sin tax) será objeto de devolução.

Segundo o Artigo 6º-F da Lei nº 8.742/1993 c/c o Decreto nº 11.016/2022, podem se cadastrar no CadÚnico famílias com renda familiar mensal per capita de até meio salário mínimo. E os dados do Relatório de Programas e Ações do Ministério do Desenvolvimento e Assistência Social, Família e Combate à Fome (MDS) explicitam o potencial do cashback para promoção da justiça fiscal com as famílias de baixa renda. Em março de 2025 o relatório aponta que 93.716.836 pessoas (40.820.923 famílias) estavam cadastradas no CadÚnico o que, tomando por base a estimativa populacional do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), de 212.583.750 pessoas, equivale dizer que pouco mais de 44%

dos brasileiros têm potencial para serem beneficiários da devolução personalizada do IBS e da CBS (MDS, 2024).

O cashback, ainda a ser regulamentado por norma infralegal, destina diretamente às famílias mais necessitadas parte do tributo pago, sem qualquer renúncia de receita, nos termos do §1º do Artigo 14 da Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal, LRF) e contribui para, substituindo outras desonerações objetivas, rebaixar a alíquota de referência.

Tal devolução personalizada do IBS e da CBS tampouco se confunde com os programas de transferência de renda e, com fim de evitar promoção pessoal e política, tem o desafio de ser adotado de forma desvincilhada de qualquer governo.

Contudo, para que o instrumento seja potencializado é preciso que os valores ressarcidos sejam relevantes para as famílias. Assim, apesar de promissor, o instrumento nasce como incógnita, haja vista a grande quantidade de tratamentos favorecidos pela reforma tributária, além da grande quantidade de empresas optantes pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional) com seu limite de faturamento cada vez maior e contribuições diminutas.

4. CONCLUSÃO

A reforma tributária do consumo, inaugurada pela EC nº 132/2023 e ainda em curso no Brasil, tem se mostrado como um fator decisivo na busca por um sistema tributário mais simples, justo, eficiente e alinhado às boas práticas de tributação internacional. Apesar disso, as simulações realizadas apontam que, para a manutenção da arrecadação aos níveis atuais, será necessário que o IVA brasileiro adote uma das maiores alíquotas já vistas. Para que esse cenário não se concretize, desafios na gestão dos novos tributos precisam ser enfrentados com inteligência fiscal, responsabilidade social e visão de longo prazo.

Diversas são as ferramentas de gestão passíveis de adoção pelos gestores na construção de um sistema fiscal mais justo e com alíquotas menores: o controle do gasto público, o fomento ao crescimento econômico,

a capacitação das pessoas, a revisão criteriosa dos benefícios fiscais são alguns desses fatores capazes de concorrer para maior harmonia do novo IVA brasileiro. O direcionamento dos regimes favorecidos de tributação para o novo instituto do cashback, é também instrumento com potencial de, não apenas mitigar os efeitos regressivos dos tributos, mas também buscar justiça fiscal, sobretudo com as famílias de baixa renda.

É preciso que essas medidas sejam adotadas observando critérios técnicos, sem ressentimentos setoriais, como políticas perenes de estado, e não como meros programas de governo sujeitos à pressão de lobbies defensores de interesses privados. A construção de um sistema tributário mais harmônico e equitativo é a base para a construção de sociedade mais digna e exige compromisso federativo, participação social e constante avaliação dos impactos reais sobre a economia e a sociedade.

REFERÊNCIAS

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE SUPERMERCADOS. 2025. *Panorama tributário de ICMS sobre a cesta básica nacional de alimentos (CBNA)*. Disponível em: <https://static.abras.com.br/pdf/estudo-abras-panorama-tributario-de-icms-sobre-a-cesta-basica-nacional-de-alimentos-%28cbna%29-mar-2025estudo-abras-panorama-tributario-de-icms-sobre-a-cesta-basica-nacional-de-alimentos-%28cbna%29-mar-2025.pdf>. Acesso em: 25 jun. 2025.

ASSOCIAÇÃO DOS CEMITÉRIOS E CREMATÓRIOS DO BRASIL; SINDICATO DOS CEMITÉRIOS E CREMATÓRIOS PARTICULARES DO BRASIL. 2024. *Acembra/Sincep luta em Brasília contra a Reforma Tributária e o aumento de 206%*. Disponível em: <https://newsacembrasincep.com.br/2024/08/22/acembra-sincep-na-luta-em-brasilia-contr-a-reforma-tributaria-e-o-aumento-de-206/>. Acesso em: 25 jun. 2025

BANCO CENTRAL DO BRASIL. 2025a. *Estatísticas Fiscais*. Disponível em: https://bcbr.gov.br/content/estatisticas/hist_estatisticasfiscais/202501_Texto_de_estatisticas_fiscais.pdf. Acesso em: 25 jun. 2025.

BANCO CENTRAL DO BRASIL. 2025b. *Estatísticas Fiscais*. Disponível em: https://bcbr.gov.br/content/estatisticas/hist_estatisticasfiscais/202503_Texto_de_estatisticas_fiscais.pdf. Acesso em: 25 jun. 2025.

BRASIL. 1988. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: http://planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 22 abr. 2025.

BRASIL. 2000. *Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000* (Lei de Responsabilidade Fiscal). Disponível em: http://planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 22 abr. 2025.

BRASIL. 2025. *Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025*. Disponível em: https://planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp214.htm. Acesso em: 22 abr. 2025.

CENTRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS E FINANCEIROS. 2023. *Centro de Cidadania Fiscal*. Reforma da tributação sobre o consumo: Visão CCiF 2023. https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2023/03/NT_Visao_CCiF_V6.pdf. Acesso em: 22 abr. 2025.

CONCHON, Renato. 2023. *Reforma Tributária do Consumo - Audiência Pública Comissão de Integração Nacional e Desenvolvimento Regional*. Disponível em: https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-permanentes/cindra/arquivos/RenatoConchon_CNA.pdf. Acesso em: 25 jun. 2025.

CONGRESSO NACIONAL. 2024a. *Projeto de Lei Complementar nº 68/2024*. Disponível em: <https://congressonacional.leg.br/materias/materias-bicamerais/-/ver/plp-68-2024>. Acesso em: 25 jun. 2025.

CONGRESSO NACIONAL. 2024b. *Projeto de Lei Complementar nº 108/2024*. Disponível em: <https://congressonacional.leg.br/materias/materias-bicamerais/-/ver/plp-108-2024>. Acesso em: 25 jun. 2025.

HADDAD, Fernando. 2023. *Estimativa da Carga Tributária Bruta do Governo Geral*. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. Disponível em: <https://static.poder360.com.br/2024/03/Boletim-de-Estimativa-da-Carga-Tributaria-Bruta-do-Governo-Geral-de-2023.pdf>. Acesso em: 22 abr. 2025.

LUCAS, Izalci. 2024. *Emenda 01055-U ao PLP nº 68/2024*. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9785279&ts=1724413711331>. Acesso em: 25 jun. 2025.

MACHADO, Elenira Firmo. 2024. *Estratégias e desafios na Gestão De Pessoas No Serviço Público Federal Uma Revisão Bibliográfica*. Revista Científica Semana Acadêmica. Fortaleza - CE. Edição 248. V.12. DOI: <http://dx.doi.org/10.35265/2236-6717-248-13012>. Disponível em: https://semanaacademica.org.br/system/files/artigos/_elenira_firmo_machado_2024_normalizado.pdf. Acesso em: 25 jun. 2025.

MÁXIMO, Wellton. 2024. *Isenção a carnes pode elevar alíquota geral em 0,53 ponto*, diz Haddad. Agência Brasil. Disponível em: <https://agenciabrasil.ebc.com.br/economia/noticia/2024-07/isencao-carnes-pode-elevar-aliquota-geral-em-053-ponto-diz-haddad>. Acesso em: 25 jun. 2025.

MENEZES BREYNER, Frederico. 2024. *Não Cumulatividade do ICMS, do IBS e da CBS: Dogmática Jurídica e Teoria da Classificação das Normas Constitucionais*. Revista Direito Tributário Atual, [S. l.], n. 57, p. 221–242, 2024. DOI: 10.46801/2595-6280.57.9.2024.2568. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2568>. Acesso em: 19 abr. 2025.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. 2023. *Alíquota-padrão da tributação do consumo de bens e serviços no âmbito da Reforma Tributária*. Disponível em: https://gov.br/fazenda/pt-br/acesso-a-informacao/acoes-e-programas/reforma-tributaria/estudos/8-8-23-nt-mf_-sert-aliquota-padrao-da-tributacao-do-consumo-de-bens-e-servicos-no-ambito-da-reforma-tributaria-1.pdf Acesso em: 22 abr. 2025.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. 2024a. *Alíquotas de referência do IBS e da CBS: estimativas atualizadas após o envio da proposta de regulamentação da reforma tributária*. Disponível em: https://gov.br/fazenda/pt-br/acesso-a-informacao/acoes-e-programas/reforma-tributaria/regulamentacao-da-reforma-tributaria/lei-geral-do-ibs-da-cbs-e-do-imposto-seletivo/notas/nota-tecnica-aliquotas_2024-07-01_sertmf-1.pdf. Acesso em: 25 jun. 2025.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. 2024b. *Fazenda divulga estudo com simulação de impacto na alíquota de referência da CBS e do IBS*. Disponível em: <https://gov.br/fazenda/pt-br/assuntos/noticias/2024/agosto/fazenda-divulga-estudo-com-simulacao-de-impacto-na-aliquota-de-referencia-da-cbs-e-do-ibs>. Acesso em: 22 abr. 2025.

MINISTÉRIO DO DESENVOLVIMENTO E ASSISTÊNCIA SOCIAL, FAMÍLIA E COMBATE À FOME. 2024. *Relatório de Programas e Ações*. Relatório de Informações – RI V.4. Disponível em: <https://aplicacoes.mds.gov.br/sagi/ri/relatorios/cidadania/index.php>. Acesso em: 25 jun. 2025.

NASCIMENTO, Houldine. 2024. *Governo precisa cortar pelo menos R\$ 40 bi em 2025, diz economista*. Poder 360. Disponível em: <https://poder360.com.br/poder-economia/governo-precisa-cortar-pelo-menos-r-40-bi-em-2025-diz-economista/> Acesso em: 22 abr. 2025.

Organisation for Economic Co-operation and Development. 2017. *International VAT/GST Guidelines*, OECD Publishing, Paris. DOI: <https://doi.org/10.1787/9789264271401-en>. Disponível em: https://oecd.org/en/publications/international-vat-gst-guidelines_9789264271401-en.html. Acesso em: 25 jun. 2025.

Organisation for Economic Co-operation and Development. 2024. *Consumption Tax Trends 2024: VAT/GST and Excise, Core Design Features and Trends*, OECD Publishing, Paris. DOI: <https://doi.org/10.1787/dcd4dd36-en>. Disponível em: https://oecd.org/en/publications/consumption-tax-trends-2024_dcd4dd36-en.html. Acesso em: 25 jun. 2025.

REUTERS. 2025. *Itaúsa vê fim de ineficiência tributária a partir de 2027 após sanção de reforma*. Infomoney. Disponível em: <https://infomoney.com.br/mercados/itausa-ve-fim-de-ineficiencia-tributaria-a-partir-de-2027-apos-sancao-de-reforma/> Acesso em: 22 abr. 2025

RIO GRANDE DO SUL. 2024. *Pioneiro no país, Devolve ICMS inspira proposta de cashback da reforma tributária*. Disponível em: <https://estado.rs.gov.br/pioneiro-no-pais-devolve-icms-inspira-proposta-de-cashback-da-reforma-tributaria>. Acesso em: 22 abr. 2025.

RODRIGUES, Arthur Barbosa Cascudo. 2024. *Split payment: eficiência para administração tributária e garantia ao contribuinte*. Disponível em: <https://conjur.com.br/2024-set-02/split-payment-eficiencia-para-administracao-tributaria-e-garantia-ao-contribuinte/> Acesso em: 07 abr. 2025.

SOUZA, Eda Castro Lucas de. 2002. *A capacitação administrativa e a formação de gestores governamentais*. Revista de Administração Pública - RAP, Rio de Janeiro, v. 36, n. 1, p. 73-88, jan./fev. 2002. Disponível em: <https://periodicos.fgv.br/rap/article/view/6428>. Acesso em: 05 abr. 2025.

SPADA, Rodrigo; TORRES, Heleno Taveira. 2024. *Escola Fazendária Nacional é lastro para a reforma tributária, 17/10/2024*; Disponível em: <https://jota.info/artigos/escola-fazendaria-nacional-e-lastro-para-a-reforma-tributaria> Acesso em: 22 abr. 2025.

TONETTO, Jorge Luis, FOCHEZATTO, Adelar, & da Silva, Giovanni Padilha. 2023. *Refund of Consumption Tax to Low-Income People: Impact Assessment Using Difference-in-Differences*. Economies. MDPI Section Economic Development. DOI: <https://doi.org/10.3390/economies11060153>. Disponível em: <https://mdpi.com/2227-7099/11/6/153>. Acesso em: 25 jun. 2025.

VARSANO, Ricardo. 2014. *A tributação do valor adicionado, o ICMS e as reformas necessárias para conformá-lo às melhores práticas internacionais*. DOI: <https://doi.org/10.18235/0007889>. Disponível em: <https://publications.iadb.org/pt/tributacao-do-valor-adicionado-o-icms-e-reformas-necessarias-para-conforma-lo-melhores-praticas>



O IMPOSTO SELETIVO COMO INSTRUMENTO DE PROTEÇÃO AMBIENTAL: EFETIVIDADE E DESAFIOS

SELECTIVE TAX AS AN INSTRUMENT FOR ENVIRONMENTAL PROTECTION: EFFECTIVENESS AND CHALLENGES

Andressa de Carvalho Lopes

RESUMO: A crise climática, evidenciada pelo aumento recorde das temperaturas globais e por eventos extremos como inundações, secas e incêndios florestais, exige respostas urgentes e eficazes. Este artigo analisa a tributação verde, em especial o imposto seletivo, como instrumento para promover a sustentabilidade. A partir de uma abordagem interdisciplinar, discute-se como a variação da carga tributária, baseada no impacto ambiental de produtos e serviços, pode induzir comportamentos mais sustentáveis. A Reforma Tributária é destacada como um marco ao incorporar a defesa ambiental ao sistema fiscal, criando mecanismos como o imposto seletivo para desincentivar atividades poluentes. No entanto, a efetividade dessa política depende de um desenho cuidadoso da tributação, que considere critérios múltiplos para a seleção de produtos e serviços prejudiciais ao meio ambiente, além da definição de alíquotas adequadas e da implementação de mecanismos de compensação. Esses elementos são essenciais para evitar impactos regressivos e assegurar o respeito ao princípio da justiça fiscal. Conclui-se que, para evitar que o imposto seja meramente arrecadatório, é essencial uma avaliação contínua, informada por evidências, garantindo uma transição justa para uma economia sustentável.

PALAVRAS-CHAVE: Tributação Verde. Imposto Seletivo. Sustentabilidade.

ABSTRACT: The climate crisis, evidenced by record global temperatures and extreme events such as floods, droughts, and wildfires, demands urgent and effective responses. This article examines green taxation, particularly the selective tax, as a tool to promote sustainability. Through an interdisciplinary approach, it discusses how varying tax burdens based on the environmental impact of products and services can induce more sustainable behaviors. The Tax Reform is highlighted as a milestone for incorporating environmental protection into the fiscal system, creating mechanisms such as the selective tax to discourage polluting activities. However, the effectiveness of this policy depends on a careful design of taxation, which considers multiple criteria for selecting products and services harmful to the environment, as well as the definition of appropriate tax rates and the implementation of compensation mechanisms. These elements are essential to avoid regressive impacts and ensure respect for the principle of fiscal justice. It is concluded that, to prevent the tax from being merely revenue-generating, continuous evaluation informed by evidence is essential, ensuring a fair transition to a sustainable economy.

KEYWORDS: Green Taxation. Selective Tax. Sustainability.

1. INTRODUÇÃO

A urgência em lidar com as mudanças climáticas nunca foi tão evidente. No início de 2025, a Organização Meteorológica Mundial (OMM) confirmou que 2024 foi o ano mais quente já registrado, com temperaturas cerca de 1,55°C acima dos níveis pré-industriais (ONU, 2025). Em relatório publicado pela World Weather Attribution (2024), concluiu-se que as temperaturas elevadas contribuíram para ondas de calor implacáveis, secas, incêndios florestais, tempestades e inundações que mataram milhares de pessoas e forçaram milhões a deixar suas casas. Foram citadas as devastadoras inundações no Rio Grande do Sul, bem como as secas e incêndios na Floresta Amazônica e no Pantanal, que geram enormes perdas de biodiversidade.

A integração entre direito tributário e direito ambiental, sob a ótica da análise econômica do direito, pode contribuir para o desenvolvimento sustentável por duas razões principais. A primeira é de ordem econômica: se a principal causa da degradação ambiental é a busca inconsequente por

lucros, a variação na carga tributária de acordo com o impacto ambiental das atividades ou produtos poderia mudar o cenário. A segunda razão é a capacidade de moldar comportamentos, incentivando a escolha das melhores alternativas ambientais, seja de forma consciente ou não. Assim, o alinhamento entre crescimento econômico e preservação ambiental torna-se não apenas uma necessidade ética e jurídica, mas um caminho viável para garantir o equilíbrio dos recursos naturais para as gerações futuras.

Este artigo tem como objetivo analisar a efetividade do imposto seletivo como instrumento de proteção ambiental, destacando os desafios enfrentados na sua implementação. A partir de uma abordagem interdisciplinar, busca-se compreender como a tributação verde pode ser utilizada para induzir comportamentos mais sustentáveis e, ao mesmo tempo, garantir a justiça fiscal. A análise será conduzida por meio de uma revisão doutrinária e legislativa, com foco na experiência brasileira e em exemplos internacionais. Além disso, serão discutidos os mecanismos de avaliação e monitoramento necessários para assegurar que o imposto seletivo transcenda sua função arrecadatória e cumpra seus objetivos extrafiscais.

2. DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL: UM DESAFIO GLOBAL

A escassez de água potável em diversas regiões do mundo, a perda de biodiversidade em ritmo acelerado e a intensificação de eventos climáticos extremos são problemas, muitas vezes interligados, que podem ser compreendidos à luz do conceito de ‘tragédia dos comuns’, teoria que explica como a exploração excessiva de recursos compartilhados pode levar ao seu esgotamento.

Na década de 1960, Garrett Hardin popularizou esse conceito ao descrever a tendência de recursos compartilhados, como pastos comuns, serem sobreexplorados devido ao interesse individual de cada usuário em maximizar seus ganhos (HARDIN, 2024). A lógica é simples: cada pastor tem o incentivo de colocar mais animais no pasto para aumentar seus lucros, mas o custo do sobrepastoreio, como a degradação do solo, é compartilhado por todos. Dentro de um sistema que compele o homem

a aumentar seu rebanho sem limites para majorar seu lucro, num mundo que é limitado, a tragédia é inevitável.

O texto, de forma clara e didática, demonstra como a exploração desenfreada de recursos finitos e comuns pode levar ao seu esgotamento. Segundo ressalta Pereira (2020), “uma exploração descoordenada sobre qualquer fonte comum de recursos tende a levar ao seu esgotamento, já que os agentes tenderão a atuar visando exclusivamente suas necessidades imediatas”.

O conceito cunhado por Hardin há décadas ainda pode ser aplicado nos dias atuais. A questão não é mais a exploração de terras comuns, já que consagrado o direito à propriedade privada como um direito fundamental, mas o uso não sustentável dos recursos naturais. Para BARROSO (2021), a crise climática é um dos maiores problemas da atualidade, uma vez que o homem, imbuído pelos interesses econômicos individuais, desconsidera os efeitos danosos da agressão descoordenada ao meio ambiente.

A Conferência de Estocolmo, também conhecida como Conferência das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente Humano, evento realizado em 1972, na capital da Suécia, marcou a história da preservação do meio ambiente e resultou na Declaração sobre o Meio Ambiente Humano, consagrando o princípio da proteção ao meio ambiente para as presentes e futuras gerações¹.

Alinhada ao movimento global, que passou a consagrar “o direito a um meio ambiente equilibrado e saudável como um direito humano e fundamental” (SARLET; FENSTERSEIFER, 2012), a Constituição Federal, em seu artigo 225², impõe ao Poder Público o dever de defender e preservar o meio ambiente ecologicamente equilibrado para as presentes e futuras gerações. O imperativo de defesa do meio ambiente também é inserido no artigo 170³ da Carta Magna, como um princípio da ordem

1 Os recursos naturais da Terra, incluídos o ar, a água, o solo, a flora e a fauna e, especialmente, parcelas representativas dos ecossistemas naturais, devem ser preservadas em benefício das gerações atuais e futuras, mediante um cuidadoso planejamento ou administração adequado.

2 BRASIL. Constituição Federal. 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.] Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm]. Acesso em: [01 dez. 2024]

3 BRASIL. Constituição Federal. Art. 170 [Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização

econômica, o qual prevê, de forma expressa, tratamento diferenciado de acordo com o impacto ambiental dos produtos e serviços.

Para o Supremo Tribunal Federal, “a Constituição incorporou uma visão mitigada do antropocentrismo, reconhecendo que seres não humanos podem ter valor e dignidade” (BRASIL, 2024). A visão atual não se limita à proteção da vida humana; a própria Carta Magna estabelece, de forma expressa, que é dever do poder público proteger a fauna e a flora, proibindo práticas que comprometam sua função ecológica ou provoquem a extinção de espécies (Art. 225, § 1º, VII, da CF⁴).

No entanto, apesar dos avanços legislativos e da crescente conscientização sobre os problemas ambientais, a tragédia dos comuns continua a ser uma realidade. A busca desenfreada pelo crescimento econômico coloca em risco a própria sobrevivência da espécie humana.

Em 2015, a ONU propôs aos seus países membros uma nova agenda de desenvolvimento sustentável para os próximos 15 anos, a Agenda 2030, composta pelos 17 Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ONU, 2015). Os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS) buscam harmonizar o desenvolvimento com a preservação ambiental, promovendo a sustentabilidade.

Entre as metas, destacam-se: tornar cidades e assentamentos humanos inclusivos, seguros, resilientes e sustentáveis, reduzindo o impacto ambiental per capita, com foco na qualidade do ar e gestão de resíduos (Objetivo 11); assegurar padrões de produção e consumo sustentáveis, incentivando o manejo ambientalmente saudável de produtos químicos e resíduos, além de promover práticas sustentáveis nas empresas (Objetivo 12); e tomar medidas urgentes para combater as mudanças climáticas e seus impactos, visando a proteção da saúde humana e do meio ambiente (Objetivo 13). Essas metas refletem um compromisso

do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: (...) VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação;] Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm]. Acesso em: [01 dez. 2024]

4 BRASIL. Constituição Federal. Art. 225, § 1º, VII [Para assegurar a efetividade desse direito, incumbe ao Poder Público: (...) VII - proteger a fauna e a flora, vedadas, na forma da lei, as práticas que coloquem em risco sua função ecológica, provoquem a extinção de espécies ou submetam os animais a crueldade.] Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm]. Acesso em: [01 dez. 2024]

global com a sustentabilidade e a redução dos impactos negativos das atividades humanas.

Após quase dez anos do lançamento da Agenda 2030, ainda estamos longe de alcançar esses objetivos. Diante desse cenário, fica evidente que esse desafio global exige uma mudança de paradigma na relação entre desenvolvimento econômico e preservação ambiental. Somente por meio de ações coordenadas entre governos, empresas e sociedade será possível reverter os danos já causados e garantir um futuro sustentável para as próximas gerações.

3. TRIBUTAÇÃO VERDE COMO CAMINHO PARA A SUSTENTABILIDADE

O Direito Tributário Ambiental tem por foco o estudo da tributação como forma de promover e preservar o meio ambiente. Sabe-se que os tributos podem ter função fiscal, cuja finalidade é essencialmente arrecadatória, ou extrafiscal, configurando-se como um instrumento de intervenção estatal no meio social e na economia privada. A extrafiscalidade, por sua vez, pode ser classificada em 3 funções. Conforme destacam Pimenta, Lima e Moura (2017),

O caráter extrafiscal de uma norma tributária pode, seguindo a doutrina de Vogel, assumir três tipos diferentes de viés/funções, quais sejam: (i) função distributiva, promotora de igualdade social, na medida em que divide as necessidades financeiras do Estado entre os contribuintes; (ii) função indutora, que implica na indução de comportamentos dos contribuintes, ora incentivando-os, ora desestimulando-os à adoção de determinada prática; (iii) função simplificadora, que prima pela simplificação do sistema tributário visando conferir-lhe maior efetividade. Por esse exato motivo, diz-se que a extrafiscalidade é gênero, do qual as funções supradelineadas são espécies. (PIMENTA; LIMA; MOURA, 2017)

Ao se pensar na tributação com o objetivo de intervenção estatal na ordem econômica em prol da preservação ambiental, há de se concluir que é de grande importância a função indutora do tributo, para fomento de atividades sustentáveis e desestímulo daquelas que não o são. Trata-se da possibilidade de “indução de comportamentos dos contribuintes baseada no caráter extrafiscal da tributação, para induzir externalidades

tributárias e trade offs positivos para o social a partir do planejamento tributário dos indivíduos e empresas” (MADUREIRA; OLIVEIRA; DANTAS, 2024).

A chamada tributação verde” ou “*green tax*”, é caracterizada como “qualquer atitude capaz de promover, por meio da tributação, a preservação do meio ambiente, consistente na aplicação de medidas tributárias voltadas à sustentabilidade” (DINIZ; SOUZA NETO, 2020).

Em termos de origem histórica, esta forma de tributação foi proposta por Arthur Pigou (1920), no livro “Economics Welfare”, como meio de equilibrar o custo social e o custo privado das atividades econômicas. Ressaltam Salles e Matias (2022) que,

Como idealizados por Pigou, os chamados impostos pigouvianos visam a equalização dos custos marginais sociais e privados de produção. O imposto seria igual à diferença entre o custo marginal privado e o custo social marginal e seria adicionada ao preço, que mede somente os custos marginais privados. Desta maneira, a internalização dos custos ocorre quando a diferença dos custos marginais também é incorporada ao preço final do produto através do imposto.

Os custos privados são aqueles suportados pelo produtor individual. Já os custos sociais são todos aqueles que advêm da atividade econômica desenvolvida pelo produtor, mas são percebidos pela sociedade como um todo, representando uma externalidade que deve ser compensada com os impostos, por exemplo.

Mas, afinal, a tributação ambiental seria capaz de, efetivamente, reduzir os efeitos da degradação ambiental?

Em 2019, a Comissão da União Europeia publicou um trabalho que avalia os impactos da tributação verde no mercado de energia, concluindo que houve, sim, impactos significativos na medida:

Desde a adoção da ETD, o mercado de energia da UE experimentou desenvolvimentos significativos: A participação das energias renováveis na matriz energética da UE triplicou, atingindo 18%. À medida que a descarbonização do setor elétrico avançava, a participação da eletricidade renovável aumentou de 13% para 31%. O consumo de biocombustíveis aumentou 10 vezes. A participação

dos biocombustíveis no transporte passou de praticamente zero para quase 5%. Vários novos produtos, incluindo combustíveis de origem não biológica e gases sintéticos, entraram no mercado. A UE apoia programas de garantia de origem para certificar sua origem de baixo carbono e criar um mercado para eles. A capacidade de armazenamento de eletricidade da UE cresceu 4,5 vezes nos últimos 4 anos, com uma participação crescente de fornecedores comerciais de armazenamento. (EUROPEAN COMMISSION, 2024)

Em âmbito nacional, em sua tese de doutorado, intitulada “Ensaio em avaliação de políticas ambientais”, defendida na Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da USP (FEAUSP), Maria Alice Móz Christofolletti simulou a adoção de um eventual imposto de carbono no Brasil. O resultado mostrou que esse tipo de taxação tem um potencial de reduzir as emissões brasileiras de carbono em até 4,2% (CHRISTOFOLETTI, 2020).

Os impactos positivos da medida, certamente, relacionam-se com o aspecto econômico gerado. A busca desenfreada pelo lucro leva os produtores a preocuparem-se unicamente com o lucro a ser obtido, desconsiderando efeitos danosos da exploração descoordenada do meio ambiente. O Poder Público, ao dosar a tributação conforme o impacto ambiental gerado pelo produto ou pela atividade, acaba por incentivar atividades menos danosas ao meio ambiente.

Mas além disso, a tributação verde pode gerar efeitos a longo prazo, servindo para induzir comportamentos, de forma que o fator econômico não seja o único capaz de alterar a realidade mundial. Em pesquisa realizada pela IBM, mostrou-se que consumidores já ponderam, em suas escolhas, pagar cerca de 35% a mais por um produto sustentável:

A IBM (NYSE: IBM) divulgou um novo estudo sobre tendências globais de consumo que revela que o propósito da marca supera o custo e a conveniência para os compradores de hoje. A pesquisa, desenvolvida em parceria com a National Retail Federation (NRF), entrevistou cerca de 19 mil consumidores de 28 países (incluindo o Brasil) em todos os grupos demográficos e gerações, com idades entre 18 e 73 anos, para entender melhor como as decisões de compra individuais estão evoluindo e ajudar as empresas de bens de consumo embalados (CPG, na sigla em inglês) a navegar em um

cenário competitivo e de mudança no comércio. (...) Consumidores de todas as idades e rendas estão dispostos a pagar preços mais altos por produtos alinhados com seus valores pessoais. Em média, 70% desses compradores que valorizam o propósito pagam um valor adicional de 35% do custo inicial para compras sustentáveis, como produtos reciclados ou ecológicos. (IBM, 2024)

Isso prova que é possível a mudança de comportamento e mentalidade humana. A tributação verde pode, neste contexto, surgir como um *nudge*, para estimular essa modificação, fazendo com que as práticas sustentáveis sejam mais viáveis a quem vende e a quem compra. Se é possível visualizar tendências de consumo mundial voltadas a produtos sustentáveis, é inegável seu aumento com possíveis “empurrões” por parte do Poder Público.

Atualmente, entende-se que a política de tributação verde possui três formas de implementação: “a) Criação/majoração de tributos existentes sobre processos, produtos e serviços que gerem externalidades negativas; b) Isenção de tributos sobre processos considerados limpos e sustentáveis; c) Direcionamento dos recursos arrecadados com tributação verde para pesquisas e desenvolvimento de tecnologias sustentáveis” (LAZARI; NASCIMENTO, 2021).

A Reforma Tributária, instituída por meio da Emenda Constitucional nº 132 de 2023, inseriu como princípio do Sistema Tributário Nacional a defesa do meio ambiente⁵, impondo ao Estado uma obrigação positiva. Além disso, trouxe alguns mecanismos específicos para a efetivação desse princípio.

Em relação à forma de redução de custos para produtos mais sustentáveis, o Art. 43, § 4^o, prevê que, sempre que possível, a concessão dos incentivos regionais deverá considerar critérios de sustentabilidade

5 BRASIL. Constituição Federal. Art. 145, § 3^o [O Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente] Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm]. Acesso em: [01 dez. 2024]

6 BRASIL. Constituição Federal. Art. 43, § 4^o [Sempre que possível, a concessão dos incentivos regionais a que se refere o § 2^o, III, considerará critérios de sustentabilidade ambiental e redução das emissões de carbono.] Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm]. Acesso em: [01 dez. 2024]

ambiental e redução das emissões de carbono. Ainda, o Art. 225, § 1^o, impõe como dever do Poder Público a manutenção de regime fiscal favorecido para os biocombustíveis e para o hidrogênio de baixa emissão de carbono, na forma de lei complementar, a fim de assegurar-lhes tributação inferior à incidente sobre os combustíveis fósseis, capaz de garantir diferencial competitivo em relação a estes.

A Lei Complementar nº 214/2025⁸ também traz dispositivos sobre esta forma de tributação verde, a exemplo da concessão de créditos presumidos do IBS e da CBS ao contribuinte sujeito ao regime regular que adquirir resíduos sólidos de coletores incentivados para utilização em processo de destinação final ambientalmente adequada (Art. 159).

Quanto à forma de criação ou majoração de tributos sobre produtos ou atividades que gerem atividades negativas, o que se convencionou chamar “imposto do pecado”, a Reforma tributária trouxe, de forma expressa, a possibilidade de a União instituir impostos sobre a produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente (Art. 153, VIII) e aos Estados a faculdade de adotar alíquotas diferenciadas do imposto sobre a propriedade de veículos automotores em função do impacto ambiental (Art. 155, § 6^o).

No âmbito federal, a Lei Complementar nº 214/2025, que se destina a regulamentar a Reforma Tributária, trouxe a regulamentação do imposto seletivo, o qual será tratado a seguir.

4. IMPOSTO SELETIVO

O imposto seletivo, popularmente conhecido como “imposto do pecado” ou *sin tax*, é um imposto especial do consumo que incide sobre

7 BRASIL. Constituição Federal. Art. 225, § 1^o [VIII - manter regime fiscal favorecido para os biocombustíveis e para o hidrogênio de baixa emissão de carbono, na forma de lei complementar, a fim de assegurar-lhes tributação inferior à incidente sobre os combustíveis fósseis, capaz de garantir diferencial competitivo em relação a estes, especialmente em relação às contribuições de que tratam o Art. 195, I, "b", IV e V, e o Art. 239 e aos impostos a que se referem os arts. 155, II, e 156-A.] Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm]. Acesso em: [01 dez. 2024]

8 BRASIL. Lei Complementar nº 214, de 2025. Art. 170. [O contribuinte de IBS e de CBS sujeito ao regime regular poderá apropriar créditos presumidos dos referidos tributos relativos às aquisições de resíduos sólidos de coletores incentivados para utilização em processo de destinação final ambientalmente adequada.] Brasília, DF, 2025. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp214.htm. Acesso em: 18 fev. 2025.

a produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente. É uma forma de implementação da política da ‘tributação verde’ que opera mediante a criação ou majoração de tributos sobre bens e serviços que geram externalidades negativas.

A concepção não é nova. Adam Smith, em *A Riqueza das Nações* (1776), já defendia que a tributação não deveria distorcer excessivamente o mercado, mas reconhecia que impostos sobre bens não essenciais, como álcool e tabaco, poderiam ser úteis para gerar receita e, ao mesmo tempo, desincentivar o consumo de produtos prejudiciais. Essa ideia está alinhada com o conceito de imposto seletivo, que busca reduzir o consumo de bens nocivos à saúde ou ao bem-estar social por meio da elevação da carga tributária.

Segundo DANTAS (2024), o imposto possui uma finalidade fiscal, uma vez que a arrecadação é inerente a todos os tributos, além de três funções extrafiscais: a aplicação do princípio tributário do benefício, o aumento da progressividade do sistema tributário, a correção de falhas de informação e o controle de externalidades negativas.

O princípio tributário do benefício estabelece que os indivíduos devem ser tributados de forma proporcional aos benefícios que recebem dos serviços públicos. Esse princípio poderia justificar, por exemplo, a maior tributação sobre o tabaco, considerando os custos adicionais que seu consumo gera para os serviços de saúde, ou a tributação especial sobre veículos, em razão da necessidade de manutenção das vias públicas. No entanto, sua aplicação direta aos impostos é delicada, uma vez que se trata de um tributo não contraprestacional, ou seja, sem vinculação direta a uma contrapartida específica, e cuja arrecadação não é afetada a um destino determinado.

O aumento da progressividade do sistema tributário poderia ser alcançado por meio da instituição de impostos sobre bens de luxo, correlacionando a tributação sobre o consumo com a justiça fiscal. Contudo, essa abordagem tem sido alvo de críticas, pois muitos especialistas defendem que a progressividade deve ser prioritariamente buscada na tributação da renda, e não no consumo.

A correção de falhas de informação está relacionada ao consumo irracional de produtos e serviços que são prejudiciais ao próprio

consumidor. A ideia é que a tributação possa desincentivar comportamentos nocivos, atuando como um mecanismo de orientação. No entanto, essa função também é questionável, uma vez que existem meios menos custosos e mais eficazes de disseminar informações à população. Além disso, o simples acesso à informação nem sempre é suficiente para alterar hábitos de consumo.

Por fim, a finalidade de controle de externalidades negativas, que se atrela à teoria de Pigou (SALLES; MATIAS, 2022). Externalidades negativas ocorrem quando os custos sociais de determinados bens ou serviços não são refletidos em seus preços de mercado. Nesse sentido, a internalização desses custos, por meio do aumento da carga tributária, poderia induzir consumidores e produtores a reduzirem o consumo e a produção de bens ou serviços nocivos à sociedade. Paralelamente, essa medida incentivaria a adoção de alternativas mais benéficas à saúde e ao meio ambiente, que passariam a ter um custo comparativamente menor.

De acordo com a OCDE (2024), todos os países membros utilizam impostos especiais de consumo (*excise duties* ou *excise taxes*) para influenciar o comportamento do consumidor, especialmente em relação a produtos considerados prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente. Além disso, quase todos os países da OCDE consideram a eficiência ambiental ou de combustível ao determinar os níveis de tributação para a compra ou uso de veículos, demonstrando uma tendência crescente em utilizar a tributação como ferramenta para promover práticas mais sustentáveis.

No Brasil, a Emenda Constitucional nº 132/2023 inseriu o inciso VIII ao Art. 153 para atribuir à União a competência para instituir impostos sobre produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente. O imposto foi instituído pelo Art. 409 da Lei Complementar nº 214/2025, previsto para entrar em vigor em 2027 e conviver ao lado do IBS (Imposto sobre Bens e Serviços) e da CBS (Contribuição sobre Bens e Serviços), um IVA (Imposto sobre Valor Agregado) Dual.

Os dispositivos evidenciam a natureza extrafiscal do imposto seletivo, cujo objetivo primordial é induzir mudanças comportamentais nos contribuintes. Neste contexto, fica evidente que o imposto seletivo, ao contrário do IBS e da CBS, não é informado pelo princípio da

neutralidade. Enquanto o IBS e a CBS não podem distorcer as decisões dos consumidores, este imposto busca ativamente onerar produtos e serviços ambientalmente prejudiciais, desestimulando seu consumo.

Uma das críticas à novidade reside no fato de que as receitas da arrecadação não têm destinação vinculada. Na seara técnico-jurídica, o motivo é simples: por se tratar de tributo da espécie “imposto”, aplica-se o princípio da não vinculação de receitas, porquanto o Art. 167, IV, da Constituição Federal expressamente veda a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa.

Poder-se-ia cogitar em excepcionar o Art. 167, IV, da CF por uma emenda constitucional, criando um fundo específico para políticas ambientais ou de saúde pública. No entanto, isso seria uma forma de burla ao princípio da não vinculação de receitas, concretizando o brocardo espanhol “hecha la ley, hecha la trampa” (“feita a lei, feita a brecha”). Leis são feitas para serem cumpridas, e não excepcionadas, sob o risco de minar a credibilidade e a estabilidade do sistema jurídico. A busca por soluções criativas não deve ignorar a necessidade de respeitar os fundamentos do ordenamento jurídico, sob pena de criar precedentes perigosos para a administração pública e a segurança jurídica.

Se o constituinte derivado optou por criar um imposto e não uma contribuição, não cabe vincular as receitas arrecadadas, dada a expressa vedação do Art. 167, IV, da CF. Ademais, o Art. 198, § 2º, da CF já estabelece um percentual mínimo da receita líquida de cada ente federativo para ações e serviços de saúde, garantindo que parte da arrecadação total, incluindo a do imposto seletivo, seja destinada ao setor de forma indireta.

De todo modo, a ausência de vinculação direta da arrecadação não desnatura o caráter extrafiscal do imposto seletivo, nem impede que ele alcance seus objetivos. Como visto, a criação desse tributo representa uma forma de implementação da política de tributação ambiental, que é autônoma e independente. O aumento da carga tributária sobre bens e serviços prejudiciais tem como foco principal desincentivar o consumo e internalizar custos sociais, cumprindo sua função extrafiscal sem depender necessariamente de destinação específica dos recursos arrecadados.

Sobre a efetividade da política, observa DANTAS (2024) que

Em que pesem as limitações e as críticas que recaem sobre a utilização dos “excise taxes” como instrumento de redução de externalidades negativas, fato é que eles ocupam papel de relevância nas discussões sobre a redução de gases causadores de efeito estufa (GEE), constituindo um dos principais mecanismos de precificação do carbono, por meio dos denominados “carbon taxes”: As políticas de mitigação de emissões podem ser de cunho regulatório, como a definição de limites de emissão fixados pela legislação e as exigências de eficiência energética mínima, ou de cunho econômico, como aquelas baseadas em mecanismos de precificação do carbono (principalmente taxas e mercado de emissões). A preferência por políticas econômicas deve-se a sua maior flexibilidade e eficiência econômica, que levariam ao objetivo desejado com menores custos, dadas as diferenças notadas nas estruturas produtivas dos diversos setores da economia, em termos de intensidade de emissões, além de fomentarem a busca por novas tecnologias ambientalmente satisfatórias.

O imposto seletivo surge no Brasil como um instrumento fundamental da política de tributação verde, alinhado às práticas globais de combate a externalidades negativas e promoção da sustentabilidade. Sua natureza extrafiscal, focada em mudanças comportamentais, busca internalizar custos sociais e ambientais, desincentivando o consumo de bens prejudiciais à saúde e ao meio ambiente. Contudo, para que o tributo transcenda a mera arrecadação e cumpra seus objetivos, é essencial adotar medidas que garantam sua efetividade, combinando tributação com políticas complementares e avaliação contínua. Esse desafio será explorado no próximo subcapítulo.

3.1 Como assegurar que o imposto seletivo vá além da arrecadação e se alinhe à justiça fiscal?

Para garantir que o imposto seletivo cumpra sua função extrafiscal e não se limite a ser um instrumento meramente arrecadatório, sem se descuidar do princípio da justiça fiscal, é essencial analisar três pontos fundamentais: a) a definição dos produtos e serviços sujeitos à tributação; b) a fixação das alíquotas aplicáveis; e c) a avaliação periódica dos resultados da política.

Em relação à definição dos produtos e serviços, o legislador optou por incluir na lei uma lista exaustiva dos produtos e serviços sujeitos ao imposto seletivo, evitando o enquadramento por meio de instrumentos infralegais, como ocorre no caso do IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados). Da exposição de motivos do Projeto de Lei Complementar nº 68, consta que na formulação das listas foram considerados os benefícios concedidos no âmbito dos atuais tributos sobre o consumo, análises técnicas e o impacto dos regimes sobre a estimativa das alíquotas de referência. Logo, não foi adotado, como não poderia ser, unicamente o critério da prejudicialidade do item.

Além disso, apesar do longo debate técnico durante a tramitação do projeto, não se pode olvidar que se trata, essencialmente, de uma escolha política. A seleção dos itens incluídos na lista reflete decisões legislativas que podem ser influenciadas por diversos fatores, que vão além das questões técnicas, como pressões de grupos de interesse (lobbies), prioridades governamentais e até mesmo a percepção pública. Nesse contexto, o fato de a lista estar prevista em lei complementar representa um aspecto positivo, pois torna o processo de alteração mais rigoroso. A lei complementar exige um quórum mais elevado para aprovação, o que dificulta mudanças motivadas por interesses eleitoreiros ou alterações casuísticas, que possam impedir que o imposto alcance sua finalidade extrafiscal e prejudicar a neutralidade.

É inegável que a lista exaustiva de produtos sujeitos ao imposto seletivo traz maior segurança jurídica, previsibilidade e legitimidade. Todavia, sua composição enfrenta o desafio de equilibrar objetivos ambientais, sociais e econômicos, o que a torna alvo de críticas. A seleção dos itens deve ser embasada cientificamente, mas nem todos os produtos prejudiciais devem ser tributados, pois é preciso considerar os reflexos econômicos da medida e evitar que ela comprometa um dos pilares da reforma tributária: a promoção da justiça fiscal.

Na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 7.755, por exemplo, já se questiona a constitucionalidade dos incentivos fiscais a insumos agropecuários, previstos no Art. 9º, §1º, inciso XI da EC 132/2023⁹,

9 Art. 9º Art. 9º (...) § 1º A Lei Complementar definirá as operações beneficiadas com redução de 60% (sessenta por cento) das alíquotas dos tributos de que trata o caput entre as relativas aos seguintes bens e serviços: (...) XI - insumos agropecuários e aquícolas;

o que leva à exclusão dos bens da incidência do imposto seletivo, conforme dispõe a LC 214/2025¹⁰. Ocorre que a medida reflete uma escolha política legítima, que pode ser justificada pela necessidade de preservar a competitividade do setor agropecuário, essencial para a economia nacional, e evitar aumentos nos custos de produção e no preço dos alimentos, sem comprometer os objetivos extrafiscais do tributo.

Há inúmeras críticas em relação à decisão de não implementar a taxaão do carbono, especialmente sobre combustíveis fósseis, uma medida já adotada por diversos países como forma de combater as mudanças climáticas e reduzir as emissões de gases poluentes. No Brasil, optou-se pela incidência do imposto seletivo sobre veículos mais poluentes em vez de combustíveis, sob o argumento de que a demanda por combustíveis é considerada inelástica, ou seja, pouco sensível a variações de preço.

Não se pretende aqui analisar se tais bens deveriam ou não sofrer a incidência do imposto seletivo, mas apenas demonstrar que se trata de uma escolha complexa, que vai além da prejudicialidade. A escolha deve considerar: a) a causalidade, que exige comprovação de que os produtos causam danos ambientais ou à saúde; b) a elasticidade, que avalia se a tributação efetivamente reduzirá o consumo ou se apenas aumentará os gastos do contribuinte, podendo levar à busca por alternativas, inclusive no mercado ilegal; e c) outros aspectos do mercado interno e externo, além dos reflexos sociais na população brasileira.

Dada a complexidade do tema, o enviesamento do debate e a dinâmica dos mercados, não se pode, nesse momento, decidir pela (in) constitucionalidade ou pelo (des)acerto da inclusão ou exclusão de bens e serviços da lista de incidência do imposto seletivo. Não se pode mudar as escolhas políticas feitas, mas é possível e necessário reavaliá-las objetiva e periodicamente. Essas revisões devem considerar mudanças tecnológicas, evidências científicas atualizadas e os impactos socioeconômicos da tributação, assegurando que o imposto se alinhe aos seus objetivos extrafiscais e às necessidades da sociedade.

10 Art. 413. O Imposto Seletivo não incide sobre: (...) III - os bens e serviços cujas alíquotas sejam reduzidas nos termos do § 1º do Art. 9º da Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023.

O segundo ponto refere-se à fixação das alíquotas aplicáveis. Nisto se insere a preocupação com o impacto da medida nas classes mais pobres, bem como a gradação conforme critérios de sustentabilidade.

A tributação sobre o consumo é, em geral, regressiva, impactando proporcionalmente mais as classes menos favorecidas. Um estudo evidenciou que famílias de menor renda são as mais afetadas pela taxação de carbono, com perda de bem-estar de 0,1%, contra 0,06% das mais ricas, considerando o total das despesas familiares (CHRISTOFOLETTI, 2020). Nesse contexto, a Emenda Constitucional nº 132/2023, ao incluir princípios como a defesa do meio ambiente e a justiça tributária, reforça a necessidade de cautela para que o aumento da tributação ambiental não resulte em injustiça fiscal, especialmente para as populações mais vulneráveis.

A questão crucial nesse tema é encontrar o equilíbrio. SMITH (1776) defendia que o tributo deveria distorcer minimamente as decisões individuais, princípio hoje conhecido como neutralidade tributária, mas não rejeitava a ideia de tributar mais certos produtos para desencorajar o consumo de bens prejudiciais. Assim, o imposto especial sobre o consumo não deve ser excessivo a ponto de gerar distorções econômicas significativas, prejudicar pequenos produtores e comerciantes ou incentivar atividades ilegais, como o contrabando. O foco está no valor das alíquotas, que devem ser fixadas de modo a evitar que um tributo excessivo reduza a qualidade de vida das pessoas, afete negativamente pequenos negócios ou exponha os consumidores a riscos, ao optarem por bens e serviços mais baratos e sem regulação adequada.

Para além do valor das alíquotas, é fundamental a implementação de medidas de compensação para mitigar os impactos da tributação. Um exemplo positivo é o sistema de *cashback* introduzido pela reforma tributária, que prevê a devolução de impostos a pessoas físicas como forma de reduzir desigualdades de renda (Art. 156-A, § 5º, VIII, da CF). Embora o imposto seletivo seja cumulativo e não permita creditamento, o *cashback* atua como uma compensação indireta. Outra medida relevante é a exclusão de determinados bens e serviços da cesta básica, garantindo que produtos essenciais tenham tributação reduzida ou isenção, aliviando o peso sobre as famílias de menor renda.

Em relação à gradação das alíquotas conforme critérios de sustentabilidade, trata-se de um mecanismo essencial para alinhar justiça fiscal e proteção ambiental. Ao estabelecer alíquotas diferenciadas com base no potencial poluidor dos bens, essa medida não só influencia as escolhas de consumo, mas também estimula a produção de alternativas menos nocivas ao meio ambiente. Dessa forma, o imposto seletivo transcende sua função arrecadatória, tornando-se uma ferramenta que, ao mesmo tempo, protege o bolso dos contribuintes, oferecendo opções mais acessíveis, e promove a transição para uma economia mais sustentável.

Há previsão expressa de gradação das alíquotas para a tributação de veículos (Art. 419 da LC 214/25) e permissão para aeronaves e embarcações (Art. 421 da LC 214/25), cabendo à lei ordinária a regulamentação desses casos. No entanto, não houve previsão de gradação para os bens minerais, o que demanda reflexão, considerando a relevância do setor mineral para a economia nacional. Conforme o Informe da Agência Nacional de Mineração do 1º Trimestre de 2024, o setor foi responsável por 37,6% do saldo superavitário da balança comercial brasileira. Além disso, a exceção constitucional que permite a incidência do imposto seletivo sobre as exportações de bens minerais reforça a necessidade de uma análise cuidadosa, visando equilibrar a proteção ambiental e o impacto econômico, sem comprometer a competitividade do setor.

Por fim, e como meio mais importante para garantir o sucesso da medida, é essencial que existam e se realizem mecanismos de avaliação periódicos. Conforme alerta Arthur Maria Ferreira Neto (GT, 2024), a reforma instituiu um novo marco da tributação ambiental, a partir do qual os tributos verdes devem observar dois aspectos: a) a finalidade efetivamente protetiva, não se admitindo a criação de impostos ambientais meramente arrecadatórios; e b) a fixação de mecanismos periódicos, claros, simples e transparentes para a aferição da eficácia da medida, evitando, ainda, que o tributo crie privilégios ou externalidades negativas.

Conforme já exposto, o imposto não precisa (e não deve, por sua natureza) estar vinculado a determinadas despesas ou fundos, mas é imprescindível a avaliação periódica do custo-benefício. Isso porque as “políticas públicas não são – e nem deveriam ser – eternas e imutáveis. A sociedade aloca recursos em políticas públicas e, portanto, é importante

que o custo-benefício social seja mensurado de maneira cientificamente apurada” (SILVA, 2022).

O imposto seletivo, por sua natureza extrafiscal, deve ser entendido como uma medida temporária, cuja eficácia está diretamente ligada ao cumprimento de seus objetivos. Uma vez alcançada a meta de melhoria do meio ambiente, a tendência é que ele seja extinto, já que sua função é servir como instrumento de mudança, e não como um fim em si mesmo. Um exemplo prático dessa aplicação pode ser observado em alguns estados do México, onde há abatimento no valor do imposto quando verificada a redução nas emissões de Gases do Efeito Estufa (GEE), incentivando práticas mais sustentáveis (SILVA, 2024).

A Lei Complementar nº 214/2025 estabeleceu a avaliação quinquenal do imposto seletivo, com o objetivo de medir sua eficiência, eficácia e efetividade como política social e ambiental (Art. 476). Essa previsão está em consonância com o Art. 37, § 16, da Constituição Federal, que determina a avaliação periódica das políticas públicas pela administração. No entanto, considerando que o imposto seletivo é um instrumento dinâmico, voltado para a promoção de mudanças socioambientais, o intervalo de cinco anos para sua avaliação parece excessivo. O ideal seria um monitoramento constante, com periodicidade reduzida, permitindo ajustes ágeis e respostas mais eficientes às necessidades emergentes. Afinal, se o imposto é uma ferramenta de transformação, não é razoável aguardar tanto tempo para avaliar sua eficácia e redesenhar suas diretrizes, quando necessário.

Além do prazo estabelecido para a avaliação, é essencial garantir que ela seja conduzida de forma robusta e fundamentada em evidências, considerando tanto as externalidades positivas quanto as negativas geradas pela política. A análise da eficácia de uma política pública não pode se basear em suposições ou apelos populistas, mas deve se apoiar em dados e informações produzidos de maneira rigorosa e sistemática, preferencialmente seguindo padrões reconhecidos pela comunidade científica.

Silva (2022) ressalta, no entanto, que é praticamente impossível que as políticas públicas sejam determinadas exclusivamente por evidências científicas, já que, em um contexto democrático, a tomada de decisão

envolve a construção de acordos políticos complexos. Por essa razão, muitos pesquisadores preferem utilizar o termo “políticas públicas informadas por evidências”, e não “baseadas nelas”, reconhecendo que, embora as evidências sejam um insumo crucial, elas não são o único fator a ser considerado. Ainda assim, é indispensável que os dados e evidências tenham um papel central nesse processo.

Em síntese, para evitar que o imposto seletivo se torne meramente arrecadatório, é essencial adotar uma abordagem equilibrada, que combine definições claras de produtos tributados, alíquotas justas e mecanismos de compensação, além de avaliações periódicas que garantam a eficácia e a adaptação contínua da política.

5. CONCLUSÃO

A crise ambiental, configurada pela tragédia dos comuns, exige uma resposta coordenada entre políticas públicas e comportamentos individuais. A tributação verde, ao interagir com o direito tributário, surge como um instrumento poderoso para induzir práticas sustentáveis, incentivando a proteção ambiental sem prejudicar o desenvolvimento econômico. A Reforma Tributária representa um passo significativo nesse sentido, ao integrar a defesa ambiental ao sistema fiscal, criando incentivos para práticas mais limpas e desestimulando atividades prejudiciais. No entanto, para que a tributação verde seja eficaz, é essencial que a sua aplicação não seja meramente arrecadatória, mas focada na real proteção do meio ambiente e na justiça fiscal, garantindo que as políticas não impactem negativamente as camadas mais vulneráveis da sociedade.

A experiência internacional demonstra que a tributação verde pode gerar impactos positivos significativos, como a redução das emissões de carbono e o aumento do uso de energias renováveis. O imposto seletivo, como uma das formas de tributação verde, apresenta-se como uma ferramenta promissora para internalizar os custos ambientais e induzir mudanças comportamentais. Contudo, sua efetividade depende de uma série de fatores, como a definição dos produtos e serviços sujeitos à tributação, a fixação de alíquotas adequadas e a implementação de mecanismos de avaliação periódicos. Além disso, é fundamental que a política não seja isolada, mas acompanhada de outras que incentivem a sustentabilidade.

Em síntese, a tributação verde, e em particular o imposto seletivo, representa uma oportunidade para alinhar o desenvolvimento econômico com a preservação ambiental. No entanto, seu sucesso depende de uma abordagem equilibrada, que combine instrumentos fiscais eficazes, políticas complementares robustas e um compromisso contínuo com a avaliação e o aprimoramento das medidas adotadas. Somente por meio de uma ação coordenada entre governos, empresas e sociedade será possível reverter os danos ambientais já causados e garantir um futuro sustentável para as próximas gerações. A integração entre direito tributário e ambiental não é apenas uma necessidade jurídica e ética, mas um caminho indispensável para enfrentar os desafios da crise climática e alcançar as metas da Agenda 2030.

REFERÊNCIAS

AGÊNCIA NACIONAL DE MINERAÇÃO – ANM (Brasil). *Informe Mineral 2024 - 1º Trimestre*. Brasília, DF: ANM, 2024. Disponível em: <https://www.gov.br/anm/pt-br/assuntos/economia-mineral/publicacoes/informe-mineral/publicacoes-nacionais/informe-mineral-2024-1o-trimestre>. Acesso em: 26 fev 2025.

BARROSO, Luís Roberto. *Revolução tecnológica, crise da democracia e Constituição: direito e políticas públicas num mundo em transformação*. Belo Horizonte: Fórum, 2021.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília 05 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: 01 dez 2024.

BRASIL. *Exposição de Motivos do Projeto de Lei Complementar nº 68, de 2024*. Brasília, 2024. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1234567. Acesso em: 15 dez. 2024.

BRASIL. *Lei Complementar nº 214, 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*. Brasília, 16 jan. 2025. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp214.htm. Acesso em: 18 fev. 2025.

CHRISTOFOLETTI, Maria Alice Móz. *Ensaio em avaliação de políticas ambientais*. 2020. 250 f. Tese (Doutorado em Economia) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020.

DANTAS, Paulo Henrique de Holanda. *Imposto Seletivo*. In: CARVALHO, D. M. N. de et al. (Orgs.). *O Novo Sistema Tributário Nacional*. São Paulo: Juspodivm, 2024.

DECLARAÇÃO DE ESTOCOLMO (1972). *Declaração de Estocolmo sobre o Meio Ambiente Humano*. Disponível em: <http://portal.iphan.gov.br/uploads/ckfinder/arquivos/Declaracao%20de%20Estocolmo%201972.pdf>. Acesso em: 15 dez. 2024.

DINIZ, M. F. A. ARAÚJO; SOUZA NETO, S. C. de. *Tributação verde: uma análise acerca da possibilidade de vinculação de impostos à realização de políticas públicas ambientais*. Revista Antinomias, v. 1, n. 1, p. 120-134, jul./dez. 2020. Disponível em: <https://antinomias.com.br/index.php/revista/article/view/7/6>. Acesso em: 07 dez. 2024.

EUROPEAN COMMISSION. *Green Taxation*. Disponível em: https://taxation--customs-ec-europa-eu.translate.google.com/translate/green-taxation-0_en?_x_tr_sl=en&_x_tr_tl=pt&_x_tr_hl=pt&_x_tr_pto=tc. Tradução nossa. Acesso em: 01 dez. 2024.

GT - Regulamentação da Reforma Tributária (PLP 68/20024). *Debate sobre a reforma tributária*. 25 jun. 2024. Disponível em: https://www.youtube.com/watch?v=DPd_0jV0LQs&list=PLitz1J-q25kPZVauhYQsxwflT51SJAK5k&index=3. Acesso em: 14 dez. 2024.

HARDIN, Garrett. *The tragedy of the commons*. Science, v. 162, p. 1243-1248, 1968. Disponível em: https://www.garretthardinsociety.org/articles/art_tragedy_of_the_commons.html. Tradução nossa. Acesso em: 12 dez. 2024.

IIBM. *Estudo IBM: Consumidores pagam em média 35% a mais por produtos sustentáveis e de procedência transparente em 2020*. 2024. Disponível em: <https://www.ibm.com/blogs/ibm-comunica/estudo-ibm-consumidores-pagaram-em-media-35-a-mais-por-produtos-sustentaveis-e-de-procedencia-transparente-em-2020>. Acesso em: 1 dez. 2024.

LAZARI, R. de; Nascimento, J. A. do. *Tributação verde no Brasil: a necessidade da implantação e discussão do seu impacto orçamentário por ocasião da reforma tributária*. Revista Jurídica Luso-Brasileira, Lisboa; ano 7 (2021), n. 6. Disponível em: https://www.cidp.pt/revistas/rjlb/2021/6/2021_06_1273_1290.pdf. Acesso em: 3 dez. 2024.

MADUREIRA, Carolina Pereira; OLIVEIRA, Sammira Melode; DANTAS, Sinhara Sthefani Diógenes. *Tributação verde no Brasil e análise econômica do direito: entre a extrafiscalidade tributária e políticas fiscais para a proteção ambiental*. Revista Tributária e de Finanças Públicas. Disponível em: <https://rtrib.abdt.org.br/index.php/rtfp/article/view/682/346>. Acesso em: 14 dez. 2024.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE). *Tendências do Imposto sobre o Consumo 2024*. Disponível em: https://www.oecd.org/en/publications/consumption-tax-trends-2024_dcd4dd36-en.html. Acesso em: 22 fev. 2025.

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS (ONU). *ONU confirma 2024 como o ano mais quente já registrado, com cerca de 1,55°C acima dos níveis pré-industriais*. Disponível em: <https://brasil.un.org/pt-br/287173-onu-confirma-2024-como-o-ano-mais-quente-j%C3%A1-registrado-com-cerca-de-155%C2%B0c-acima-dos-n%C3%ADveis.1> Acesso em: 18 fev. 2025.

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. *Transformando nosso mundo: a Agenda 2030 para o Desenvolvimento Sustentável*. Nova York: ONU, 2015. Disponível em: <https://brasil.un.org/sites/default/files/2020-09/agenda2030-pt-br.pdf>. Acesso em: 14 dez. 2024.

PEREIRA, Arthur Cesar de Moura; SOUZA NETO, Jurandi Ferreira de. *Lei de Responsabilidade Fiscal e Justiça Intergeracional ou o Conselho de Anquises*. In: FIRMO FILHO, Alípio Reis; WARPECHOWSKI, Ana Cristina Moraes; RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes (Coord.). *Responsabilidade na gestão fiscal: estudos em homenagem aos 20 anos da lei complementar nº 101/2000*. Belo Horizonte: Fórum, 2020.

PIMENTA, Daniel de Magalhães; LIMA, Lívia Ignes Ribeiro de; MOURA, Rafael Braga de. *O alcance e os limites da extrafiscalidade*. In: LOBATO, Valter de Souza (Coord.); DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo (Org.);

LEITE, Matheus Soares (Org.). *Extrafiscalidade: conceito, interpretação, limites e alcance*. Belo Horizonte: Fórum, 2017. p. 87-106.

SALLES, Alexandre Ottoni Teatini; MATIAS, Ariella Lopes. *Uma análise da teoria das externalidades de Pigou e Coase e suas aplicações na abordagem teórica da Economia Ambiental*. Informe Econômico (UFPI), Teresina, v. 44, n. 1, p. 146-175, jan./jun. 2022. Disponível em: <https://periodicos.ufpi.br/index.php/ie/article/view/2753>. Acesso em: 10 dez. 2024.

SARLET, Ingo Wolfgang; FENSTERSEIFER, Tiago. *Direito Constitucional Ambiental: Constituição, direitos fundamentais e proteção do ambiente*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012. p. 94.

SMITH, A. *The wealth of nations*. Blacksburg: Thrifty Books, 1776.

SILVA, Adriano Chiari da. *O carbon tax é uma resposta possível ao aquecimento global? Fundamentos e recomendações para a tributação do carbono na transição energética*. 2024. Dissertação (Mestrado Profissional em Direito) – Escola de Direito de São Paulo, Fundação Getulio Vargas, São Paulo, 2024.

SILVA, Mariana Batista da. *Políticas públicas baseadas em evidências: mapeamento e direções*. Brasília: Enap, 2022. 126 p. : il. – (Cadernos Enap; 106. Coleção: Cátedras 2019)

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (Brasil). *Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 7704 MC-Ref*. Relator(a): Flávio Dino, Tribunal Pleno, julgado em 16 set. 2024, PROCESSO ELETRÔNICO DJE-s/n, divulgado 04 out. 2024, publicado 07 out. 2024.

WORLD WEATHER ATTRIBUTION. *When Risks Become Reality: Extreme Weather In 2024*. Disponível em: <https://www.worldweatherattribution.org/when-risks-become-reality-extreme-weather-in-2024/>. Acesso em: 30 dez. 2024.



PANORAMA DO REGIME ESPECÍFICO DOS COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES NA REFORMA TRIBUTÁRIA DO CONSUMO NO BRASIL¹

OVERVIEW OF THE SPECIFIC FUELS AND LUBRICANTS REGIME IN THE CONSUMPTION TAX REFORM IN BRAZIL

Atila Nedi Leães Sonogo

Procurador da Fazenda Nacional

Em exercício na Coordenação-Geral de Assuntos Tributários
(CAT)

RESUMO: Pretende-se com o presente trabalho apresentar as linhas gerais do regime específico de tributação pelo IBS e pela CBS das operações envolvendo combustíveis e lubrificantes. Buscou-se, para tanto, traçar a linha evolutiva da tributação das operações com combustíveis e lubrificantes desde a Constituição de 1988 até a EC n° 132/2023, com destaque para os eventos da edição da EC n° 33/2001 e, 20 anos depois, da LC n° 192/2022, para passar em seguida à análise das disposições da LC n° 214/2025, considerando que dessa evolução revelam-se mais claros os fundamentos das opções do Congresso Nacional para o tratamento tributário das operações com os produtos em questão no contexto da novel reforma tributária brasileira da tributação do consumo.

¹ Na literatura, as atividades que compõem a cadeia de suprimento de petróleo são divididas em dois (downstream e upstream) ou três segmentos (downstream, midstream e upstream), dependendo do autor. O upstream compreende as atividades de exploração e produção de petróleo, podendo ser em terra (onshore) ou no mar (offshore). Downstream é um termo usado para definir, essencialmente, as atividades de transporte, comercialização e refino de petróleo e ainda transporte e comercialização de derivados de petróleo. Para aqueles que dividem a cadeia de suprimento de petróleo em três segmentos, a divisão é feita do seguinte modo: upstream se relaciona à produção de petróleo, midstream se relaciona ao processamento de petróleo e o downstream compreende a logística de vendas dos derivados acabados. Dessa forma, não se enquadram no regime específico de tributação ora em estudo as atividades da cadeia de suprimento de petróleo compreendidas no downstream.

PALAVRAS-CHAVE: Reforma Tributária do Consumo no Brasil. Regimes Específicos. Combustíveis e Lubrificantes.

Abstract: This paper aims to give an overview of how fuels and lubricants are taxed under the new taxes IBS and CBS. To do that, it looks at how taxation on these products has evolved—from the 1988 Constitution up to Constitutional Amendment n° 132/2023. Special attention is given to two key moments: the approval of Constitutional Amendment n° 33/2001 and, twenty years later, Supplementary Law n° 192/2022. The paper then examines the rules introduced by Supplementary Law n°. 214/2025, showing how this timeline helps explain the reasoning behind the choices made by the National Congress in shaping the new tax system for these products, as part of Brazil’s broader consumption tax reform.

KEYWORDS: Tax Reform on Consumption in Brazil. Specific Regimes. Fuels and Lubricants.

1. INTRODUÇÃO

A Emenda Constitucional (EC) n° 132/2023 promoveu profundas alterações no sistema tributário brasileiro, realizando uma verdadeira reforma da tributação do consumo no país. A referida emenda, entre outras alterações, determina a substituição de diversas exações (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS; Imposto sobre Serviços – ISS; Contribuições para o Programa de Integração Social e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/Pasep; Contribuição Social para Financiamento da Seguridade Social - Cofins; Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, que não será extinto, mas restará com funções reduzidas) por três tributos, sendo dois do tipo “Imposto sobre o Valor Agregado” (IVA)²: o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), de competência compartilhada entre os Estados, Distrito

2 Imposto sobre o Valor Agregado (IVA). “Value-Added Tax” (VAT) em inglês. “What exactly is a VAT? A recente definitive statement defines a value-added tax as ‘a broad-based tax levied at multiple stages of production [and distribution] with – crucially – taxes on inputs credited against taxes on output. That is, while sellers are required to charge the tax on all their sales, They can also claim a credit for taxes that they have been charged on their inputs. The advantage is that revenue is secured by being collected throughout the process of production (unlike a retail sales tax) but without distorting production decisions (as a turnover tax does).’” (BIRD; GENDRON, 2007, p. 10)

Federal e Municípios, e a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), de competência federal (o modelo tem sido chamado de “IVA dual”).

Nessa reforma, por conta das peculiaridades relativas às operações jurídicas envolvendo determinados bens e serviços e levando em conta a experiência tributária prévia a elas relacionadas, o constituinte derivado optou por criar alguns “regimes específicos de tributação”, nos termos do Art. 149-B, do § 6º do Art. 156-A e do § 16 do Art. 195, todos da Constituição, conforme redação dada pela EC nº 132/2023³.

Intenta-se consignar aqui, então, algumas impressões iniciais e gerais acerca das posições adotadas quanto à tributação das operações com combustíveis e dos lubrificantes no âmbito da reforma da tributação do consumo brasileira. Nesse sentido, o presente trabalho não se centra em um problema de pesquisa específico, tendo apenas o objetivo de apresentar uma visão panorâmica do regime específico de tributação pelo IBS e pela CBS das operações envolvendo combustíveis e lubrificantes, a partir de pesquisa exploratória e de uma abordagem qualitativa das disposições constitucionais e legais, jurisprudência e doutrina pertinentes ao tema em questão. Destaca-se que, por ser uma temática jurídica nova, cujos próprios contornos legislativos ainda estão em processo de construção, não há manifestações específicas do Poder Judiciário e o material bibliográfico ainda é incipiente.

Nesse breve voo panorâmico, portanto, busca-se traçar sucintamente a linha evolutiva da tributação das operações com combustíveis e lubrificantes desde a Constituição de 1988 até a EC nº 132/2023, com destaque para a edição da EC nº 33/2001 e, 20 anos depois, da Lei Complementar (LC) nº 192/2022, para, então, passar-se à análise das disposições da LC nº 214/2025 à luz da EC nº 132/2023.

3 Como explica Pandolfo (2024, p. 549), “(...) um dos principais objetivos do modelo “IVA” é tratar de modo mais igual possível todas as operações com bens e serviços. Isso, contudo, pode acarretar distorções ao tratar de modo equivalente situações que denotam capacidade contributiva, composição de custos e ciclo econômico distintos. Destarte, os sistemas de IVA costumam trazer algumas exceções para compatibilizar a simplicidade pretendida pelo modelo com a necessidade de se tratar de modo mais favorecido algumas atividades que seriam prejudicadas por um modelo tributário totalmente uniforme”. A tributação das operações com combustíveis e lubrificantes pelo IVA dual brasileiro é um desses casos que impõe a consideração quanto à aplicação de um regime específico de tributação, considerando as complexidades fático-jurídicas desse mercado.

2. EVOLUÇÃO DA TRIBUTAÇÃO DOS COMBUSTÍVEIS E DOS LUBRIFICANTES A PARTIR DA CONSTITUIÇÃO DE 1988 ATÉ A EC Nº 132/2023

Em sua redação original, a Constituição previa no § 3º do Art. 155 que “À exceção dos **impostos** de que tratam o Inciso I, “b”, do *caput* deste artigo e o Art. 153, I e II, nenhum outro **tributo** incidirá sobre operações relativas à energia elétrica, **combustíveis líquidos e gasosos, lubrificantes** e minerais do País” (grifado).

Tal disposição foi alterada depois pela EC nº 3/1993 e pela EC nº 33/2001, nos seguintes termos respectivamente:

§ 3º À exceção dos **impostos** de que tratam o **Inciso II** do *caput* deste artigo e o Art. 153, I e II, nenhum outro **tributo** poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, **serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis** e minerais do País. (grifado)

§ 3º À exceção dos **impostos** de que tratam o Inciso II do *caput* deste artigo e o Art. 153, I e II, nenhum outro **imposto** poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, **derivados de petróleo, combustíveis** e minerais do País. (grifado)

A respeito, a EC nº 3/1993 ajustou a redação do dispositivo para acertar a referência normativa relativa ao ICMS e incluiu os serviços de telecomunicações. Substituiu, por outro lado, a expressão “combustíveis líquidos e gasosos, lubrificantes”, por “derivados de petróleo, combustíveis”.

Já a EC nº 33/2001⁴ ampliou o espectro de incidência tributária sobre

4 A EC nº 33/2001 inseriu-se no contexto da quebra do monopólio estatal de exploração do petróleo no Brasil, operada pela EC nº 9/1995, que autorizou a União a contratar com empresas estatais ou privadas a pesquisa e a lavra das jazidas de petróleo e gás natural e outros hidrocarbonetos fluidos, a refinação do petróleo nacional ou estrangeiro, a importação e exportação dos produtos e derivados básicos resultantes das atividades previstas nos incisos anteriores e o transporte marítimo do petróleo bruto de origem nacional ou de derivados básicos de petróleo produzidos no País, bem assim o transporte, por meio de conduto, de petróleo bruto, seus derivados e gás natural de qualquer origem (§ 1º do Art. 177 da Constituição). Nesse contexto, projetando ampla abertura do mercado de combustíveis, inclusive em nível internacional, a emenda constitucional em comento criou uma Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (Cide) sobre os combustíveis (§ 4º do Art. 177 da Constituição), para

as operações relativas à energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais, à medida que vedou apenas a incidência de outros **impostos** além dos já previstos no texto constitucional, e não de **tributos**. Além disso, incluiu a alínea “h” ao Inciso XII do § 2º do Art. 155 da Constituição, e os §§ 4º e 5º ao recém referido artigo constitucional, estabelecendo que:

§ 2º O imposto previsto no Inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

XII - cabe à Lei Complementar:

- a) definir seus contribuintes;
- b) dispor sobre substituição tributária;
- c) disciplinar o regime de compensação do imposto;
- d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços;
- e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no Inciso X, “a”
- f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias;
- g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no

assegurar a arrecadação federal, buscando ainda simplificar e dar mais efetividade à fiscalização e à arrecadação tributária e garantir tratamento isonômico entre os produtos nacionais e importados, como se vê das razões constantes da Exposição de Motivos (EM) nº 509 MF, encaminhada ao Congresso por meio da Mensagem nº 1.093, que acompanhou a Proposta de Emenda Constitucional (PEC) que deu origem à EC nº 33/2001 (PEC nº 277/2000, na Câmara; PEC nº 42/2001, no Senado). Veja-se: 2. Com a proximidade da total liberalização do mercado nacional relativo ao petróleo e seus derivados e ao gás natural, tomam-se necessárias as alterações propostas, como única forma de se evitar distorções de natureza tributária entre o produto interno e o importado, em detrimento daquele que fatalmente ocorrerão se mantido o ordenamento jurídico atual. 3. Assim, adotada a presente proposta, poder-se-á construir se implementar, sem nenhum obstáculo de natureza constitucional, uma forma de tributação dos referidos produtos que garantam a plena neutralidade tributária.

Inciso X, b. (grifado)

(...)

§ 4º Na hipótese do Inciso XII, *h*, observar-se-á o seguinte:

I - nas operações com os lubrificantes e combustíveis derivados de petróleo, o imposto caberá ao Estado onde ocorrer o consumo;

II - nas operações interestaduais, entre contribuintes, com gás natural e seus derivados, e lubrificantes e combustíveis não incluídos no Inciso I deste parágrafo, o imposto será repartido entre os Estados de origem e de destino, mantendo-se a mesma proporcionalidade que ocorre nas operações com as demais mercadorias;

III - nas operações interestaduais com gás natural e seus derivados, e lubrificantes e combustíveis não incluídos no Inciso I deste parágrafo, destinadas a não contribuinte, o imposto caberá ao Estado de origem;

IV - as alíquotas do imposto serão definidas mediante deliberação dos Estados e Distrito Federal, nos termos do § 2º, XII, g, observando-se o seguinte:

a) serão uniformes em todo o território nacional, podendo ser diferenciadas por produto;

b) poderão ser específicas, por unidade de medida adotada, ou *ad valorem*, incidindo sobre o valor da operação ou sobre o preço que o produto ou seu similar alcançaria em uma venda em condições de livre concorrência;

c) poderão ser reduzidas e restabelecidas, não se lhes aplicando o disposto no Art. 150, III, b;

§ 5º As regras necessárias à aplicação do disposto no § 4º, inclusive as relativas à apuração e à destinação do imposto, serão estabelecidas mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do § 2º, XII, g; (grifado)

Com isso, abriu o constituinte derivado a possibilidade de o legislador instituir por lei complementar regime de tributação monofásico do ICMS para combustíveis e lubrificantes, hipótese em que não se aplicaria o disposto na alínea “b” do Inciso X do § 2º do Art. 155 da Constituição, que veda a incidência do referido imposto sobre operações que destinem a outros estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos

e gasosos dele derivados, e energia elétrica. E nessa hipótese também: a) a aplicação do princípio do destino quanto à repartição do produto da tributação; b) a uniformidade de alíquotas no território nacional, diferenciadas por produto; c) a adoção de alíquotas *ad valorem* ou *ad rem* (específicas).

Inclusive, nos termos do Art. 4º da EC nº 33/2001, enquanto não entrasse em vigor a lei complementar de que trata o Art. 155, § 2º, XII, “h”, da Constituição, os estados e o Distrito Federal, mediante convênio celebrado nos termos do § 2º, XII, “g”, poderiam fixar as normas para regular provisoriamente a matéria.

Essa sistemática, todavia, por uma série de razões, só veio a ser implementada em 11 de março de 2022, data da publicação da LC nº 192, que definiu, nos termos da alínea “h” do Inciso XII do § 2º do Art. 155 da Constituição, os combustíveis sobre os quais incidiria uma única vez o ICMS.

Isso ocorreu por conta de forte pressão do Governo Federal da época, que, constrangido a dar uma resposta à população acerca da forte e constante alta dos preços dos combustíveis – resultado, entre outros fatores, dos efeitos decorrentes da Emergência de Saúde Pública de Importância Internacional pela Covid-19 e do início da guerra entre a Rússia e a Ucrânia –, viu na alteração da sistemática de tributação dos combustíveis uma possível solução à demanda. Pois, projetou-se uma maior estabilidade dos preços dos combustíveis pela implementação das diretrizes da EC nº 33/2001, isto é, pela adoção de alíquotas *ad rem*, diferenciadas por produtos e uniformes no território nacional e que deveriam ainda ter por teto o valor da alíquota modal em função da essencialidade tributária.

O Presidente da República da época chegou, por sinal, a ajuizar a Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão (ADO) nº 68, requerendo ao Supremo Tribunal Federal (STF) a fixação de 120 dias de prazo para que o Congresso Nacional editasse lei complementar sobre a cobrança, pelos estados e pelo Distrito Federal, do ICMS-combustíveis⁵.

5 Conforme noticiado no site do STF na internet: “Na ADO, o presidente alega que a Emenda Constitucional (EC) 33/2001 remeteu a lei complementar a responsabilidade de encontrar

A ação constitucional em questão, contudo, acabou perdendo o seu objeto justamente pelo advento da LC nº 192/2022⁶.

Especulando um pouco, além da pressão exercida pelo Governo Federal, parece possível supor que a consolidação do modelo monofásico e por alíquota específica de caráter nacional em percentual não superior ao da alíquota modal da tributação pelo ICMS das operações com combustíveis, conforme prescrições da LC nº 192/2022 e após o acordo celebrado no âmbito da ADPF nº 984 e da ADI nº 7191, tenha se operado também pela constatação por estados e Distrito Federal do esgotamento da sistemática até então em vigor.

uma fórmula satisfatória para transformar o ICMS-combustíveis em uma exação monofásica (artigo 155, inciso XII). Enquanto não for editada a lei complementar, a Constituição prevê que os estados e o Distrito Federal fixarão normas para regular provisoriamente a matéria. “Lamentavelmente, embora transcorridos quase 20 anos desde a promulgação da EC 33/2001, ainda hoje não foi aprovada a legislação complementar”, argumenta. De acordo com Bolsonaro, esse impasse legislativo é prejudicial para o país, pois a incidência do ICMS-combustíveis representa uma das maiores fatias da arrecadação tributária brasileira e é uma condicionante relevante no cotidiano do consumidor, dos transportadores e da política energética do país. “A forte assimetria das alíquotas enseja problemas que vão muito além da integridade do federalismo fiscal brasileiro, onerando sobretudo o consumidor final, que acaba penalizado com o alto custo gerado por alíquotas excessivas para combustíveis e com a dificuldade no entendimento da composição do preço final desses produtos”, sustenta. Embora o Executivo tenha apresentado um Projeto de Lei Complementar (PLC 16/2021) sobre a matéria, que se encontra em tramitação na Câmara dos Deputados em regime de urgência, o presidente argumenta que “as vicissitudes do atual modelo são tão graves” que tornaram necessária a proposição da ação. Ainda de acordo com a argumentação da ação, a responsabilidade por esse estado de coisas não é exclusiva do Congresso Nacional. “Ela também decorre do exercício federativamente irresponsável da competência transitória estabelecida em favor dos estados e do Distrito Federal, que possibilitou a manutenção de um sistema com alíquotas extremamente assimétricas.” Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=472447&tip=UN>>. Acesso em: 22 abr. 2025.

- 6 A LC nº 192/2022, a seu turno, foi objeto da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 7181, proposta por 11 estados, sob os argumentos de que: atentava contra o pacto federativo, interferindo na autonomia política, financeira, orçamentária e tributária desses entes; promovia riscos à governabilidade, em função dos imensos prejuízos gerados; provocava ônus excessivo e desproporcional aos estados e ao Distrito Federal, comprometendo continuidade dos serviços essenciais prestados à população. Há que se referir ainda o ajuizamento pelo Presidente da República da Ação de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF) nº 984, que tinha por objeto debate sobre a essencialidade de combustíveis, energia elétrica, telecomunicações e transporte para fins de cobrança do ICMS, nas leis estaduais e distrital das 27 unidades federativas. Aliás, a ADPF nº 984 e a ADI nº 7191 acabaram encerradas por acordo celebrado entre a União, os Estados e o Distrito Federal perante o STF, comprometendo-se a União a ressarcir os entes subnacionais no valor de pouco mais de 27 bilhões e encaminhar ao Congresso Nacional proposta de projeto de lei complementar para o aperfeiçoamento legislativo da LC nº 192/2022 e da nº 194/2022, que “Altera a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), e a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir), para considerar bens e serviços essenciais os relativos aos combustíveis, à energia elétrica, às comunicações e ao transporte coletivo, e as Leis Complementares nº 192, de 11 de março de 2022, e nº 159, de 19 de maio de 2017”.

O ambiente de negócios do mercado de combustíveis é naturalmente complexo. E essa complexidade, evidentemente, resta potencializada pela adoção de um modelo de tributação plurifásica e por alíquotas *ad valorem* não uniformes nacionalmente. Além disso, movimentava valores expressivos, sendo ainda reconhecidamente marcado por práticas irregulares, como sonegação e adulteração, que prejudicam a arrecadação e geram concorrência desleal.

O advento da substituição tributária (Art. 150, § 6º, da Constituição; arts. 6º a 10 da LC nº 87/1996) foi um importante instrumento de combate a tais práticas irregulares. Porém, com o tempo, acabou gerando muitas complexidades na cadeia econômica dos combustíveis, tais como: a) distorções na arrecadação - o ICMS era recolhido antecipadamente na cadeia produtiva (normalmente na refinaria ou importadora), mas o valor do combustível poderia variar posteriormente, o que gerava diferenças entre o imposto recolhido e o imposto efetivamente devido; b) dificuldade na definição da base de cálculo - a base de cálculo do ICMS-ST era obtida a partir do Preço Médio Ponderado ao Consumidor Final (PMPF), definido pelos estados periodicamente, de forma que os preços dos combustíveis poderiam oscilar rapidamente, gerando distorções e defasagens na arrecadação; c) impacto nos preços ao consumidor - como o ICMS era cobrado antecipadamente com base em um valor presumido, qualquer variação de preços poderia fazer com que o consumidor pagasse mais ou menos imposto do que o real valor da mercadoria; d) complexidade administrativa para empresas - os contribuintes precisavam lidar com mudanças frequentes nas regras, valores e cálculos, o que aumentava os custos de conformidade e gerava dificuldades operacionais; e) guerra fiscal - estados disputavam arrecadação ao definir alíquotas e bases de cálculo diferentes, criando desigualdades entre regiões e incentivando práticas como a compra de combustíveis em estados com tributação menor.

O ponto de inflexão talvez tenha começado com o reconhecimento pelo STF de que “É devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida” (Tema nº 201 de Repercussão Geral), e se consolidado com a percepção de que poderia ser apenas uma questão de tempo para que o STF reconhecesse em relação aos combustíveis a

mesma condição que identificou nas operações com energia elétrica e com os serviços de telecomunicação em relação ao ICMS, estabelecendo que discrepariam do figurino constitucional alíquotas sobre tais operações em patamar superior ao das operações em geral, considerada a essencialidade de tais bens e serviços (Tema nº 745 de Repercussão Geral).

Esse quadro, somado ao avanço nos últimos tempos da economia digital, que, entre outras características, tende a transformar bens em serviços, parece ter sido um importante elemento de convencimento para que os estados e o Distrito Federal viessem a apoiar a reforma tributária do consumo que se materializou na EC nº 132/2023 e na LC nº 214/2025.

Em outra ponta, a respeito da sistemática de tributação das operações com combustíveis na esfera federal, além da Cide-combustíveis e, eventualmente, dos Impostos de Importação e Exportação, incidem sobre elas a contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins já em um regime especial de apuração monofásica desde o ano de 2000, disciplinado pelos arts. 4º e 5º da Lei nº 9.718/1998. Regime esse que além dos combustíveis incluídos no regime monofásica do ICMS pela LC nº 192/2022, inclui também etanol para fins carburantes, querosene de avião e nafta petroquímica destinada à formulação de gasolina e diesel.

3. DO REGIME TRIBUTÁRIO ESPECÍFICO DOS COMBUSTÍVEIS E DOS LUBRIFICANTES NA LC Nº 214/2023

Conforme já destacado, a criação de alguns regimes específicos de tributação das operações com bens e serviços pelo IBS e pela CBS se justifica por conta da incompatibilidade técnica de alguns bens e serviços ou setores da economia serem tributados no regime geral de incidência. No caso dos combustíveis, a experiência exitosa com a LC nº 192/2022 determinou a preferência na reforma tributária do consumo brasileira pelo modelo monofásico em relação às operações com combustíveis, com a adoção de alíquotas *ad rem*, específicas por produtos e de alcance nacional.

A propósito, a EC nº 123/2023 reajustou o § 3º do Art. 155 da Constituição nos seguintes termos:

§ 3º À exceção dos **impostos** de que tratam o Inciso II do **caput** deste artigo (ICMS) e os arts. 153, I e II (Imposto de Importação

e de Exportação), e 156-A (**IBS e CBS**), nenhum outro **imposto** poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica e serviços de telecomunicações e, à exceção destes e do previsto no Art. 153, VIII (**Imposto Seletivo**), nenhum outro **imposto** poderá incidir sobre **operações relativas a derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.** (anotado/grifado)

Vale recordar aqui que, à luz da redação dada pela EC nº 132/2023, nos termos do Art. 149-B e do § 16 do Art. 195 da Constituição, o IBS e a CBS observarão as mesmas regras em relação a fatos geradores, bases de cálculo, hipóteses de não incidência, sujeitos passivos, imunidades, **regimes específicos**, diferenciados ou favorecidos de tributação e regras de não cumulatividade e de creditamento, aplicando-se à CBS o disposto no Art. 156-A, § 1º, I a VI, VIII, X a XIII, § 3º, § 5º, II a VI e IX, e §§ 6º a 11 e 13.

O tratamento normativo do regime específico de tributação de combustíveis pelo IBS e pela CBS está localizado no Capítulo I do Título V do Livro I da LC nº 214/2025, com esses tópicos: “Disposições Gerais” (Seção I; Art. 172); “Da Base de Cálculo” (Seção II; Art. 173); “Das Alíquotas” (Seção III; arts. 174 e 175); “Da Sujeição Passiva” (Seção IV; arts. 176 e 177); “Das Operações com Etanol Anidro Combustível (EAC)” (Seção V; arts. 178 e 179)”; e “Dos Créditos na Aquisição de Combustíveis submetidos ao Regime de Tributação Monofásica” (Seção VI; Art. 180).

Para a análise dessas disposições, convém destacar da Constituição, conforme redação que lhe foi dada pela EC nº 132/2023, os dispositivos a seguir transcritos, que orientam e limitam as disposições infraconstitucionais:

Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios.

(...)

§ 6º Lei complementar disporá sobre regimes específicos de tributação para:

I - combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que:

a) serão as alíquotas uniformes em todo o território nacional, específicas por unidade de medida e diferenciadas por produto, admitida a não aplicação do disposto no § 1º, V a VII; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

b) será vedada a apropriação de créditos em relação às aquisições dos produtos de que trata este Inciso destinados a distribuição, comercialização ou revenda;

c) será concedido crédito nas aquisições dos produtos de que trata este Inciso por sujeito passivo do imposto, observado o disposto na alínea “b” e no § 1º, VIII;

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

(...)

V - sobre bens e serviços, nos termos de lei complementar.

(...)

§ 16. Aplica-se à contribuição prevista no Inciso V do caput o disposto no Art. 156-A, § 1º, I a VI, VIII, X a XIII, § 3º, § 5º, II a VI e IX, e §§ 6º a 11 e 13.

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.

(...)

VIII - manter regime fiscal favorecido para os biocombustíveis e para o hidrogênio de baixa emissão de carbono, na forma de lei complementar, a fim de assegurar-lhes tributação inferior à incidente sobre os combustíveis fósseis, capaz de garantir diferencial competitivo em relação a estes, especialmente em relação às contribuições de que tratam o Art. 195, I, “b”, IV e V, e o Art. 239 e aos impostos a que se referem os arts. 155, II, e 156-A.

O *caput* do Art. 172 dispõe que o IBS e a CBS incidirão uma única vez sobre as operações com os combustíveis que arrola, ainda que iniciadas no exterior e qualquer que seja a sua finalidade. Em seus Incisos, relaciona os combustíveis com representação comercial atualmente definidos e autorizados pela Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis (ANP), bem como prescreve em seu Inciso XII o enquadramento nesse regime tributário específico de “outros combustíveis especificados e autorizados pela Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis (ANP), relacionados em ato conjunto do Comitê Gestor do IBS e do Poder Executivo da União”.

Chama de pronto a atenção em relação aos comandos do Art. 172 a opção do legislador pela não inclusão dos **lubrificantes** nesse regime específico de tributação, a despeito do Art. 156-A, § 6º, I, da Constituição, dispor que a “lei complementar disporá sobre regimes específicos de tributação para combustíveis e **lubrificantes**” (grifado).

Do ponto de vista técnico, essa escolha se justificou, de acordo com os debates travados ao longo da construção do texto da LC em comento, em razão da enorme variedade de produtores, tipos e preços de lubrificantes no mercado, o que dificultaria tecnicamente a aplicação do regime monofásico e de alíquotas uniformes em todo o território nacional, específicas por unidade de medida e diferenciadas por produto.

Sob o prisma jurídico, respaldou a alternativa adotada o entendimento de que se está na espécie diante de uma opção constitucional e não de uma determinação. Alega-se, inclusive, que haveria uma “prática constitucional” relacionada especificamente à matéria que reforçaria essa compreensão, considerando que a EC nº 33/2001 também assentou na alínea “h” do Inciso XII do § 2º do Art. 155 da Constituição caber à lei complementar definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto deveria incidir uma única vez, sendo que, na prática, tal regime não foi aplicado aos lubrificantes quando da edição LC nº 192/2022, que restringiu o regime monofásico de ICMS apenas às operações com os combustíveis referidos em seu Art. 2º, não se tendo notícias de protesto dos agentes do mercado de lubrificantes junto às administrações tributárias

ou contestação judicial a respeito dessa opção^{7 8}.

Entendeu-se assim ser mais adequado o tratamento dos lubrificantes pelas regras gerais do IBS e da CBS. Não sem críticas, todavia, como o fazem Oliveira e Renault (2024, p. 228-229), *verbis*:

Embora seja compreensível a dificuldade indicada na exposição de motivos do PLP n. 68/2024 para a inclusão dos lubrificantes no regime específico, considerando a extrema diversidade de itens, assim como a variação de preços nas diferentes regiões do Brasil, fato é que a CF não parece ter indicado que a inclusão de lubrificantes no regime específico cogitado seria facultativa, sendo dever do legislador complementar dispor no referido sentido. Assim, de modo a atender de maneira integral o comando do constituinte derivado, novo PLP deveria ser cogitado, pois a omissão prolongada do legislador complementar em adotar providências no sentido de incluir os lubrificantes no regime específico pode manifestar verdadeira inconstitucionalidade por omissão.⁹

Essa discussão é realmente importante, até porque, em realidade, transcende a questão dos lubrificantes. Com efeito, tal qual se fez na LC n° 192/2022, por razões técnicas e/ou econômicas, seria possível juridicamente deixar esse ou aquele combustível de fora do regime específico do IBS e da CBS em tela?

7 Uma hipótese para isso é que o tratamento similar de combustíveis e lubrificantes fazia sentido no ano de 2001, quando a variedade de lubrificantes não era inda tão significativamente superior a de combustíveis. Essa diferença na evolução de um e outro produto decorre, claro, da facilidade tecnológica de se desenvolver um lubrificante em relação à dificuldade de se obter um novo combustível e, possivelmente, porque a abertura para o setor privado do mercado de combustíveis e lubrificantes não se operou nas mesmas bases, uma vez que, em relação aos combustíveis, boa parte da produção (em especial do refino) ainda se concentra na Petrobrás, empresa pública de controle acionário da União, situação que, dizem os especialistas, talvez tenha inibido uma maior concorrência e, conseqüentemente, desenvolvimento do setor. Passados então mais de 20 anos, constatou-se uma realidade diversa daquela da EC n° 33/2001, na qual a variedade de tipos e preços de lubrificantes é em muito superior à de combustíveis, a indicar que não seja mais possível ou pelo menos apropriado conferir o mesmo tratamento tributário a ambos os produtos. Tendo o modelo da EC n° 33/2001 e da LC n° 192/2022 inspirado a EC n° 132/2023 e a LC n° 214/2025, aparentemente, faltou ajustar tal situação.

8 Não obstante, cabe alertar sobre a possibilidade de que, em tese, a expressa referência a “lubrificantes” no inciso I do § 6° do Art. 156-A da Constituição possa vir a ser interpretada pelo Poder Judiciário, se acionado, como impositiva, pelo que seria obrigatória a inclusão dos lubrificantes no regime específico de tributação em questão.

9 O texto comentado pelos autores é o do Projeto de Lei Complementar (PLP) n° 68/2024; não obstante, suas considerações são perfeitamente aplicáveis às prescrições da LC n° 214/2025.

Isso, inclusive, parece que já foi feito pelo legislador complementar, à medida que, por exemplo, deixou de fora do rol do Art. 172 da LC nº 214/2025 as correntes da gasolina e do diesel¹⁰, o que parece se busca corrigir via PLP nº 77/2025¹¹, que, segundo consta da sua justificativa, *visa combater a sonegação no mercado de combustíveis, sobretudo em face da constatação de venda fraudulenta da molécula de nafta (correntes) como se fosse diesel ou gasolina (especialmente esta última), haja vista o menor custo da nafta e a possibilidade de sua utilização em substituição aos referidos combustíveis*. Por outro lado, não se pode deixar de notar que o Inciso XII do Art. 172 da LC nº 214/2025 parece sugerir a autonomia de estados, Distrito Federal e municípios e da União para decidir sobre a inclusão, ou não, de outros combustíveis que venham a ser autorizados pela ANP no regime específico do IBS e da CBS ora em comento, na medida em que determina que isso só ocorrerá após tal autorização e quando forem “relacionados em ato conjunto do Comitê Gestor do IBS e do Poder Executivo da União”.

Adiante, a base de cálculo do IBS e da CBS no regime específico em tela será a quantidade de combustíveis objeto da operação - a ser aferida de acordo com a unidade de medida própria de cada combustível -, correspondendo à multiplicação da base de cálculo pela alíquota específica aplicável a cada combustível (Art. 173). Já os arts. 174 e 175 estabelecem os parâmetros para a fixação das alíquotas do IBS e da CBS desse regime específico de tributação.

Recorda-se no ponto que, de acordo com a alínea “a” do Inciso I do § 6º do Art. 156-A da Constituição, as alíquotas no caso devem ser uniformes em todo o território nacional, específicas por unidade de medida e diferenciadas por produto, admitida a não aplicação do disposto no § 1º, V a VII, do referido Art. 156-A. Em especial, a exceção ao Inciso V do § 1º do Art. 156-A aparenta justificar-se por conta da inviabilidade prática de se exigir que todos os municípios e estados do Brasil e o Distrito Federal viessem a fixar, coordenadamente, a mesma alíquota por lei local específica.

10 Considera-se “correntes” na espécie os hidrocarbonetos líquidos derivados de petróleo e os hidrocarbonetos líquidos derivados de gás natural utilizados em mistura mecânica para a produção de gasolina e diesel.

11 Disponível em:

< <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2492972>>.

Acesso em: 23 jun. 2025.

Para dar conta de assegurar a uniformidade das alíquotas em todo o território nacional, observa-se ter o legislador trabalhado na espécie com a ideia da “legalidade tributária suficiente” para a fixação das alíquotas do IBS e da CBS no caso do regime específico de combustíveis e biocombustíveis, de modo que tal tarefa poderá se dar por meio de atos infralegais do Comitê Gestor do IBS e do chefe do Poder Executivo da União, respeitando-se, entretanto, as diretrizes e os parâmetros objetivos fixados na lei complementar para garantir a segurança jurídica dos contribuintes.

Essa solução parece conforme ao que vem manifestando o STF, no sentido de que para a fixação da alíquota do tributo não se dispensa a lei, mas se faz possível avaliar à luz do caso concreto o tipo e o grau de legalidade que satisfazem o Art. 150, I, da Constituição. Por exemplo, na ADI nº 5.277 e no Recurso Extraordinário (RE) nº 1.043.313, a Corte deixou claro seu entendimento de que a legalidade tributária imposta pelo texto constitucional não é restrita ou fechada (Tema de Repercussão Geral nº 939). E na mesma linha, decidiu na ADI nº 4.397 e no RE nº 677.725 que a regulamentação por meio de decreto do Fator Acidentário de Prevenção (FAP), para fins da redução ou majoração da contribuição ao Seguro de Acidente de Trabalho (SAT), seria compatível com o princípio constitucional da legalidade tributária (Tema de Repercussão Geral nº 554).

Quanto aos parâmetros legais adotados no Art. 174 para definição das alíquotas dos combustíveis, resumidamente:

- em relação à CBS (§§ 1º a 3º), as alíquotas para 2027 serão fixadas de forma a não exceder a carga tributária incidente sobre os combustíveis dos tributos federais extintos ou reduzidos pela EC nº 132/2023; na apuração dessa carga tributária deverá ser considerada a “carga tributária direta” referente à Cofins e à contribuição para o PIS/Pasep, a ser calculada de acordo com as alíneas do Inciso I do § 2º, e a “carga tributária indireta” decorrente da Cofins, da contribuição para o PIS/Pasep, do IPI e do IOF incidentes sobre os insumos, serviços e bens de capital utilizados na produção, importação e comercialização dos combustíveis e não recuperados como crédito, calculada na forma do Inciso II do § 2º; para os anos subsequentes a 2027, as alíquotas da CBS serão fixadas de modo a não exceder a carga tributária inicial reajustada

por percentual equivalente à variação do preço médio ponderado de venda a consumidor final, obtido por meio de pesquisa realizada por órgão competente ou com base nos dados dos documentos fiscais eletrônicos de venda a consumidor entre os 12 meses anteriores a julho do ano anterior àquele para o qual será fixada a alíquota e o período de julho de 2025 a junho de 2026.

- em relação ao IBS (§§ 4º a 6º), as alíquotas serão fixadas para 2029 de forma a não exceder a 10% da carga tributária incidente sobre os combustíveis dos tributos estaduais e municipais extintos ou reduzidos pela EC nº 132/2023, para os anos de 2030, 2031 e 2032, de forma a não exceder, respectivamente, 20%, 30% e 40% da carga tributária inicial reajustada e a partir de 2033 de forma a não exceder o total da carga tributária reajustada; na apuração dessa carga tributária deverá ser considerada a “carga tributária direta” respeitante ao ICMS, a ser calculada conforme as alíneas do Inciso I do § 5º, e a “carga tributária indireta” decorrente do ICMS e do ISS sobre os insumos, serviços e bens de capital utilizados na produção, importação e comercialização dos combustíveis e não recuperados como crédito, que será calculada conforme as alíneas do Inciso II do § 5º; o reajuste da carga inicial se dará por percentual equivalente à variação do preço médio ponderado de venda a consumidor final, obtido por meio de pesquisa realizada por órgão competente ou com base nos dados dos documentos fiscais eletrônicos de venda a consumidor entre os 12 meses anteriores a julho do ano anterior àquele para o qual será fixada a alíquota e o período de julho de 2027 a junho de 2028.

A metodologia de cálculo da carga tributária para a fixação das alíquotas será aprovada por ato conjunto do Ministro de Estado da Fazenda e do Comitê Gestor do IBS, e os cálculos para a fixação das alíquotas, com base na metodologia aprovada, serão realizados pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) para a CBS e pelo Comitê Gestor para o IBS. A União, os estados, o Distrito Federal e os municípios, mediante compartilhamento de dados e informações, fornecerão ao Comitê Gestor do IBS e à RFB os subsídios necessários ao cálculo. Em relação aos novos combustíveis que vierem a ser aprovados pela ANP e relacionados em ato conjunto do Comitê Gestor do IBS e do Poder Executivo da União, será aplicada a mesma alíquota observada pelo combustível que possua

a finalidade mais próxima entre aqueles previstos nos Incisos I a XI do *caput* do Art. 172, ponderada pela respectiva equivalência energética e observado, quando se tratar de biocombustíveis, o disposto no Art. 175.

Desse contexto, observa-se a preocupação do legislador com a não elevação da carga tributária do setor de combustíveis em relação à legislação aplicável no momento da entrada em vigor da CBS e do IBS, o respeito às regras constitucionais da anterioridade tributária anual (inclusive em relação à CBS) e nonagesimal e a preservação, na medida do possível, da competência tributária dos estados e dos municípios, o que ensejou, inclusive, a reformulação no ponto do texto original do Projeto de Lei Complementar (PLP) nº 68/2024 pelo Congresso, com a retirada das disposições que previam a competência do TCU para homologar a metodologia de cálculo da carga tributária e também os cálculos realizados para a fixação das alíquotas do IBS e da CBS.

Tendo em conta que o preço dos combustíveis é bastante volátil em função das especificidades desse mercado e que a variação do preço médio ponderado de venda ao consumidor final é elemento central da equação no reajuste das alíquotas, parece razoável ainda a previsão de limite para esse reajuste. *Mutatis mutandis*, o STF, no RE nº 704.292, entendeu ser inconstitucional lei que delegasse aos conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas a competência para fixar ou majorar, sem parâmetro legal, o valor das contribuições cobradas, assim como a atualização dos valores em percentual superior aos índices legalmente previstos; diversamente, no RE nº 838.284, decidiu ser constitucional ato normativo infralegal determinando o valor da taxa de fiscalização, desde que fosse observado o teto estipulado por lei e que o montante correspondesse à proporção razoável do custo da atuação do Estado.

O Art. 175, por sua vez, trata dos parâmetros legais adotados para definição das alíquotas dos biocombustíveis e para o hidrogênio de baixa emissão de carbono, tendo por guia a determinação constitucional no sentido de que a fixação das alíquotas no caso deve assegurar tributação inferior às alíquotas incidente sobre os combustíveis fósseis, capaz de garantir diferencial competitivo em relação a estes.

O projeto de lei complementar que deu origem ao PLP nº 68/2024, elaborado no âmbito do Ministério da Fazenda, previa nesta parte apenas

que deveria ser garantido o diferencial competitivo para os biocombustíveis consumidos na sua forma pura e para o hidrogênio de baixa emissão de carbono, assegurando-lhes tributação inferior à incidente sobre os combustíveis fósseis, conforme critérios previstos na legislação. E que ato conjunto do Comitê Gestor do IBS e do chefe do Poder Executivo da União estabeleceriam os mecanismos a serem utilizados com vistas a assegurar o referido diferencial competitivo. Esse comando normativo acabou aperfeiçoado no Congresso, com a retirada da restrição à aplicação da tributação inferior apenas aos biocombustíveis puros, uma vez que o texto constitucional não faz essa distinção, bem como pelo aumento da segurança jurídica dos contribuintes como o incremento de diretrizes e parâmetros legais para a fixação das alíquotas dos biocombustíveis e do hidrogênio de baixa emissão de carbono.

Assim: (i) as alíquotas do IBS e da CBS relativas aos biocombustíveis e ao hidrogênio de baixa emissão de carbono não poderão ser inferiores a 40% e não poderão exceder a 90% das alíquotas incidentes sobre os respectivos combustíveis fósseis comparados; (ii) a tributação reduzida em questão será estabelecida considerando-se a equivalência energética, os preços de mercado e as unidades de medida dos combustíveis comparados, e o potencial de redução de impactos ambientais dos biocombustíveis ou do hidrogênio de baixa emissão de carbono em relação aos combustíveis fósseis de que sejam substitutos ou com os quais sejam misturados; (iii) em relação ao etanol hidratado combustível (EHC), o diferencial competitivo deverá observar os critérios esculpidos nos §§ 3º a 5º; (iv) ato do Poder Executivo Federal poderá reduzir as alíquotas específicas por unidade de medida da CBS para o biodiesel B100 produzido com matéria-prima adquirida da agricultura familiar.

A respeito desta última disposição (§ 6º do Art. 175), o Art. 149-B da Constituição não inclui as alíquotas entre os elementos que o IBS e a CBS devem observar as mesmas regras. E a adoção de condição que tem por fim o incentivo à agricultura familiar como fundamento para a redução da alíquota do B100, aparentemente, não prejudica o fim da norma, que é de assegurar ao B100, enquanto biocombustível, tributação inferior à incidente sobre os combustíveis fósseis, de forma a lhe garantir o diferencial competitivo. Sem embargo, consoante antes salientado, o STF já reconheceu ser constitucional certa flexibilização da

legalidade tributária, assentando a Corte, nos precedentes jurisprudenciais que emitiu, a necessidade de a lei que remete ao ato infralegal prever expressamente as condições e fixar os tetos aplicáveis à redução e ao restabelecimento das alíquotas via ato infralegal, o que parece conduzir à conclusão que essa calibragem, via decreto, deve observar os limites estipulados no 175, §1º, sob pena de se poder entender haver violação na espécie da legalidade tributária suficiente.

A sujeição passiva na esfera do regime específico de tributação de combustíveis pelo IBS e pela CBS vem disciplinada nos arts. 176 e 177. O primeiro desses dispositivos específica e relaciona os contribuintes do regime específico de tributação de combustíveis pelo IBS e pela CBS, esclarecendo que o disposto no artigo também se aplica ao distribuidor de combustíveis em suas operações como importador e que a cooperativa de produtores de etanol autorizada por órgão competente se equipara ao produtor nacional de biocombustíveis.

A seu turno, o segundo dispõe que nas operações realizadas diretamente com os contribuintes, o adquirente fica **solidariamente** responsável pelo pagamento do IBS e da CBS incidentes na operação. Todavia, essa responsabilidade **solidária**: (a) não se aplica na hipótese em que a transação de pagamento tenha sido liquidada via “split payment”; (b) restringe-se ao valor do IBS e da CBS não extintos pelo contribuinte por pagamento ou compensação; (c) para além do adquirente, estende-se aos demais participantes da cadeia econômica que realizarem operações subsequentes à tributação monofásica, se houver comprovação de que concorreram para o não pagamento do IBS e da CBS devidos pelo contribuinte.

No Art. 166 do PLP nº 68/2024, a previsão era de **responsabilidade subsidiária** pelo pagamento do IBS e da CBS incidente sobre os combustíveis para os participantes da cadeia econômica em geral que realizassem operações subsequentes à tributação monofásica dos combustíveis, se houvesse a comprovação de que teriam agido em conluio ou de alguma forma concorrido com o não pagamento do imposto e da contribuição devidos pelo contribuinte. A respeito, a informação que se tem é que essa mudança no Congresso ocorreu para compensar a retirada das operações com biodiesel B100 da hipótese de substituição tributária prevista no Art. 178 da LC nº 214/2025, (arts. 167 do texto original do

PLP nº 68/2024), e que a opção compensatória pela responsabilidade solidária acabou mitigada pela previsão das situações referidas nos Incisos do § 1º do Art. 177, há pouco aqui salientadas.

Trata-se de hipótese de responsabilidade tributária prevista de modo expresso em lei complementar e as terceiras pessoas a quem se atribui a responsabilidade possuem vinculação direta com o fato gerador da respectiva obrigação tributária, de forma que a norma do Art. 177 parece atender às prescrições do Art. 146, III, “b”, da Constituição e se harmonizar com as dos arts. 121, 124 e 128 do CTN.

Contudo, há que se registrar para reflexão importante consideração que fazem no ponto Alcoforado, Bezerra e De Santi (2025, p. 733-758):

Contudo, o debate mais sensível surge na leitura do artigo 177, que trata da responsabilidade solidária dos adquirentes de combustíveis. Embora o *caput* preveja essa possibilidade, o §1º impõe limites importantes: (I) a solidariedade não se aplica em operações com split payment; (II) está limitada ao valor do tributo efetivamente não recolhido; e, mais relevante, (III) exige comprovação de que o adquirente concorreu para o inadimplemento.

Vale destacar o inteiro teor do Inciso III, § 1º do Art. 177: *“estende-se aos demais participantes da cadeia econômica, não referidos no caput, que realizarem operações subsequentes à tributação monofásica de que trata este Capítulo, se houver comprovação de que concorreram para o não pagamento do IBS e da CBS devidos pelo contribuinte (grifos nossos).*

Os “demais participantes da cadeia econômica” mencionados no §1º do Art. 177 da LC nº 214/2025 referem-se aos agentes que não estão expressamente listados como contribuintes no *caput* do Art. 176, mas que atuam em etapas posteriores à incidência monofásica do IBS e da CBS, ou seja, nas operações subsequentes à produção, formulação, importação ou refino de combustíveis. Esses agentes não são contribuintes diretos da monofásica, mas integram a cadeia econômica posterior à incidência tributária.

A exigência de comprovação para atribuição de responsabilidade é instrumento essencial para garantir segurança jurídica. A LC 214/2025 reconhece que, no regime monofásico de tributação dos combustíveis, o contribuinte é o produtor ou importador, e não o adquirente. Ao resguardar esse desenho estrutural, o Art. 177 evita a criação de distorções que comprometeriam a lógica

do sistema, promovendo a neutralidade da tributação — isto é, assegurando que o sistema não interfira indevidamente na dinâmica de mercado ou penalize indevidamente agentes econômicos que atuam de boa-fé.

Esse ponto é crucial: a responsabilidade solidária não é presumida. Ela depende da demonstração clara e objetiva de que o adquirente colaborou, facilitou ou se beneficiou do não pagamento do tributo. E mais: o ônus dessa comprovação é da autoridade fiscal.

Não se admite, assim, a inversão da lógica do sistema monofásico, transformando o adquirente em garantidor automático do tributo. O Fisco deve demonstrar, com base em provas concretas, a existência de um nexo de causalidade entre a conduta do adquirente e o inadimplemento tributário. Sem essa comprovação, não há espaço legítimo para imputação de responsabilidade.

Avançando, os arts. 178 e 179 versam especificamente sobre as operações com o Etanol Anidro Combustível (EAC) e a responsabilidade pela retenção e pelo recolhimento do IBS e da CBS incidentes nas operações. Como salientado anteriormente, no texto do PLP que deu origem à LC nº 214/2025, as operações com B100 também estavam enquadradas nessa sistemática, mas acabaram sendo retiradas durante a tramitação do PLP no Congresso.

O tratamento específico se deve em razão das particularidades do setor produtor de álcool anidro e das operações envolvendo esse combustível quando destinado à mistura com a “gasolina tipo A” para a obtenção da “gasolina tipo C”, que é a utilizada na bomba dos postos de combustíveis para o abastecimento dos veículos. O contribuinte, no caso, não deixa de ser o produtor de EAC, entretanto, a fim de facilitar a fiscalização e o recolhimento dos tributos devidos, a lei elegeu responsáveis tributários pelo pagamento das exações.

Ao comentar o comando do Art. 178, Alcoforado (2024, p. 42-43) esclarece que:

Portanto, foi atribuída aos produtores ou aos importadores de combustíveis, em relação ao EAC utilizado na mistura (atualmente 27%) com a gasolina, a responsabilidade pela retenção e pelo recolhimento do IVA Dual incidente sobre as operações de importação ou saídas do produtor de EAC. Na incidência monofásica dos

combustíveis, prevista no PLP 68/2024, o recolhimento do IVA Dual (CBS e IBS) continuará sendo antecipado, como ocorre na substituição tributária, mas o produtor do combustível (geralmente a refinaria de petróleo) ou o importador passarão a recolher os tributos de toda a cadeia econômica como únicos contribuintes.

Trata-se de uma hipótese típica de atribuição de responsabilidade por meio da substituição tributária para a frente, afinal o produtor de combustíveis substitui os outros participantes da cadeia econômica, com exigência antecipada do IVA Dual, mas com a diferença fundamental que a incidência será única.

Previu-se ainda no Art. 179 a responsabilidade pessoal pelo recolhimento do IBS e da CBS incidentes do adquirente que realizar a saída do EAC destinado à mistura com a “gasolina tipo A” quando for dada destinação diversa ao combustível e da distribuidora de combustíveis que realizar a mistura de EAC com a “gasolina tipo A” em percentual superior ao obrigatório, sendo a obrigação pelo recolhimento nesse caso proporcional ao volume de biocombustível correspondente ao que exceder ao percentual obrigatório de mistura; na situação inversa, isto é, mistura de EAC com a “gasolina tipo A” em nível inferior ao obrigatório, a distribuidora terá direito ao ressarcimento do IBS e da CBS, também em relação ao volume de biocombustível correspondente ao misturado a menor do que o percentual obrigatório de mistura.

Assim como em relação ao Art. 177, os arts. 178 e 179 cuidam de hipóteses de responsabilidade tributária previstas de modo expresse em lei complementar e a terceira pessoa a quem se atribui a responsabilidade possui vinculação direta com o fato gerador da respectiva obrigação tributária, de forma que, ao que tudo indica, também os arts. 178 e 179 atendem as prescrições do Art. 146, III, “b”, e do § 7º do Art. 150 da Constituição e se harmonizam com as dos arts. 121 e 128 do CTN.

Por fim, na esteira do Inciso III do § 1º e das alíneas “b” e “c” do Inciso I do § 6º do Art. 156-A da Constituição, o Art. 180: (i) dispõe ser vedada a apropriação de créditos em relação às aquisições de combustíveis sujeitos à incidência única do IBS e da CBS quando destinadas à distribuição, à comercialização ou à revenda; no entanto, fora dessas hipóteses, resta garantido ao contribuinte inscrito no regime regular o direito de apropriar créditos do IBS e da CBS em relação à aquisição

de combustíveis, dispensada para tanto a comprovação de extinção dos débitos do IBS e da CBS para apropriação desses créditos (§ 4º do Art. 47 da LC nº 214/2025); (ii) assegura ao exportador de combustíveis o direito à apropriação e à utilização dos créditos do IBS e da CBS relativos às aquisições submetidas ao regime de tributação monofásica.

Convém registrar, no mais, que, em relação ao PLP nº 682024, não restou previsto na LC nº 214/2025 dispositivo que preveja a vedação da tomada de crédito em relação àquelas operações consideradas de uso ou consumo pessoal especificadas na lei complementar. Isso, porém, não pode ser interpretado como uma retirada de tal vedação, porquanto é o próprio texto constitucional que determina que o IBS e a CBS serão não cumulativos, compensando-se o imposto e a contribuições devidos pelo contribuinte com o montante cobrado sobre todas as operações nas quais seja adquirente de bem material ou imaterial, inclusive direito, ou de serviço, excetuadas exclusivamente as consideradas de uso ou consumo pessoal especificadas em lei complementar (Inciso VIII do § 1º do Art. 156-A e § 16 do Art. 195 da Constituição). Essa previsão vem disposta no caput do Art. 47 e a definição legal de bens e serviços de uso ou consumo pessoal definida no Art. 57 da LC nº 214/2025.

4. CONCLUSÕES

O Brasil conta agora com verdadeiros tributos do tipo IVA e tem a oportunidade de construir um sistema de tributação do consumo à altura dos mais modernos modelos teóricos e de acordo com as melhores práticas internacionais, prestigiando a neutralidade e a simplicidade do sistema, sem descuidar, acima de tudo, de garantir a justiça fiscal.

No entanto, as aprovações da EC nº 132/2023 e da LC nº 214/2025 representam apenas o início dessa caminhada, cujo sucesso requer ainda muito estudo e debate sob a perspectiva de um olhar transformador e com vistas para o futuro, mas sem deixar de lembrar, porém, que as mais revolucionárias inovações estão condicionadas ao perfeito entendimento das situações passadas, dos seus acertos e erros.

É nesse cenário que está colocada a tributação das operações com combustíveis e lubrificantes pelo IBS e pela CBS e a reflexão

sobre a adequação ou não do regime específico instituído para operar tal tributação e das suas respectivas prescrições normativas dispostas na LC nº 214/2025 é não só bem-vinda, mas necessária. Não à toa a própria LC nº 214/2025 prevê que o Poder Executivo da União e o Comitê Gestor do IBS realizarão avaliação quinquenal da eficiência, eficácia e efetividade, enquanto políticas sociais, ambientais e de desenvolvimento econômico deste e dos demais regimes específicos do IBS e da CBS (Art. 475, V).

Espera-se, nesse contexto, que o presente trabalho possa ter contribuído de alguma forma para fomentar o debate que se faz indispensável para o entendimento e aperfeiçoamento das disposições legais referentes ao **regime específico dos combustíveis e lubrificantes na reforma tributária do consumo no Brasil**.

5. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALCOROFADO, Antônio Machado Guedes. *A diminuição da complexidade na tributação sobre operações com combustíveis em face da reforma*. In: DE SANTI, Eurico Marcos Diniz et al. *Nossa reforma tributária: análise da EC 132/23, do PLP 68/2024 (CBS/IBS) e do PLP 108/2024 (Comitê Gestor, contencioso do IBS, ITCMD e ITBI)*. São Paulo: Editora Max Limonad, 2024.

ALCOROFADO, Antônio Machado Guedes; BEZERRA, Bruna Menelau; DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. *O Regime Específico de Combustíveis do IBS e da CBS*. In: DE SANTI, Eurico Marcos Diniz de et al. *Análise e Comentários Sobre a Reforma Tributária do Brasil - EC 132/2023 e LC 214/2025 (2025)*. Salvador: Editora Juspodivm, 2025.

BIRD, Richard M. GENDRON, Pierre-Pascal. *The VAT in developing and transitional countries*. Cambridge: Cambridge University Press, 2007.

OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de; RENAULT, Felipe Kertesz. *IBS/CBS e o Regime Específico de Tributação para Combustíveis*. In: HOFFMANN, Susy Gomes et al. *Reforma Tributária: IBS e CBS na Constituição e na Lei Complementar 214/2025*. São Paulo: MP Editora, 2025.

PANDOLFO, Rafael. *Os regimes específicos de tributação no IBS (Art. 156-A, § 6º, da CF)*. In: CALIENDO, Paulo; CASTELLO, Melissa Guimarães; KOCH, Mariana Porto (Coord.). *O IBS e a CBS na Constituição*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2024.

OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de; RENAULT, Felipe Kertesz. *IBS/CBS e o Regime Específico de Tributação para Combustíveis*. In: HOFFMANN, Susy Gomes et al. *Reforma Tributária: IBS e CBS na Constituição e na Lei Complementar 214/2025*. São Paulo: MP Editora, 2025.

A Revista da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) tem como finalidade promover a disseminação do extenso conhecimento acumulado por uma instituição que se sobressai pela excelência em suas atuações consultivas e contenciosas nas esferas do direito tributário, financeiro, internacional, processual civil, administrativo e societário. A publicação de artigos produzidos por seus colaboradores e pelo público externo facilitará a inserção da PGFN no debate acadêmico, assegurando-lhe o mesmo protagonismo que já desfruta em sua prática judicial e administrativa.



Procuradoria-Geral
da Fazenda Nacional



ADVOCACIA-GERAL DA UNIÃO

