

**UNIVERSIDADE ESTADUAL PAULISTA (UNESP)**  
**FACULDADE DE CIÊNCIAS HUMANAS E SOCIAIS (FCHS)**  
**Bacharelado em Direito**

**CARLOS AUGUSTO POLIDORO DA SILVA**

**O PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE E A REFORMA  
TRIBUTÁRIA:  
Imposto Seletivo (IS) e seu impacto no cotidiano da  
população**

**Franca-SP**

**2024**

**CARLOS AUGUSTO POLIDORO DA SILVA**

**O PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE E A REFORMA  
TRIBUTÁRIA:  
Imposto Seletivo (IS) e seu impacto no cotidiano da  
população**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à Faculdade de Ciências Humanas e Sociais da Universidade Estadual Paulista “Júlio de Mesquita Filho”, como requisito parcial para obtenção de grau de bacharel em Direito.

Orientador: Professor Dr. Bruno Bastos de Oliveira.

**Franca-SP**

**2024**

**CARLOS AUGUSTO POLIDORO DA SILVA**

**O PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE E A REFORMA  
TRIBUTÁRIA:  
Imposto Seletivo (IS) e seu impacto no cotidiano da  
população**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à Faculdade de Ciências Humanas e Sociais da Universidade Estadual Paulista “Júlio de Mesquita Filho”, como requisito parcial para obtenção de grau de bacharel em Direito.

Orientador: Professor Dr. Bruno Bastos de Oliveira.

Franca, 22 de novembro de 2024.

BANCA EXAMINADORA

Conceito: 8,5 (Oito e meio)

---

PROF. DR. BRUNO BASTOS DE OLIVEIRA (UNESP-FCHS)

---

PROF. MS. GIANLUCCA CONTIERO MURARI (UNESP-FCHS)

---

PROF. MS. FLAVIO AUGUSTO ROSA ZUCCA (UNESP-FCHS)

S586

Silva, Carlos Augusto Polidoro da

O Princípio da Seletividade e a Reforma Tributária: : Imposto Seletivo (IS) e seu impacto no cotidiano da população / Carlos Augusto Polidoro da Silva. -- Franca, 2024  
99 f.

Trabalho de conclusão de curso (Bacharelado - Direito) -  
Universidade Estadual Paulista (UNESP), Faculdade de Ciências  
Humanas e Sociais, Franca

Orientador: Bruno Bastos de Oliveira

1. Direito Tributário. 2. Princípio da Seletividade. 3. Imposto Seletivo. 4. Meio Ambiente. 5. Saúde. I. Título.

Dedico este trabalho aos meus pais, aos meus padrinhos e à toda minha família que sempre me deram o amor e o apoio necessários em minha trajetória acadêmica. Também agradeço por sua compreensão, carinho, presença e incansável apoio ao longo do período de elaboração deste trabalho.



## **AGRADECIMENTOS**

A jornada que culminou na finalização deste trabalho foi longa, repleta de desafios e conquistas, e não teria sido possível sem o apoio e a contribuição de várias pessoas e instituições, a quem devo meus mais sinceros agradecimentos.

Inicialmente, expressei minha gratidão a meu orientador do presente Trabalho de Conclusão de Curso, Professor Dr. Bruno Bastos de Oliveira, cuja orientação foi inestimável ao longo de toda a elaboração deste trabalho. Sua dedicação, paciência e profundo conhecimento foram cruciais para o desenvolvimento das ideias aqui apresentadas. Sua confiança em meu potencial foi um incentivo constante, e por isso, sou profundamente grato.

Agradeço à Universidade Estadual Paulista “Júlio de Mesquita Filho”, na pessoa da diretora da Faculdade de Ciências Humanas e Sociais Profa. Dra. Fernanda Mello Sant Anna e do vice-diretor Prof. Prof. Dr. Murilo Gasparido, enquanto representantes desta instituição que viabilizou meu bacharelado.

Estendo meu agradecimento à Pró-Reitoria de Pesquisa (PROPe) e o Comitê Institucional de Iniciação Científica e Tecnológica da Unesp que proporcionaram o desenvolvimento de minha iniciação científica, por meio da Bolsa PIBIC, no Ciclo 2022/2023, Proposta Nº 5264. O apoio da UNESP não apenas proporcionou os recursos necessários para que eu pudesse me dedicar à pesquisa, mas também me ofereceu a oportunidade de aprimorar minhas habilidades e expandir meu conhecimento, além de ter participado do 27º Congresso Mundial de Ciência Política em Buenos Aires.

E, em especial, agradeço ao Prof. Dr. Murilo Gasparido que foi, anteriormente, meu orientador em minha projeto de iniciação científica, me ajudou a entender a metodologia de pesquisa acadêmica e que, nestes anos de convivência, muito me ensinou, contribuindo para meu crescimento científico e intelectual.

Agradeço profundamente à Profa. Dra. Vanessa Corsetti Gonçalves Teixeira, uma amiga, professora e mentora que me auxiliou ao longo da minha jornada acadêmica.

Aos membros da banca avaliadora, dou minha gratidão pelo tempo dedicado e pelas contribuições valiosas na defesa deste Trabalho de Conclusão de Curso. Suas observações e sugestões certamente elevaram a qualidade deste trabalho e me ajudaram a refletir criticamente sobre a temática tratada.

Além disso, não posso deixar de mencionar os amigos que estiveram comigo ao longo desta caminhada: Bergson Henrique da Silva Santana, Diego Malvasio Bertolino, Flávio Borges Tolezano, Rafael Bashiyo Baz, Vinicius Mendes Dias. A amizade de vocês foi essencial para

que eu pudesse atravessar os desafios e as dificuldades ao longo do Ensino Superior. O apoio, a confiança e os momentos compartilhados com vocês tornaram tudo mais leve e significativo, e por isso, sou eternamente grato.

Por fim, agradeço a todos que, de alguma forma, contribuíram para a realização deste trabalho. Cada palavra de incentivo, cada gesto de apoio e cada conselho foram essenciais para que eu pudesse superar os obstáculos e concluir o bacharelado.

Logo, quero estender meus mais sinceros agradecimentos à toda minha família, especialmente aos meus pais, Luciane Aparecida Polidoro Silva e Moises Antônio da Silva, aos meus padrinhos, Fernanda Aparecida Polidoro e Claudemir Carlos da Costa, e aos meus babalorixá Doté Elio d' Azawane e Doné Poara Zazé, que me apoiaram incondicionalmente durante toda a minha trajetória de vida. A vocês, dedico este trabalho com profunda gratidão.

"O tributo é a espinha dorsal da nação. Sem ele, não há Estado."

Alfredo Augusto Becker

## RESUMO

O objetivo do presente trabalho foi verificar os impactos do Imposto Seletivo, instituído pela Reforma Tributária no Sistema Constitucional Tributário Brasileiro, em 2023, e os possíveis impactos diretos que ele terá no cotidiano da população. Para tanto, foi preciso retomar e entender os pressupostos históricos e a evolução da tributação sobre consumo ao longo de cada texto constitucional, suas diferenças, o ponto de partida que estava posto antes da reforma, além do contexto que gerou a necessidade de uma reforma, no qual é possível visualizar a perspectiva de simplificação tributária. Além disso, o presente trabalho examina brevemente o modelo de Imposto sobre Valor Agregado (IVA), de caráter dualista proposto na reforma, que substituirá gradativamente os tributos existentes, cujo objetivo é também a simplificação e discute a sua aplicação comparada ao atual regime do ICMS e do IPI, assim como do papel do IS como substituto deste último tributo. Após isso, foi preciso observar à abordagem como objeto de estudo ao Princípio da Seletividade e sua aplicação no contexto de mudança legislativa aduzido pela reforma, e do que pode ser considerado enquanto prejudicial à saúde ou ao meio-ambiente. Com o texto da Emenda e o projeto de lei complementar, são postas as necessárias discussões de regulamentação do Imposto Seletivo e como são suas hipóteses de incidência, além de uma tentativa de determinar a natureza do novo imposto se será de caráter extrafiscal ou funcionará como mais um instrumento de cunho arrecadatório para a Administração Pública e como será formulada sua base de cálculo, tanto quanto será calculada sua sistemática de apuração por dentro ou por fora. Ato contínuo, também é abordada a particularidade da Zona Franca de Manaus, um regime de incentivos fiscais que pode ser afetado pela nova sistemática tributária, considerando a bitributação e os impactos econômicos para diferentes setores da sociedade. Concluiu-se que, apesar, do imposto possuir uma motivação como uma tentativa de conscientizar o consumidor final e os outros membros da cadeia produtiva, o IS significará um aumento efetivo na carga tributária e irá onerar ainda mais os itens considerados superflúos ou não essenciais, como álcool, tabaco e produtos eletrônicos. Para tanto, será feita uma análise comparativa a partir do panorama vigente acerca da tributação sobre o consumo, por meio da adoção da metodologia hipotética dedutiva, sendo realizada uma pesquisa legislativa sobre a aplicação da seletividade nos diferentes estados da federação. Deste modo, na expansão do trabalho, será possível confrontar esse quadro vigente com as normas aprovadas na reforma tributária, incluindo o disposto na lei sobre a aplicação do chamado imposto seletivo.

**PALAVRAS-CHAVE:** Direito Tributário; Princípio da Seletividade; Imposto Seletivo; Meio Ambiente; Saúde.

## **ABSTRACT**

The objective of this paper was to verify the impacts of the Selective Tax, instituted by the Tax Reform in the Brazilian Constitutional Tax System, in 2023, and the possible direct impacts it will have on the daily lives of the population. To this end, it was necessary to review and understand the historical assumptions and the evolution of consumption taxation throughout each constitutional text, their differences, the starting point that was set before the reform, in addition to the context that generated the need for a reform, in which it is possible to visualize the perspective of tax simplification. In addition, the dissertation briefly examines the dualistic Value Added Tax (VAT) model proposed in the reform, which will gradually replace existing taxes, whose objective is also simplification, and discusses its application compared to the current ICMS and IPI regimes, as well as the role of IS as a substitute for the latter tax. After that, it was necessary to observe the approach as an object of study to the Principle of Selectivity and its application in the context of legislative change introduced by the reform, and of what can be considered as harmful to health or the environment. With the text of the Amendment and the complementary bill, the necessary discussions on the regulation of the Selective Tax and its incidence hypotheses are put forward, in addition to an attempt to determine the nature of the new tax - whether it will be extra-fiscal in nature or will function as another collection instrument for the Public Administration and how its calculation basis will be formulated, as well as how its calculation system will be calculated internally or externally. Next, the particularity of the Manaus Free Trade Zone is also addressed, a tax incentive regime that may be affected by the new tax system, considering double taxation and the economic impacts for different sectors of society. It was concluded that, although the tax is motivated by an attempt to raise awareness among the end consumer and other members of the production chain, the IS will mean an effective increase in the tax burden and will further burden items have considered superfluous or non-essential, such as alcohol, tobacco, and electronic products. To this end, a comparative analysis will be carried out based on the current panorama regarding taxation on consumption, through the adoption of the hypothetical deductive methodology, with legislative research carried out on the application of selectivity in the different states of the federation. In this way, in the expansion of work, it will be possible to compare this current situation with the rules approved in the tax reform, including the provisions of the law on the application of the so-called selective tax.

**KEYWORDS:** Tax Law; Principle of Selectivity; Selective Tax; Environment; Health.

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ALC	Áreas de Livre Comércio
BNDE	Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico
CBAM	<i>Cross Border Adjustment Measure</i>
CBS	Contribuição Social sobre Bens e Serviços
CCJ	Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania
CD	Camãra dos Deputados
CN	Congresso Nacional
CNI	Confederação Nacional das Indústrias
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CONSEFAZ	Conselho Nacional dos Secretários de Fazenda
CRFB/1988	Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
CTN	Código Tributário Nacional
DARF	Documento de Arrecadação de Receitas Federais
EC	Emenda à Constituição
FINSOCIAL	Fundo de Financiamento Social
FPE	Fundos de Participação dos Estados
FPM	Fundos de Participação dos Municípios
IBS	Imposto sobre Bens e Serviços
ICM	Imposto sobre Circulação de Mercadorias
ICMS	Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços
IE	Imposto de Exportação
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IR	Imposto de Renda
IS	Imposto Seletivo
ISS	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
IVA	IVA – Imposto sobre Valor Agregado
IVC	Imposto de Vendas e Consignações
LC	Lei Complementar
LO	Lei Ordinária
NCM/SH	Nomenclatura Comum do Mercosul baseada no Sistema Harmonizado
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
PEC	Propostas de Emenda à Constituição
PIS	Programa de Integração Social
PLP	Projeto de Lei Complementar
RICMS	Regimento Interno do ICMS
RFB	Receita Federal do Brasil
SF	Senado Federal
SUDENE	Superintendência de Desenvolvimento do Nordeste
STJ	Superior Tribunal de Justiça
STF	Supremo Tribunal Federal
ZFM	Zona Franca de Manaus

## SUMÁRIO

<b>1. INTRODUÇÃO .....</b>	<b>15</b>
<b>2. A TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO: DEFINIÇÃO E FUNCIONAMENTO</b>	<b>20</b>
2.1 Breve histórico constitucional da tributação indireta sobre o consumo no Brasil ...	20
2.2 A Carta Magna de 1824 e o Ato Adicional de 1834 .....	20
2.3 A Constituição Republicana de 1891 e a República Velha .....	21
2.4 O Governo Provisório e o Estado Novo de Vargas (1930-1945) .....	23
2.5 A República de 1946 .....	25
2.6 A profunda reforma legislativa de 1966 e o Código Tributário Nacional (1967).....	27
2.7 A Constituição Cidadã de 1988.....	30
<b>3. O PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE.....</b>	<b>35</b>
3.1 Previsão Constitucional da Seletividade .....	35
3.2 Tipos de produtos essenciais .....	38
3.3 Tipos de produtos superflúos.....	41
<b>4. O IMPOSTO SELETIVO E A REFORMA TRIBUTÁRIA: NOVIDADE JURÍDICA.....</b>	<b>43</b>
4.1 A Hipótese de Incidência Tributária do Imposto Seletivo .....	45
4.2 Do Fato Gerador do Imposto Seletivo.....	53
4.3 Da Base de Cálculo do Imposto Seletivo.....	63
4.4 Das alíquotas.....	69
4.4.1 Das Alíquotas dos Veículos .....	69
4.4.2 Das Alíquotas demais produtos sujeitos ao Imposto Seletivo .....	72
4.5 Da Sujeição Passiva do Imposto Seletivo .....	75
4.6 Da empresa comercial exportadora e o Imposto Seletivo .....	78
4.7 Da Pena de Perdimento no Imposto Seletivo.....	79

<b>4.8 Da Apuração do Imposto Seletivo .....</b>	<b>82</b>
<b>4.9 Do Pagamento.....</b>	<b>83</b>
<b>4.10 Do Imposto Seletivo Sobre Importações .....</b>	<b>83</b>
<b>5. A ZONA FRANCA DE MANAUS E O IMPOSTO SELETIVO.....</b>	<b>86</b>
<b>5.1 A criação da Zona Franca de Manaus e das Áreas Livres de Comércio .....</b>	<b>86</b>
<b>5.2. Fases de Vigência do Imposto Seletivo.....</b>	<b>88</b>
<b>5.3 Da Zona Franca de Manaus, das Áreas de Livre Comércio e o Imposto Seletivo ....</b>	<b>89</b>
<b>6. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>93</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>97</b>

## 1. INTRODUÇÃO

Hodiernamente, a prática do Direito Tributário é algo presente na vida dos cidadãos de forma quase simbiótica, já que todas as principais transações da vida cotidiana são enquadradas na lei. Isto é, quando o contribuinte tem a intenção de realizar uma determinada ação, como consequência direta, isso ocasionará um fato gerador que permite configurar a relação tributária. Sendo assim, seja no momento da compra de um bem, seja no recebimento do salário, na aquisição de uma propriedade, entre outros, de forma que o contribuinte realize uma das hipóteses legais, o Estado tem o direito de tutelar aquela operação e receber sua quota para o funcionamento de suas atividades.

Sendo assim, os Estados Modernos têm seu funcionamento baseado na tributação dos seus cidadãos. Ainda assim, em diversos momentos, essa relação não foi pacífica, com diversos abusos sendo cometidos pelas autoridades, que abusavam de sua posição para desfrutar de vários privilégios, o que ocasionou diversos movimentos de revolta ao longo do tempo.

Para melhor elucidar, é possível traçar uma característica principal entre a Inconfidência Mineira (1792), o movimento de Independência dos Estados Unidos (1775-1783) e a Revolução Francesa (1789-1799): a insatisfação popular com a tributação realizada pelas autoridades e a tentativa de combater os excessos, lutando pela própria liberdade e autonomia. Ressalvadas as particularidades desses movimentos, que ocorreram em pleno século XVIII, eles são idênticos em seu estopim: o Estado determina um imposto ou alíquota sobre sua população, que, insatisfeita, se revolta e é reprimida. Ainda assim, essas revoltas provocaram profundas mudanças sociais.

A Inconfidência Mineira, por exemplo, foi um movimento essencialmente elitista, composto por intelectuais, poetas e membros da elite econômica da Capitania de Minas Gerais. Com o jargão/mote, os revoltosos se insurgiram contra o "Quinto dos Infernos", imposto de 20% sobre o ouro extraído, foi visto como uma exploração desmedida das riquezas locais pela Coroa Portuguesa. Sendo assim, esse movimento não teve o sucesso imediato desejado, ocasionando na prisão e execução de Tiradentes, seu mais famoso mártir.

Já o movimento de Independência dos Estados Unidos teve um caráter mais amplo, envolvendo uma parte significativa da população das Treze Colônias. A insatisfação com os pesados tributos britânicos, como o *Stamp Act* e os *Townshend Acts*, culminou na famosa *Boston Tea Party*, onde colonos disfarçados de indígenas jogaram carregamentos de chá no mar como forma de protesto. O slogan "*no taxation without representation*" simbolizava a luta contra a imposição de tributos sem a devida representação política no Parlamento britânico.

Esse movimento resultou na Guerra de Independência e na formação de uma nova nação, baseada em princípios republicanos e democráticos.

Enquanto a Revolução Francesa, por sua vez, teve um impacto ainda mais profundo e abrangente. No século XVIII, a sociedade francesa estava profundamente dividida em três estados: o Clero, a Nobreza e o Terceiro Estado, composto pela burguesia, artesãos, camponeses e trabalhadores urbanos. Sendo assim, a carga tributária recaía desproporcionalmente sobre o Terceiro Estado, enquanto os dois primeiros gozavam de inúmeros privilégios fiscais.

Sendo a Revolução um dos movimentos mais importantes para a Modernidade, já que não só aboliu a monarquia e os privilégios clericais, mas também instaurou um período de intensas transformações políticas e sociais no continente europeu, cujo legado influenciou profundamente a história mundial.

Esses movimentos, apesar de distintos em suas origens e contextos, compartilham a característica de serem respostas populares aos abusos tributários e à falta de representatividade política. Desta forma, tais movimentos demonstram como a tributação pode ser um fator decisivo para a mobilização social e a luta por mudanças estruturais, já que quando um conjunto de indivíduos, reúnem-se em grupos insatisfeitos com a pesada carga tributária, combinada com outros fatores de descontentamento social, podem levar a movimentos revolucionários que não apenas desafiam a autoridade estabelecida, mas também reconfiguram o próprio tecido social e político das nações envolvidas.

Cabe observar que para delimitar o papel da tributação e seu impacto na formação do Estado, Schoueri (2023), traça uma linha do tempo sobre como o pensamento evoluiu, de um Estado Monárquico, com todos os privilégios inerentes aos nobres e ao clero para um Estado de Polícia, onde o tributo assumia a forma de o tributo era o preço a ser pago para que o Estado, provedor de toda riqueza, assegurasse a liberdade dos súditos.

Dito isto, Schoueri (2023) afirma que o Estado Moderno tem características de Estado Fiscal, de forma que o financiamento majoritário é composto pela arrecadação tributária, no qual a população deveria transferir parte da riqueza originada ao Estado. Ademais, como sendo uma das características inerentes ao Estado liberal, o Estado não deveria realizar intervenção no domínio econômico, além de não realizar atos arbitrários que violassem o direito à propriedade da burguesia, sendo traçadas as bases para as garantias legais e institucionais entre contribuinte e o Estado.

Outrossim, este mesmo Estado Fiscal, também diminuiu e aumentou de tamanho, conforme as necessidades da população ao longo da história, sendo que num primeiro momento foi fortemente influenciado pelo pensamento clássico liberal, onde a presença deveria ser mais

enxuta, com o Estado atuando como mero regulador da atividade economia e conferia liberdade aos agentes economicos.

Depois, a partir dos anos 1930, após a crise da Bolsa de Valores de Nova York (conhecida como *big crash* em inglês ou Grande Depressão, em português), observou-se um fiasco do modelo liberal que com seu ideal de liberdade, levou a crise. Por isto, foi necessária uma maior intervenção estatal na economia e deste movimento criou-se o denominado Estado Fiscal Social, que aumentou exponencialmente as competências e, conseqüentemente, para a manutenção de suas atividades, aumentou a carga tributária.

Esta digressão acerca da formação estatal e da modificação ao longo do tempo é necessária, já que é preciso entender o pensamento por de trás do pensamento que levou a atual formação do Sistema Constitucional Tributário, em especial, no Brasil.

Por isto, será visto adiante a evolução constitucional brasileira e como o sistema de tributação evoluiu. Assim, cabe ressaltar que a tributação pode incidir de diversas maneiras sobre a população, sendo os principais alvos o consumo, a renda e a propriedade. Cada uma dessas formas de tributação possui suas peculiaridades, vantagens e desvantagens, impactando a economia e a distribuição de renda de formas distintas.

De forma sintética, a tributação sobre o consumo é aquela que incide sobre a compra de bens e serviços. Um dos principais argumentos a favor desse tipo de tributação é sua capacidade de gerar receita de forma ampla e constante, uma vez que praticamente todos os cidadãos consomem produtos e serviços no dia a dia. Ademais, é um sistema de fácil arrecadação e difícil de ser evadido, pois os impostos são cobrados diretamente no ato da compra. No entanto, esse tipo de tributação é frequentemente criticado por ser regressivo, ou seja, tende a penalizar proporcionalmente mais as classes de menor renda, que gastam uma maior parcela de seus rendimentos no consumo de bens essenciais.

Por outro lado, a tributação sobre a renda se baseia na capacidade contributiva do indivíduo, cobrando impostos de acordo com os ganhos obtidos. Esse tipo de tributação é considerado mais justo, pois tende a ser progressivo, ou seja, os indivíduos com maior renda pagam uma porcentagem maior de seus ganhos em impostos. Além disso, pode ser utilizado como ferramenta para reduzir a desigualdade social, redistribuindo a riqueza de forma mais equitativa. No entanto, a tributação sobre a renda enfrenta desafios como a sonegação fiscal e a complexidade administrativa, que podem diminuir sua eficácia e aumentar os custos de arrecadação.

Por fim, a tributação sobre a propriedade incide sobre bens imóveis e, em alguns casos, sobre certos bens móveis de alto valor. Esse tipo de imposto tem a vantagem de ser

relativamente estável, pois a propriedade não pode ser facilmente escondida ou transferida para evitar a tributação. Além disso, pode desestimular a especulação imobiliária e promover um uso mais eficiente dos recursos. Contudo, a tributação sobre a propriedade também enfrenta críticas, especialmente quando se trata de propriedades de baixa renda, pois pode onerar desproporcionalmente indivíduos que possuem imóveis de baixo valor mas têm rendas limitadas.

Feito essa breve explanação sobre a evolução do pensamento tributário, sua função na sociedade e como o Estado utiliza a receita da arrecadação dos tributos para sua manutenção é preciso abordar sobre a ideia da tributação do consumo e da seletividade.

Assim, o presente trabalho explora a importância do Princípio da Seletividade no contexto da recente reforma tributária, abordando os principais desafios que envolvem a implementação do novo Sistema Constitucional Tributário no Brasil. Cabe ressaltar que este é um tema de grande relevância para o direito tributário e para a sociedade em geral, uma vez que trata de um tópico recente e ainda em evolução, cujos efeitos e aplicações estão em desenvolvimento legislativo, gerando discussões sobre o texto normativo proposto e as possíveis formas de sua aplicação prática. A Reforma Tributária representa uma oportunidade de reestruturação profunda do sistema fiscal do país, aproximando-o das melhores práticas internacionais e promovendo um modelo mais justo, eficiente e transparente.

Dada a complexidade do sistema tributário atual, um dos principais desafios enfrentados no Brasil está na multiplicidade de tributos, nas hipóteses de incidência variáveis e na frequente mudança legislativa. Este cenário dificulta o cumprimento das obrigações tributárias, tanto para os cidadãos quanto para as empresas, e gera custos elevados para manter a escrituração, apuração e o pagamento de tributos. Com a promulgação da Emenda Constitucional nº 132/2023, que estabelece a reforma, a criação de um sistema dual de IVA — incluindo o IBS e o CBS —, assim como a introdução do Imposto Seletivo (IS), busca reduzir essa complexidade, promovendo políticas públicas de incentivo, como o combate à obesidade, entre outros aspectos relacionados à saúde e ao meio ambiente.

Para tanto, o primeiro capítulo do trabalho apresenta uma retrospectiva histórica do sistema constitucional tributário brasileiro, desde a Constituição Imperial de 1824 até a Constituição Republicana de 1988, ressaltando a evolução do pensamento acadêmico sobre a tributação do consumo ao longo das diferentes constituições e o modelo vigente antes da reforma. Este percurso é essencial para entender como o sistema implementado pela CRFB/1988 foi estruturado e para contextualizar as mudanças propostas.

No segundo capítulo, explora-se a importância do Princípio da Seletividade, que fundamenta o Imposto Seletivo ao diferenciar produtos essenciais dos que são nocivos à saúde e ao meio ambiente. Esse princípio visa promover a justiça fiscal, adequando a carga tributária à capacidade contributiva dos cidadãos. Ele garante, por exemplo, que itens de primeira necessidade sejam tributados a alíquotas mais baixas, enquanto produtos como cigarros e bebidas alcoólicas, considerados prejudiciais, sejam tributados de forma mais elevada, refletindo uma carga tributária proporcional ao seu impacto.

O terceiro capítulo se dedica a uma análise detalhada do Imposto Seletivo, destacando-o como uma inovação jurídica relevante no cenário brasileiro. Ainda que o IS tenha sido concebido com uma função extrafiscal — ou seja, um tributo que busca regular comportamentos em vez de apenas arrecadar —, a versão final da reforma reduziu parcialmente esse caráter, devido à necessidade de manter a arrecadação. Com isso, o IS adota uma natureza mista, ora coibindo práticas prejudiciais, ora com uma função arrecadatória. Ainda assim, é essencial que o IS seja efetivamente utilizado como um incentivo a políticas públicas voltadas à saúde e ao meio ambiente, e não somente como uma compensação pela extinção do IPI. Ademais, o trabalho analisa as propostas de emenda constitucional que embasaram o processo da reforma tributária, comparando a PEC nº 45/2019, da Câmara dos Deputados, e a PEC nº 110/2019, do Senado Federal. Esse comparativo evidencia os motivos que levaram à prevalência da PEC nº 45, que traz uma abordagem mais corretiva e visa desestimular o consumo de bens e serviços prejudiciais. Essa escolha revela o esforço em modernizar o sistema tributário brasileiro, alinhando-o a modelos mais eficazes que busquem equilibrar a arrecadação com o bem-estar social. Contudo, o trabalho destaca que a implementação prática do Imposto Seletivo ainda enfrenta desafios significativos, que demandam uma regulamentação cuidadosa para garantir que o objetivo extrafiscal pretendido seja alcançado.

E, para tanto, são apresentados brevemente, o panorama envolvendo a Zona Franca de Manaus (ZFM) e das Áreas de Livre Comércio (ACL) implementadas com o fulcro de promover o desenvolvimento regional, especialmente, na Região Norte e de como a reforma tributária dedicou um capítulo inteiro a este tema e das normas de transição. E, por fim, são traçadas considerações finais sobre o impacto da reforma na carga tributária.

## **2. A TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO: DEFINIÇÃO E FUNCIONAMENTO**

No presente capítulo denominado será abordado brevemente como houve a evolução da tributação sobre o consumo no Brasil, tal que, como houve a mudança legislativa ao longo dos diversas Constituições que vigoraram e de como o poder de tributar, pelo Estado, foi tratado em cada etapa. Ademais, foi abordada o histórico de alguns tributos e seu surgimento antes da atual Carta Magna, especialmente, o ICMS, e de como a competência tributária e orçamentaria era repartida entre a União, Estados e Municípios, especialmente, da mudança de um sistema cuja a arrecadação tributária composta, majoritariamente, de natureza alfandegária para um sistema baseado no consumo interno.

### **2.1 Breve histórico constitucional da tributação indireta sobre o consumo no Brasil**

A criação de um Sistema Constitucional Tributário (Avila, 2012) no Brasil foi fruto de um longo processo legislativo e de uma profunda evolução de pensamento na estruturação do conceito de tributo, estruturando a questão da formulação do poder de tributar outorgado ao Estado, suas hipóteses de incidência, além competência tributária e a derivação do poder de tributar.

Assim, a doutrina dispõe que a competência tributária decorre da Constituição e do poder de tributar, que surge a partir do Constitucionalismo, um fenômeno que consolidou o Estado moderno face ao absolutismo monárquico e que surgiu junto à Revolução Francesa. Nesse sentido, o povo, por meio de seus representantes eleitos, delega poderes e limitações às entidades estatais, inclusive no âmbito tributário. Dado seu caráter, o tributo é visto como uma exceção aos direitos de liberdade e propriedade, só sendo exigido por meio de lei formal.

### **2.2 A Carta Magna de 1824 e o Ato Adicional de 1834**

A Carta Magna de 1824 reflete esses princípios ao atribuir exclusivamente à Câmara dos Deputados, composta por representantes do povo, a competência para iniciar o processo legislativo referente à criação de impostos.

Isso se baseia no entendimento de que a tributação deve ser decidida pelos representantes populares, conforme Art. 36, inciso I: “E' privativa da Camara dos Deputados a Iniciativa. I. Sobre Impostos.” (BRASIL, 1824). Ademais, a primeira menção direta sobre o Tributo ocorre na Constituição de 1824, que dispõe o seu caráter obrigatório, consoante art. 179, XV: “Ninguém será exempto de contribuir para as despesas do Estado em proporção dos

seus haveres”. (BRASIL, 1824).

No contexto imperial brasileiro, a concentração da competência tributária no poder central gerou problemas, especialmente para as províncias, que dependiam de repasses do Tesouro Nacional, frequentemente insuficientes devido ao déficit fiscal nos cofres imperiais. Essa centralização levou as províncias a adotarem práticas fiscais inconstitucionais, como a imposição de tributos locais não autorizados, resultando em uma sobrecarga tributária e no qual os mesmos produtos e gêneros incidiam sobre os mesmos fatos geradores de forma distinta em cada Província.

As tentativas de organizar essa situação começaram com a primeira lei orçamentária em 1827 (Lei de 14 de novembro de 1827), que procurou equilibrar as receitas e despesas públicas e definir regras para a arrecadação tributária nas províncias, destacando a necessidade de melhorias na fiscalização e na redução de abusos fiscais.

Em adendo à Constituição de 1824, foi promulgado o Ato Adicional de 1834, que trouxe diversas mudanças e trouxe uma ideia rudimentar de competência tributária, dispondo que a competência legislativa, bastante genérica, em matéria tributária caberia ao legislador da Câmara dos Deputados e dispunha que no art. 12, do mesmo Ato Adicional, o limite de que: “As Assembléias Provinciais não poderão legislar sobre impostos de importação [...]”. (BRASIL, 1834)

Com o advento deste Ato Adicional ocorreu que as Províncias receberam poderes para instituir quaisquer tributos, desde que não prejudicassem as imposições gerais do Estado e que não se confundissem com os impostos de importação. (São Vicente, 2002, p.252).

Uma das constituições mais longevas na história constitucional brasileira, perdurou por aproximadamente 65 anos, entre parte do denominado Primeiro Reinado (1822-1831), pelo Período Regencial (1831-1840) e o Segundo Reinado (1840-1889) em sua integralidade.

### **2.3 A Constituição Republicana de 1891 e a República Velha**

Diante da Proclamação da República em 15 de novembro de 1889, sobreveio uma nova Carta Magna, promulgada em 24 de fevereiro de 1891. Esta nova Constituição foi fortemente influenciada pelo Constitucionalismo norte-americano, no que a nova Constituição adotou o republicanismo como forma de governo e estipulou que o presidencialismo seria o sistema de governo da república brasileira. Além disso, o nome oficial do Estado passou a ser “Estados Unidos do Brasil”, uma demonstração da influência estadunidense na política brasileira.

Com relação à profunda centralização de poderes, algo extremamente criticado durante

o período monárquico, optou-se pela adoção do Federalismo, modelo de repartição de competências que fora idealizado nos Estados Unidos em 1787 e que perdura até hoje. Segundo Moraes (2024) parafraseando Dalmo Dallari, é possível conceituar o Federalismo como:

O federalismo, que na conceituação de Dalmo de Abreu Dallari é uma “aliança ou união de Estados”, baseada em uma Constituição e onde “os Estados que ingressam na federação perdem sua soberania no momento mesmo do ingresso, preservando, contudo, uma autonomia política limitada”.

Assim, a opção legislativa pelo federalismo possuiu um forte caráter centralizador de Competências, dando forte ênfase na competência da União e dos Estados, conforme visto em Varsano (1996) que afirma que a Constituição de 1891, no início da República, manteve em grande parte o modelo de tributação do final do Império, com o comércio exterior, especialmente o imposto de importação, como principal fonte de receita pública, chegando a representar dois terços da arrecadação e, às vésperas da República, metade da receita total.

Assim, com a adoção do federalismo, a competência tributária foi dividida entre União, estados e municípios, buscava garantir a autonomia financeira aos entes, conforme:

A Constituição de 24 de fevereiro de 1891 adotou, sem maiores modificações, a composição do sistema tributário existente ao final do Império. Porém, tendo em vista a adoção do regime federativo, era necessário dotar os estados e municípios de receitas que lhes permitissem a autonomia financeira. Foi adotado o regime de separação de fontes tributárias, sendo discriminados os impostos de competência exclusiva da União e dos estados. Ao governo central couberam privativamente o imposto de importação, os direitos de entrada, saída e estadia de navios, taxas de selo e taxas de correios e telégrafos federais; aos estados, foi concedida a competência exclusiva para decretar impostos sobre a exportação, sobre imóveis rurais e urbanos, sobre a transmissão de propriedades e sobre indústrias e profissões, além de taxas de selo e contribuições concernentes a seus correios e telégrafos. Quanto aos municípios, ficaram os estados encarregados de fixar os impostos municipais de forma a assegurar-lhes a autonomia. Além disto, tanto a União como os estados tinham poder para criar outras receitas tributárias. (VARSANO, 1996)

A Constituição de 1891, em seu art. 7º, atribuiu à União a competência exclusiva para tributar importações, regular taxas de entrada e estadia de navios, e cobrar taxas de selos e dos serviços de correios e telégrafos federais. Já os estados, conforme o art. 9º, tinham a competência para tributar exportações, imóveis, transmissão de propriedade, indústrias e profissões, além de cobrar taxas sobre atos de seus governos e serviços de correios e telégrafos estaduais. Varsano destaca ainda que os estados eram responsáveis por assegurar a autonomia tributária dos municípios, fixando seus impostos.

Observa-se que, na Constituição de 1891, os municípios não receberam competências tributárias diretas, com os estados assumindo o papel de definir seus impostos, caracterizando um sistema centralizador. Ato contínuo, Varsano (1996), em um profundo artigo que esmiúça

a evolução do sistema tributário ao longo do tempo, ressalta que, no início da República até meados da eclosão da Primeira Guerra Mundial, adotou-se a estrutura tributária existente ao final do Império.

Essa estrutura arrecadatória, segundo o historiador Fausto (2006), era caracterizada pela café-dependência, já que é possível mensurar o impacto econômico deste artigo, sendo possível caracterizá-lo como um dos principais produtos exportados no período e fonte de receitas, conforme:

Ao longo da República Velha, o café manteve de longe o primeiro lugar na pauta das exportações brasileiras, com uma média em torno de 60% do valor total. No fim do período, representava, em média 72,5% das exportações. Dependiam do produto o crescimento e o emprego, nas áreas mais desenvolvidas do país. Ele fornecia a maior parte das divisas necessárias para as importações e o atendimento dos compromissos no exterior, especialmente os da dívida externa. (FAUSTO, 2006, p. 273)

Ainda assim, com a eclosão da Primeira Guerra em 1914 e que durou até meados de 1918, o governo federal começou a diversificar suas fontes de receita, já que o conflito afetou significativamente as exportações brasileiras e, por conseguinte, o valor arrecadado com o Imposto de Exportação (IE). Neste sentido, em 1922, sobrevieram a criação do Imposto de Renda (IR)<sup>1</sup>, de competência federal, e o Imposto de Vendas e Consignações<sup>2</sup>, inicialmente de competência federal e, posteriormente, foi repassado aos estados, tendo como fato gerador a venda mercantil de alguns insumos, em uma espécie de ensaio para as mudanças tributárias significativas que seriam conduzidas pelo fim da República Velha e o início do Governo Provisório de Getúlio Vargas.

## **2.4 O Governo Provisório e o Estado Novo de Vargas (1930-1945)**

Com as tensões políticas internas e pressões econômicas externas, o Brasil passou por uma profunda mudança que abalou a frágil estrutura que concentrava o poder na mão de paulistas e mineiros, com o sistema sendo modificado pela pressão social, dando início ao período conhecido como Governo Provisório (1930-1934) e o Estado novo (1934-1945) de Vargas.

---

<sup>1</sup>O Imposto de Renda foi instituído pelo artigo 21 da Lei de Orçamento nº 4.625.

<sup>2</sup>O Imposto de Vendas e Consignações (IVC) era previsto no Art. 219 do Código Comercial.

Este fenômeno se aprofundou ainda mais, a partir de 1929, com a quebra da Bolsa de Valores de Nova York, já que com a dependência econômica do café e sua vasta produção brasileira e oferta no mercado internacional, o Governo Federal implementou, em um cenário de crise global, a chamada Política Nacional de Valorização de café, consistente na queima do produto, para conter a queda do preço da principal fonte de arrecadação tributária. Ainda assim, foram anos difíceis do ponto de vista econômico.

Assim, tendo este pano de fundo, o debate jurídico ganhou novos contornos com a necessidade de uma nova Carta Magna, diante do fato de que a Constituição de 1891 já não atendia aos interesses da Nação e prever um novo formato de Estado, em voga com as tendências de Constituições Modernas e prevendo os direitos humanos de segunda e terceiras geração, como a do México (1917) e a da República de Weimar (1919). E, por isto, foi instalada uma Comissão de Juristas Notáveis, como uma resposta à chamada Revolução Constitucionalista de 1932, resultando na Constituição de 1934, promulgada em 16 de julho de 1934.

Desta forma, com base na perspectiva de Varsano (1996), a Constituição de 1934 representou um marco na evolução do sistema tributário brasileiro, refletindo as mudanças econômicas e sociais pelas quais o país passava. A partir da crise de 1929, a necessidade de reconfiguração da estrutura tributária tornou-se urgente, especialmente pela queda das receitas provenientes do comércio exterior. Até então, o imposto de exportação era a principal fonte de arrecadação dos Estados, respondendo por mais de 40% de sua receita. No entanto, conforme observado, a proibição da cobrança desse tributo em transações interestaduais e a limitação de sua alíquota a 10% impuseram novas dinâmicas tributárias. Com isto, a redistribuição de competências tributárias entre União, Estados e Municípios emergiu como uma das principais inovações da nova Constituição, com destaque para o Imposto de Vendas e Consignações (IVC), que rapidamente se tornou a maior fonte de receita dos estados, substituindo o papel antes desempenhado pelo imposto de exportação.

Assim, Varsano destaca que a Constituição de 1934 foi crucial para essa transição, pois, ao centralizar a arrecadação de impostos sobre o consumo no mercado interno, ela permitiu que o sistema tributário brasileiro evoluísse para uma fase em que a tributação sobre produtos internos passaria a predominar, conforme:

A Constituição de 1934 e diversas leis desta época promoveram importantes alterações na estrutura tributária do país, deixando-o em condições de ingressar na fase seguinte da evolução dos sistemas tributários, aquela em que predominam os

impostos internos sobre produtos. (...) Em face das limitações impostas à cobrança do imposto de exportação pela Constituição de 1934, o imposto de vendas e consignações tornou-se rapidamente a principal fonte de receita estadual correspondendo, no início da década de 40, a cerca de 45% da receita tributária dos estados, enquanto a participação do imposto de exportação caía para pouco mais que 10%. (VARSANO, 1996)

Esse movimento refletia uma mudança não apenas na fonte de arrecadação, mas também no papel que os Estados desempenhavam dentro do pacto federativo. Com a concessão de competência privativa para tributar vendas e consignações, os estados não apenas aumentaram sua autonomia financeira, mas também foram forçados a buscar novas fontes de receita dentro de suas próprias fronteiras, um movimento que culminou no fortalecimento da economia interna.

Ademais, é possível ressaltar que, para os municípios, a Constituição de 1934 trouxe outra importante inovação: a repartição das receitas dos impostos entre as diferentes esferas do governo, com 30% da arrecadação estadual sendo destinada à União e 20% aos municípios. Nesse sentido, a medida reforçou o federalismo fiscal e estabeleceu um novo patamar de cooperação entre os entes federativos, garantindo que os municípios, até então negligenciados na partilha das receitas, passassem a receber uma parcela significativa da arrecadação. Além disso, o imposto de indústrias e profissões, anteriormente uma fonte exclusiva dos estados, também teve sua arrecadação repartida com os municípios, conforme aponta VARSANO, contribuindo para a descentralização das finanças públicas.

## **2.5 A República de 1946**

O fim do Governo Vargas marcou um momento de grande transformação no Brasil, após anos de autoritarismo sob o Estado Novo (1937-1945). Com o término da Segunda Guerra Mundial em 1945, cabe se ressaltar, que, cresceu exponencialmente a pressão tanto interna quanto externa por uma retomada democrática, já que o Brasil havia participado do conflito ao lado das potências aliadas, que defendiam valores fundamentais como liberdade e democracia. As contradições entre o regime ditatorial de Vargas e o cenário global tornaram insustentável a continuidade do Estado Novo.

Internamente, diversos setores da sociedade, incluindo militares, intelectuais e grupos políticos, clamavam por eleições livres e pela restauração das instituições democráticas, o que culminou na deposição de Vargas em outubro de 1945. Nesse contexto, surgia a necessidade de

uma nova Constituição que refletisse os anseios por uma ordem democrática mais sólida e representativa.

Assim, a Constituição de 1946 foi então promulgada, marcada pela busca de consolidar os direitos civis, políticos e sociais, além de estabelecer um novo equilíbrio entre os poderes, garantindo a transição do Brasil para uma nova fase democrática, após anos de repressão e centralização autoritária.

E, cabe ressaltar, que esta representou uma continuidade no processo de evolução no sistema tributária iniciado em constituições anteriores, com uma ênfase renovada na distribuição de receitas entre os entes federativos. Conforme o Brasil ingressava em uma fase de industrialização sustentada pelas bases introduzidas pelo Estado Novo, o foco da arrecadação se deslocou ainda mais para bases domésticas, refletindo a consolidação de impostos internos como principais fontes de receita para a manutenção do Estado. Por conseguinte, o imposto de consumo passou a representar 40% da receita tributária da União, enquanto o imposto de renda, cuja arrecadação superou a do imposto de consumo em 1944, correspondia a 27% da receita.

Dito isto, embora seja possível dizer que a Constituição de 1946, não tenha reformado profundamente a estrutura proposta em 1934, ela ainda acabou por promover uma modificação significativa na discriminação de rendas entre União, estados e municípios, institucionalizando um sistema de transferências.

Conforme Varsano (1996), a nova Carta introduziu a participação dos municípios em impostos federais e estaduais, com 10% da arrecadação do imposto de renda sendo destinados aos municípios, além de 30% do excesso de arrecadação estadual. Com isto, esta mudança reflete uma evolução no pensamento jurídico e tributário, pois buscava-se equilibrar as finanças públicas dos entes federados, reconhecendo a crescente importância dos municípios na administração pública. Não obstante, conforme apontado, o sucesso dessas medidas foi limitado por fatores como a inflação, que corroía o valor das transferências, e a resistência de alguns estados em repassar os recursos devidos aos Municípios, dada a ausência de mecanismos de coerção, como ocorre no atual ordenamento pátrio pós-Constituição Cidadã.

Outrossim, a Constituição de 1946 limitou a alíquota do imposto de exportação dos estados a 5%, transferindo o imposto de indústrias e profissões integralmente aos municípios. Essa medida consolidava a tendência de centralização dos tributos sobre o consumo interno, enquanto o imposto de exportação perdia relevância. Ao final da década de 60, os impostos internos sobre produtos já representavam 65% da arrecadação total do país, marcando o amadurecimento do sistema tributário brasileiro, que ainda assim carecia de reformas para adequar-se às crescentes demandas de gastos públicos, o que levaria à reforma tributária de

1966. Dessa forma, a Constituição de 1946 contribuiu para a transição de um modelo baseado na tributação do comércio exterior para um sistema mais dependente de impostos sobre o consumo interno e a renda, refletindo o desenvolvimento econômico e a necessidade de maior autonomia financeira para estados e, principalmente, municípios.

## **2.6 A profunda reforma legislativa de 1966 e o Código Tributário Nacional (1967)**

O sistema tributário brasileiro passou por transformações significativas nas décadas de 1950 e 1960, com reformas visando fortalecer o papel do Estado no processo de desenvolvimento econômico e assegurar a sustentabilidade fiscal do governo, fruto das bases fornecidas por Vargas.

Assim, no contexto dos anos 1950, com a criação do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico (BNDE) em 1952 e da Superintendência de Desenvolvimento do Nordeste (Sudene) em 1959, o governo buscava consolidar um modelo de industrialização através de incentivos à entrada de capital estrangeiro e proteção à indústria nacional. Essas medidas fomentaram o crescimento, mas também aumentaram as despesas públicas, evidenciando a necessidade de uma revisão do aparato tributário. Deste modo, já durante essa década, o sistema tributário brasileiro mostrou-se insuficiente para acompanhar o crescimento das despesas do Estado, que passaram de 8% do PIB no final dos anos 1940 para 13% no início dos anos 1960, conforme Varsano (1996) afirma:

O apoio à industrialização e ao desenvolvimento regional gerou um crescimento das despesas que não pode ser acompanhado pelo das receitas. Assim, a despesa do Tesouro Nacional, ao redor de 8% do PIB no final da década de 40, elevou-se para 11% a partir de 1957 e, no início dos anos 60, atingiu a marca dos 13% do PIB. (VARSANO, 1996)

De fato, a incapacidade de o sistema gerar receitas equivalentes às despesas resultou em um crescente déficit do Tesouro, agravado pela falta de estrutura para endividamento público. Como consequência, o governo financiou o déficit por meio de emissão de moeda, o que gerou inflação crescente, atingindo índices alarmantes na década de 1960. Com isto, a reforma tributária se tornou, então, um ponto central para enfrentar a crise econômica e fiscal. Aliada a um contexto de crise civil, moral, social e econômica, a democracia fora substituída pela barbárie da ditadura militar (1964-1985) e cujo autoritarismo marca nosso sistema neste período.

Em 1966, foi aprovada a da EC nº 18/1965, ainda sob a égide da Constituição de 1946, que traz alguns princípios basilares do direito tributário e que constam, inclusive, no CTN e na CRFB/1988:

Art. 2º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - Instituir ou majorar tributo sem que a lei o estabeleça, ressalvados os casos previstos nesta Emenda;

II - cobrar impôsto sôbre o patrimônio e a renda, com base em lei posterior à data inicial do exercício financeiro a que corresponda;

III - estabelecer limitações ao tráfego, no território nacional, de pessoas ou mercadorias, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais;

IV - cobrar impostos sôbre:

a) o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros;

b) templos de qualquer culto;

c) o patrimônio, a renda ou serviços de Partidos políticos e de instituições de educação ou de assistência social, observados os requisitos fixados em lei complementar;

d) o papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros.

§ 1º O disposto na letra *a*, do nº IV é extensivo às autarquias, tão-sômente no que se refere ao patrimônio, à renda ou aos serviços vinculados às suas finalidades essenciais, ou delas decorrentes.

§ 2º O disposto na letra *a*, do nº IV não é extensivo aos serviços públicos concedidos, cujo tratamento tributário é estabelecido pelo poder concedente no que se refere aos tributos de sua competência, ressalvados os serviços públicos federais concedidos, cuja isenção geral de tributos pode ser instituída pela União, por meio de lei especial e tendo em vista o interêsse comum (BRASIL, 1965).

Desta forma, o Art. 2º traz alguns Princípios e garantias ao contribuinte como o da Legalidade (inciso I), a da Anterioridade (inciso II), Não Discriminação Tributária (Inciso III), Princípio da Imunidade Tributária Recíproca (Inciso IV, alínea "a"), Princípio da Liberdade Religiosa (Inciso IV, alínea "b"), Princípio da Imunidade das Instituições Sociais, Educacionais e Partidárias (Inciso IV, alínea "c") e o Princípio da Imunidade Cultural (Inciso IV, alínea "d"). De fato, a importância destes princípios ainda perdura até os dias atuais e foi norteadora para o Código Tributário Nacional.

Após a promulgação desta EC, foi iniciada a discussão sobre o Código Tributário Nacional (CTN), instituído pela Lei nº 5.172 e sancionado em 25 de outubro de 1966. Cabe ressaltar que o CTN foi discutido por uma comissão de juristas e notáveis à época, sendo responsável por reorganizar todo o sistema tributário brasileiro com o objetivo de aumentar a arrecadação e prover meios para a expansão da capacidade de financiamento do Estado.

Esse novo sistema, para a época, buscava alinhar a tributação com as metas de crescimento econômico do período, promovendo incentivos fiscais direcionados a setores estratégicos definidos pelo Governo Militar, continuando a estratégia de beneficiar as montadoras de veículos começada por Juscelino Kubitschek em seu Governo. Com isto, a substituição de impostos cumulativos pelo imposto sobre valor agregado, no caso do Imposto

sobre Produtos Industrializados (IPI), foi uma medida de vanguarda que simplificou a tributação sobre o consumo e trouxe o sistema tributário brasileiro para mais próximo das práticas internacionais.

Essas mudanças foram implementadas em um cenário de centralização do poder decisório nas mãos do governo federal, que visava garantir que os tributos fossem utilizados como instrumentos de política econômica em um cenário dos tempos áureos na economia brasileira, apelidados de “milagre econômico”. Dessa forma, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM), cuja competência fora atribuída aos estados, modelo que se consagrou com o ICMS na remodocratização, foi estruturado para permitir a arrecadação sem ser usado como ferramenta política, enquanto as transferências intergovernamentais asseguravam receita para as unidades com menor capacidade tributária, promovendo um mínimo de autonomia fiscal aos estados e municípios.

Não obstante, a reforma tributária de 1967 trouxe consigo desafios. Em um primeiro momento, o aumento das despesas governamentais para fomentar a industrialização, associado a uma política tributária que priorizava o estímulo à acumulação de capital, resultou em uma carga fiscal considerável sobre o setor produtivo, o que hoje pode se considerar no chamado Custo-Brasil<sup>3</sup>. Em resposta às críticas dos setores empresariais e ao crescente descontentamento das elites econômicas, o governo passou a adotar medidas que aliviavam parcialmente a carga tributária sobre as empresas, o que levou a uma série de ajustes na legislação tributária, incluindo a criação de incentivos fiscais que, mais tarde, começariam a corroer a receita federal.

Nos anos 1970, a política de incentivos fiscais e de centralização de recursos no governo federal manteve-se, sustentada pela criação de tributos adicionais, como o Programa de Integração Social (PIS), em resposta ao esgotamento da capacidade arrecadatória gerado pela concessão de incentivos excessivos. Desta forma, o sistema tributário brasileiro, contudo, começou a mostrar sinais de fragilidade com o fim do “milagre econômico”. Com isto, a carga tributária sustentou-se em torno de 25% do PIB até 1978, mas a proliferação de incentivos minou a capacidade de arrecadação, culminando em um sistema tributário que já não atendia às necessidades fiscais do governo federal.

O contexto de estagnação econômica e alta inflação ao final da década de 1970 exigiu uma reavaliação do sistema tributário, e as emendas constitucionais subsequentes buscaram

---

<sup>3</sup>O Custo-Brasil é um termo cunhado em 1995 pela Confederação Nacional da Indústria (CNI) e é um índice calculado pelo mercado que considera os fatores econômicos, políticos e sociais, além do excesso da burocracia governamental, excessiva carga tributária, entre outros, como a ser considerado quando investe-se capital no sistema produtivo brasileiro.

promover uma maior desconcentração de recursos. Em 1975 e 1980, reformas elevaram os percentuais dos fundos de participação dos estados e municípios (FPE e FPM), numa tentativa de descentralizar recursos. Contudo, a União continuou a utilizar estratégias para manter o controle sobre os recursos, minimizando o impacto da desconcentração fiscal até o início dos anos 1980.

Ao longo dos anos 1980, o esforço de ajustar o sistema tributário continuou com a criação de novos tributos, como o Fundo de Financiamento Social (FINSOCIAL), que buscava compensar a perda de arrecadação e sustentar o orçamento em um período de prolongada crise econômica. Como resultado de esforços legislativos, as emendas constitucionais dos anos 1980, incluindo a Emenda nº 23/83, finalmente promoveram uma maior distribuição de recursos, sinalizando uma mudança no equilíbrio fiscal. Ainda assim, com a mobilização da sociedade, houve um forte apelo social para que o período ditatorial terminasse e, por isto, culminou-se na Constituição de 1988.

## **2.7 A Constituição Cidadã de 1988**

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB/1988), também chamada de Constituição Cidadã, marcou um momento crucial na história política e econômica do Brasil, sendo resultado de um apelo pela retomada do regime democrático, que buscou consolidar os direitos fundamentais, reorganizar o Estado e estabelecer novas diretrizes para o Sistema Tributário Nacional. Em retrospecto a reforma tributária da década de 1960, que foi elaborada de maneira tecnocrática, por um grupo de especialistas dentro de gabinetes governamentais, a mudança promovida foi conduzida por um processo participativo em que políticos e outros atores tiveram papel central na definição do então novo modelo, onde atores marginalizados e excluídos foram incluídos no orçamento público. Isso, por sua vez, resultou em uma estrutura de decisões predominantemente políticas, ainda que essas tenham sido informadas por pareceres técnicos.

Assim, o processo de elaboração da Carta Magna de 1988 permitiu uma intensa participação de vários setores da sociedade, o que tornou o texto constitucional reflexo de uma pluralidade de interesses. Assim, ao contrário dos processos constituintes anteriores, que eram fortemente influenciados por especialistas com visões específicas, a nova Carta Constitucional abriu espaço para uma discussão muito mais ampla e democrática, com visões diferentes. Isso, sem dúvida, trouxe vantagens em termos de legitimidade, mas também impôs grandes desafios, especialmente no que tange à construção de um sistema tributário que equilibrasse a

arrecadação de recursos com as responsabilidades atribuídas ao Estado na social democracia. Desta forma, uma alteração que ocorreu no texto legal foi a adoção por uma descentralização político-administrativa, como forma de fortalecer a Federação, transferindo a competência tributária Estados e Municípios. Porém, tal transferência de competências ocorreu sem uma avaliação detalhada da viabilidade financeira de muitos dos encargos que foram descentralizados, o que contribuiu para o desequilíbrio fiscal que se consolidou nos anos seguintes.

De fato, a reforma tributária instituída pela Constituição, bebeu fortemente do sistema instituído pelos operadores de direito na década de 1960, mas também buscou assegurar uma redistribuição das competências. Essa maior autonomia conquistada foi materializada por diversas modificações no sistema tributário, como a criação do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), que substituiu o antigo ICM e passou a ser o principal tributo de competência estadual. Além disso, estados e municípios foram autorizados a fixar suas próprias alíquotas de impostos, sem a necessidade de aprovação do governo federal.

Essa mudança foi, sem dúvida, um marco importante na história da Federação brasileira, pois reforçou a ideia de que estados e municípios deveriam ser responsáveis pela gestão de suas próprias receitas, refletindo o princípio de descentralização que permeou a Constituição de 1988. No entanto, essa autonomia fiscal foi acompanhada de sérios desafios, uma vez que as novas competências atribuídas aos entes subnacionais nem sempre foram acompanhadas de recursos suficientes para o cumprimento de suas responsabilidades. Nesse sentido, esse descompasso entre a atribuição de encargos e a disponibilidade de receitas foi uma das falhas mais evidentes do sistema tributário pós-1988, e, ao invés de corrigir os desequilíbrios fiscais, a nova Carta acabou por consolidar muitos dos problemas que já existiam no setor público brasileiro.

A intenção de desconcentrar o poder financeiro e promover a descentralização fiscal foi bem intencionada, mas encontrou resistência em diversas frentes. Governos estaduais e municipais, por exemplo, nem sempre estavam dispostos a abrir mão de privilégios fiscais, o que levou à resistência contra algumas inovações que poderiam ter modernizado o sistema tributário de forma mais eficiente. Essa resistência também se manifestou na preferência de muitos desses entes por transferências automáticas de recursos da União, ao invés de investirem em uma estrutura própria de arrecadação eficiente. A busca por recursos fáceis, via repasses federais, foi um dos grandes entraves para o fortalecimento da arrecadação autônoma e, por conseguinte, da própria autonomia fiscal dos entes subnacionais.

É importante destacar que a Constituição de 1988 aumentou significativamente as

transferências da União para estados e municípios, ampliando os percentuais de participação dos entes subnacionais nos impostos federais, como o Imposto de Renda (IR) e o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). Em 1993, por exemplo, os Fundos de Participação dos Estados (FPE) e dos Municípios (FPM) passaram a receber 21,5% e 22,5%, respectivamente, da arrecadação desses tributos. Além disso, o montante transferido dos estados para os municípios também cresceu consideravelmente, com um aumento do percentual do ICMS destinado a essas unidades, de 20% para 25%. Esse rearranjo visava criar um sistema mais equilibrado de distribuição de receitas, mas, na prática, acabou por gerar uma maior dependência dos estados e municípios em relação à União, além de promover distorções na distribuição de recursos.

Além das questões de arrecadação e distribuição de receitas, outro ponto de destaque da reforma tributária de 1988 foi a extinção de impostos considerados ineficientes e a criação de novos mecanismos de financiamento para áreas estratégicas, como a seguridade social. O Finsocial, por exemplo, foi extinto e substituído pela COFINS, uma contribuição destinada ao financiamento da seguridade social, incidente sobre o faturamento das empresas. No entanto, a criação de novos tributos cumulativos, como o próprio COFINS e o Imposto Provisório sobre Movimentações Financeiras (IPMF), introduzido em 1993, piorou a qualidade do sistema tributário ao aumentar a carga sobre determinados setores da economia sem uma contrapartida de melhorias no serviço público.

O desequilíbrio fiscal consolidado após a promulgação da Constituição de 1988 tornou-se uma questão crônica para o governo federal. A União, que já enfrentava dificuldades orçamentárias antes mesmo da Constituição, viu suas receitas serem progressivamente reduzidas devido ao aumento das transferências para estados e municípios e à limitação de suas bases impositivas. A estagnação econômica e a inflação galopante das décadas de 1980 e 1990 agravaram ainda mais essa situação, impedindo o governo de retomar o controle sobre suas finanças. O Plano Collor, em 1990, proporcionou um alívio temporário à receita federal, mas o impacto a longo prazo foi mínimo. De fato, o governo federal viu-se obrigado a adotar uma série de medidas paliativas para enfrentar seu déficit crônico, como a criação de novos tributos e o aumento de alíquotas, o que piorou ainda mais a qualidade do sistema tributário, sem resolver as questões estruturais subjacentes.

Mesmo com a implementação do Plano Real, em 1994, que estabilizou a inflação e promoveu um crescimento econômico moderado, o desequilíbrio fiscal persistiu. A carga tributária aumentou significativamente após a estabilização econômica, mas os gastos públicos, especialmente com pessoal e custeio da máquina administrativa, também cresceram, o que impediu uma melhora substancial na saúde fiscal do governo. A necessidade de novas reformas

no sistema tributário e na estrutura do Estado tornou-se evidente, mas a resistência política e as complexidades inerentes ao federalismo brasileiro dificultaram a implementação de mudanças significativas. Ademais, a partir dos anos 2000, houve um progressivo aumento, ano a ano, da carga tributária ao contribuinte.

## **2.8 Da definição da tributação sobre o consumo**

A academia traz diversas definições envolvendo a tributação sobre o consumo, uma vez que, com o passar do tempo, novas relações comerciais e econômicas surgiram a partir da evolução da sociedade. Além disso, com o apogeu do desenvolvimento industrial, o comércio e os serviços foram sendo moldados pelos costumes e, para tanto, o próprio Estado buscou atender-se a essas novas relações, de forma a extrair receitas por meio de sua competência tributária.

Assim, a tributação sobre o consumo pode ser observada no momento da aquisição de bens e mercadorias, na contratação de serviços e, de forma geral, no atual sistema brasileiro, ocorre uma subdivisão entre os denominados Tributos Diretos e os chamados Indiretos. Nesse sentido, esse fenômeno ocorre porque há uma perspectiva do ônus sobre aquela operação e de quem será o responsável por arcar com ele: o contribuinte de forma direta ou mediante um repasse (diga-se de passagem, por meio do aumento do preço) para o consumidor. Ou seja, supondo que um revendedor de bebidas adquira determinados produtos de uma fabricante, caso ele os revenda a um supermercado, haverá a incidência de ICMS, que, por sua vez, será sentido indiretamente pelo consumidor final, caso a fábrica reajuste o valor de seus produtos após o aumento do custo das matérias-primas e a perda de poder de compra causada pela inflação.

Cabe ressaltar que essa divisão não possui base legal, sendo utilizada pela doutrina tão somente para delimitar o objeto de estudo e também traçar um paralelo. Segundo Ataliba (2021), tal classificação é fruto de um equívoco daqueles que não conseguem distinguir o jurídico do metajurídico. Em outras palavras, seria impossível precisar ou até mesmo estabelecer um critério à prova de falhas para apontar, de forma hipotética, eventual ônus que pudesse ser transferido a terceiro por meio dos impostos ou até mesmo uma situação em que tal obrigação fosse pessoal e intransferível, o que impediria a transferência.

Para melhor elucidar, no caso dos impostos incidentes sobre patrimônio e renda, que são tratados com maior caráter direto, existem casos que dependem explicitamente da ação de terceiros, como quando um contribuinte opta por deduzir gastos médicos ou educacionais apresentando comprovantes de pagamento e nota fiscal. Para tanto, aquele gasto deverá ter sido

declarado pelo profissional liberal. Enquanto isso, alguns tributos, como o imposto de importação, o IPI e o ICMS, apontados como indiretos, muitas vezes têm o respectivo encargo financeiro suportado pelo próprio contribuinte, em face de circunstâncias de fato que o obrigam a tanto.

### **3. O PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE**

No presente capítulo será analisada a previsão constitucional do princípio da seletividade. Para tanto, está diretamente relacionado com o anterior, já que a inclusão da seletividade no arcabouço legal da CRFB/1988 foi uma conquista, já que busca desonerar a carga tributária de itens que são consumidos amplamente pela população mais carente e também torna mais gravoso aqueles itens que são considerados enquanto dispensáveis.

Isto posto, quando é vislumbrado alguns dos itens mais essenciais, tais como o arroz, no feijão, nas massas, entre outros, estes são itens que comumente estão sendo consumidos pelo brasileiro médio em seu cardápio. Deste modo, a seletividade é uma diretriz norteadora para as autoridades fazendárias estaduais na definição das alíquotas de diversos produtos, no ICMS, e para federais, via IPI. Por isto, é preciso entender o que foi a criação da Cesta Básica Nacional de Alimentos e seus possíveis impactos.

#### **3.1 Previsão Constitucional da Seletividade**

As mudanças no pensamento sobre tributação do consumo no Brasil refletem uma trajetória de adaptação ao contexto político e econômico do país, especialmente à medida que a centralização e descentralização tributária foram ajustadas para atender às necessidades de arrecadação e dos objetivos de desenvolvimento da nação.

Assim, se na Constituição de 1824, havia uma centralização das receitas as mãos do governo imperial, o que acabou limitando a autonomia das províncias, com a proclamação da República em 1889 trouxe a Constituição de 1891 e uma nova perspectiva sobre a tributação. Influenciada pelo modelo federalista norte-americano, a Constituição de 1891 dividiu as competências tributárias entre a União e Estados, buscando uma autonomia fiscal maior.

Houve uma maior ruptura com a Constituição de 1934, já que a tributação do consumo passou a ter um papel de destaque, em resposta à queda nas receitas de exportação após a crise de 1929. O imposto sobre vendas e consignações tornou-se uma importante fonte de receita para os estados, consolidando o foco na tributação do consumo interno. Essa tendência se fortaleceu com a Constituição de 1946, que consolidou o imposto de consumo como a principal fonte de receita federal, marcando a transição da tributação sobre o comércio exterior para a dependência da tributação sobre produtos internos.

Já com a reforma de 1966, com a criação do CTN, buscou modernizar e centralizar o sistema tributário, introduzindo O IPI e o ICM. Essas mudanças ajudaram a estruturar a tributação sobre o consumo de maneira mais moderna, aproximando o sistema tributário

brasileiro das práticas internacionais.

E, por fim, a Constituição de 1988 introduziu uma estrutura de descentralização fiscal para fortalecer a autonomia de estados e municípios, o que resultou em um sistema mais complexo, mas com uma maior autonomia para os entes federados na arrecadação. Nesse contexto, o ICMS (antigo ICM) tornou-se o principal tributo estadual sobre o consumo. No entanto, essa descentralização gerou desafios, especialmente pela dependência dos estados e municípios em relação às transferências federais, criando uma disparidade entre as responsabilidades fiscais e a capacidade de arrecadação.

Dito isto, o legislador constituinte trouxe duas ideias para o cálculo de um tributo: a ideia de progressividade, isto é, no qual o contribuinte deve, a partir de seu perfil econômico contribuir. Para tanto, o conceito de capacidade contributiva que é relacionado diretamente a ideia de progressividade e é expresso no art. 145, § 1º, da Constituição, no qual se prevê que:

Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. (BRASIL, 1988)

Já a ideia da essencialidade se vincula intrinsecamente princípio da seletividade dos bens e serviços, permitindo que as alíquotas desses impostos variem não com base na capacidade contributiva do contribuinte, como ocorre na progressividade, mas sim com base na natureza do próprio produto ou serviço. Desta forma, os produtos essenciais para a população, como alimentos e medicamentos, tendem a ser tributados com alíquotas menores, enquanto bens considerados de luxo ou supérfluos são tributados a uma alíquota mais alta. Assim, a essencialidade é o critério central para determinar a alíquota aplicável, com o foco no produto ou serviço, e não na condição econômica do contribuinte.

O Princípio da Seletividade é recepcionada expressamente nos Arts. 153, IV, § 3º e 155, II, § 2º, III da CRFB/1988 em que incidem atualmente sobre o IPI, de competência da União, e o ICMS, de competências dos Estados, consoante:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

(...)

IV - Produtos industrializados;

(...)

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

I - **Será seletivo, em função da essencialidade do produto;**

(...)

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II - Operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

III - **Poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços.** (BRASIL, 1988) (destacados os pontos onde a seletividade é mencionada)

Desta forma, o conteúdo da seletividade em si compreende à própria ideia de essencialidade, indicando que os referidos impostos podem ter alíquotas variadas, não em função da base de cálculo, assim como na progressividade, mas em função da essencialidade dos próprios produtos que originam o fato gerador.

Schoueri (2024) afirma que:

Vê-se, em ambos os casos, que a seletividade se apresentou vinculada à essencialidade, indicando que os referidos impostos poderiam ter alíquotas variadas, não em função da base de cálculo, como na progressividade, mas em função da essencialidade dos próprios produtos. (...) Ao se afirmar que a essencialidade é conceito indeterminado, rejeita-se, simultaneamente, seja caso de discricionariedade. O constituinte foi preciso com relação ao critério a partir do qual as alíquotas podem variar: deve-se examinar o produto (no caso do IPI) ou a mercadoria ou serviço (para o ICMS), decidindo sobre sua essencialidade. O foco é no produto, não no contribuinte. (SCHOUERI, 2024)

Mas, afinal, quando é definida a essencialidade de um produto? Em que momento o legislador definiu o caráter de um bem e se este seria considerado superfluo? Qual o impacto na renda da sociedade? Danilevicz (2009) faz uma crítica sobre esse ponto:

O que ocorre através da aplicação da seletividade é uma presunção de existência de riqueza, reveladora de potencial capacidade contributiva do consumidor. Assim, a sua aplicação apresentará distorções quando a parcela mais favorecida da população também adquire produtos, mercadorias ou serviços de primeira necessidade, com reduzida ou nenhuma tributação, quando, na realidade, teria condições de suportar o ônus tributário. De igual modo, o indivíduo economicamente menos favorecido, ao adquirir um produto, mercadoria ou serviço considerado supérfluo, arcará com a mesma carga tributária existente para os economicamente mais favorecidos, porém, o ônus suportado em relação à sua receita será proporcionalmente mais elevado. DANILEVICZ (2009)

De fato, cabe, muitas vezes, ao legislador, em sede de lei complementar ou em lei ordinária, definir o que é considerado essencial ou superfluo, além de categorizar o tratamento tributário correspondente que um bem receberá. Nesse sentido, a essencialidade pode ser configurada somente pelos produtos que compõe a chamada cesta básica? Ou pode-se considerar outras coisas que permeiam o cotidiano?

A resposta pode ser entendida como um juízo de valor que vai diferenciar entre as

consideradas essenciais para que o ser humano tenha condições de ter um mínimo essencial para sua sobrevivência daquilo que é mais ou menos necessário ou como sendo superfluo, de forma que a tributação acompanhe essa diferença e que, consciente e deliberadamente, o legislador busque que determinado produto ou mercadoria seja tributado de maneira mais acessível para todas as camadas da população, inclusive, as mais vulneráveis.

A própria Lei Kandir (LC Nº 87/1996) foi um exemplo significativo, já que além de estabelecer a regulamentação do ICMS, previu que produtos primários e semi-elaborados, quando exportados, ficam isentos do ICMS. Ademais, a LC Nº 194/2022 torna os combustíveis, à energia elétrica, às comunicações e ao transporte coletivo enquanto bens essenciais e por isto, tiveram a aplicação de uma alíquota pautada pela seletividade e com um percentual menos gravoso, conforme:

Art. 32-A. As operações relativas aos combustíveis, ao gás natural, à energia elétrica, às comunicações e ao transporte coletivo, para fins de incidência de imposto de que trata esta Lei Complementar, são consideradas operações de bens e serviços essenciais e indispensáveis, que não podem ser tratados como supérfluos.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:

I - é vedada a fixação de alíquotas sobre as operações referidas no caput deste artigo em patamar superior ao das operações em geral, considerada a essencialidade dos bens e serviços (BRASIL, 2022)

Para fins de reforma tributária, é preciso entender o que atualmente os governos estaduais, especialmente, nos Estados do Sudeste consideram enquanto essencial e comparar com a previsão do governo para o novo sistema tributário.

### **3.2 Tipos de produtos essenciais**

Assim, cada Estado possui competência para definir as alíquotas do que considerada essencial, não obstante, o tratamento tributário dispendido para cada item possui uma ampla gama e previsão legal. Por este motivo, é preciso analisar algumas características e entender o ponto de partida de alguns Estados, quais sejam, Minas Gerais e São Paulo.

Em Minas Gerais, 2º Estado mais populoso do país, atrás apenas de São Paulo, para melhor elucidar, o RICMS acaba trazendo previsões que demonstram algumas escolhas do legislador, pensando no impacto social, econômico e político que uma alíquota pode ter, além de como a realidade daquele Estado é refletida na tributação.

Sendo assim, um caso emblemático é de que a energia elétrica para Hospitais e Instituições de Ensino tem uma alíquota de 6%, conforme item 1, Parte 1, do Anexo I do RICMS-MG, com vigência até 31/12/2028. Ou seja, dado o caráter social e do retorno destes locais, o Governo concede uma redução na alíquota.

Além disso, no caso de fornecimento de energia elétrica para irrigação rural noturna, o governo mineiro concede um benefício para produtores rurais e tem alíquota fixada em 7%, conforme definido pela Aneel, conforme subitem 2.2, Parte 1, do Anexo I do RICMS-MG, vigente até 31/12/2028. E os produtos Apícolas, tais como mel, própolis e derivados que contenham pelo menos 50% desses elementos têm alíquota reduzida de 7%, incentivando a produção e consumo de produtos naturais. Amparo em item 2, Parte 1, do Anexo I do RICMS-MG, válido até 31/12/2032.

Outro exemplo é de que os produtos alimentares de produção nacional tem uma alíquota de 12%, sendo aplicada a alimentos básicos como arroz, feijão, fubá de milho, farinha de milho e farinha de mandioca, conforme subitem 4.2, Parte 1, do Anexo I do RICMS-MG, com vigência indeterminada. Além disso, os medicamentos genéricos, conforme regulamentação da Anvisa, também têm alíquota reduzida de 12%, promovendo o acesso a tratamentos de saúde essenciais, de acordo com subitem 4.4, Parte 1, do Anexo I do RICMS-MG, com vigência indeterminada.

Já os combustíveis para Agricultura e Transporte tem uma alíquota de 15% para óleo diesel, essencial ao transporte e agricultura, conforme subitem 5.1, Parte 1, do Anexo I do RICMS-MG, com vigência indeterminada. Enquanto, os demais itens tem uma alíquota média de 18% (dezoito por cento).

Enquanto o RICMS-SP de São Paulo traz o que é essencial a energia elétrica para contas residenciais que apresentem consumo mensal de até 200 kWh possui uma alíquota de 12%, conforme o Artigo 54 da Lei 6.374/89. Essa medida busca garantir o acesso à energia de forma mais acessível para famílias com menor consumo. Por outro lado, as contas residenciais que ultrapassam esse consumo têm uma alíquota de 25%, também prevista no mesmo artigo. Essa diferenciação reflete a necessidade de equilibrar o consumo elevado, considerando o impacto financeiro nos consumidores.

Adicionalmente, a energia elétrica utilizada no transporte público eletrificado de passageiros é tributada à alíquota de 12%, conforme o Artigo 54 da mesma legislação, visando incentivar o uso de transporte sustentável. A energia utilizada em propriedades rurais, desde que inscritas no Cadastro de Contribuintes do ICMS e ativamente exploradas para atividades agrícolas ou pastorais, também é tributada em 12%, conforme o mesmo artigo, reconhecendo a importância do setor agrícola na economia. Já os produtos alimentares básicos como arroz, feijão, fubá de milho, farinha de milho e farinha de mandioca, carne de ave, coelho ou gado bovino, suíno, caprino ou ovino, tem uma alíquota de 12%, conforme Art. 54 do RICMS-SP.

Há uma semelhança entre muitas alíquotas nos dois Estados, diferindo um outro

incentivo tributário existente, vide que há um significativo alinhamento no Conselho Nacional dos Secretários de Fazenda (CONSEFAZ).

Dito isto, o que o Governo Federal, no panorama da Reforma Tributária, considera enquanto itens de caráter essencial? A resposta começa a ser encontrada na EC N° 132/2023, que criou a Cesta Básica Nacional de Alimentos, e no Art. 120 do PLP N° 68/2024, *in verbis*:

Art. 120. Ficam reduzidas a zero as alíquotas do IBS e da CBS incidentes sobre as vendas de produtos destinados à alimentação humana relacionados no Anexo I desta Lei Complementar, com a especificação das respectivas classificações da NCM/SH, que compõem a Cesta Básica Nacional de Alimentos, criada nos termos do art. 8º da Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023.

Parágrafo único. Aplica-se o disposto nos §§ 1º, 2º e 4º do art. 121 desta Lei Complementar às reduções de alíquotas de que trata o caput deste artigo. (BRASIL, 2024)

Dessa forma, o Governo, ciente do panorama de insegurança alimentar que ainda assola os brasileiros, dispôs no Anexo I e Anexo XV, quais são os itens ditos enquanto essenciais e que terão uma redução de 100% na cobrança da alíquota de IBS e CBS, sendo estes reunidos na tabela abaixo:

Arroz
Leite fluido pasteurizado ou industrializado, na forma de ultrapasteurizado, leite em pó, integral, semidesnatado ou desnatado; e fórmulas infantis definidas por previsão legal específica
Manteiga
Margarina
Feijões
Raízes e tubérculos
Cocos
Café
Óleo de soja e óleos de babaçu
Farinha de mandioca
Farinha, grumos e sêmolos, de milho; e grãos esmagados ou em flocos, de milho
Farinha de trigo
Açúcar
Massas alimentícias
Pão do tipo comum (contendo apenas farinha de cereais, fermento biológico, água e sal)
Óleos de milho
Aveia
Farinhas
Carnes bovina, suína, ovina, caprina e de aves e produtos de origem animal (exceto <i>foies gras</i> )
Peixes e carnes de peixes (exceto salmonídeos, atuns, bacalhaus, hadoque, <i>saithe</i> e ovas e

outros subprodutos)
Queijos tipo mozzarella, minas, prato, queijo de coalho, ricota, requeijão, queijo provolone, queijo parmesão, queijo fresco não maturado e queijo do reino
Sal (incluídos o sal de mesa e o sal desnaturado) e cloreto de sódio puro, mesmo em solução aquosa ou adicionados de agentes antiaglomerantes ou de agentes que assegurem uma boa fluidez, e água do mar;
Ovos
Produtos hortícolas (exceto cogumelos e trufas)
Frutas frescas ou refrigeradas e frutas congeladas sem adição de açúcar ou edulcorantes
Plantas e produtos de floricultura relativos à horticultura, cultivados para fins alimentares, ornamentais ou medicinais.

Fonte: Elaboração própria

Enquanto alguns outros produtos têm redução de alíquota de 60% no importe de IBS e CBS a ser recolhido, como forma de incentivar o consumo e também não tributar excessivamente estes itens presentes no cardápio do brasileiro médio, quais sejam:

Crustáceos (exceto lagostas e lagostim) e moluscos
Leite fermentado, bebidas e compostos lácteos
Mel natural
Mate
Farinha, grumos e sêmolos, de cereais; grãos esmagados ou em flocos, de cereais, exceto os grãos de milho; e amido de milho
Tapioca e seus sucedâneos
Óleos vegetais, exceto óleos de babaçu; e óleo de canola
Massas alimentícias
Sucos naturais de fruta ou de produtos hortícolas sem adição de açúcar ou conservantes
Polpas de frutas sem adição de açúcar ou conservantes
Pão de forma
Extrato de tomate

Fonte: Elaboração própria

### 3.3 Tipos de produtos superflúos

A ideia de superfluo pode ser entendida como sendo aquilo que não é essencial para o mínimo existencial ou tem um caráter luxoso, isto é, possui finalidade meramente estética,

coméstica ou tem um caráter de adornar. Enquanto isso, o que é considerado superflúo no Estado de São Paulo e de Minas Gerais tem uma similaridade de, a luz da seletividade, observar as bebidas alcólicas, o tabaco, dentre outros, como produtos a terem uma alíquota mais gravosa, em patamar igual ou superior a 25% para estes bens pelo seu impacto na sociedade.

Por um lado, no RICMS-MG: os cigarros e produtos de Tabacaria, taxados com alíquota de 25%, devido aos impactos negativos à saúde pública, conforme subitem 9.1, Parte 1, do Anexo I do RICMS-MG, com vigência indeterminada. Enquanto as bebidas Alcoólicas (exceto cervejas e aguardente de cana): Bebidas como vinhos, licores e destilados estão sujeitos a uma alíquota de 25%, conforme subitem 9.2, Parte 1, do Anexo I do RICMS-MG, com vigência indeterminada.

Dito isto, um outro caso é o das armas e munições: Com alíquota de 25%, armas e munições têm uma carga tributária elevada para limitar o consumo, conforme subitem 9.4, Parte 1, do Anexo I do RICMS-MG, com vigência indeterminada.

Outro tópico que é sobretaxado, infelizmente, são os produtos de perfumaria e cosméticos são tributados a 25%, visando à restrição de consumo de bens de luxo, conforme subitem 9.7, Parte 1, do Anexo I do RICMS-MG, com vigência indeterminada.

Já Joias e outros artefatos de ourivesaria, importados de fora do GATT, têm alíquota de 25%, de acordo com subitem 9.8, Parte 1, do Anexo I do RICMS-MG, com vigência indeterminada.

E, por fim, os solventes são taxados a 31%, dado seu elevado impacto ambiental, conforme subitem 10.1, Parte 1, do Anexo I do RICMS-MG, com vigência indeterminada.

Por outro lado, no RICMS-SP, os produtos considerados supérfluos, como as bebidas alcoólicas, são taxados em 20% nas operações internas, conforme o Artigo 54-A da Lei 6.374/89. A legislação também impõe uma alíquota de 25% para bebidas alcoólicas classificadas nas posições 2204, 2205 e 2208 do NCM/SH, conforme o Artigo 55.

Além disso, o fumo e seus sucedâneos manufaturados são tributados em 30%, conforme o Artigo 55-A, refletindo a preocupação com a saúde pública. Produtos como perfumes e cosméticos, classificados nas posições 3303, 3304, 3305 e 3307 DO NCM/SH, estão sujeitos a uma alíquota de 25%, conforme o Artigo 55, indicando que esses bens são considerados de luxo. Com isso, a legislação busca regular o consumo e garantir uma arrecadação justa, equilibrando interesses sociais e econômicos.

#### **4. O IMPOSTO SELETIVO E A REFORMA TRIBUTÁRIA: NOVIDADE JURÍDICA**

Conforme exposto amplamente na Introdução, diversos foram os motivos que levavam a necessária percepção de uma reforma que permitisse a simplificação tributária, já que com a existência de diversos tributos, hipóteses de incidência e alterações na legislação local, especialmente, nos diversos RICMS, tornavam a vida dos contribuintes mais difícil. Então com nossa base tributária traçada ao longo da década de 1960 e sendo positivada pela CRFB/1988, conforme já visto no Capítulo 02, que traçou um panorama histórico da tributação sobre o consumo no Brasil.

Assim, as propostas de uma Reforma Tributária começaram a ser vistas com mais força, ao longo da década de 2010, sendo palco de profunda discussão em congressos, seminários e debates entre acadêmicos, tendo inspiração pelo modelo do IVA adotado em países da OCDE, começaram a sugerir a unificação tributária como meio para este fim. Deste modo, surgiram, especialmente dois grandes projetos apoiados: as Propostas de Emenda à Constituição (PECs) N° 45/2019 e N° 110/2019, e na qual futuramente se transformaram na versão final da Emenda à Constituição N°132/2023. Com isto, foi feita uma tentativa de alinhar o Sistema Constitucional Tributário brasileiro às práticas globais, incluindo as práticas adotadas na taxaço do consumo de produtos, bens e serviços, além da ideia de ser um instrumento corretivo para a correço de práticas com impacto negativo no meio ambiente e na saúde.

Assim, um ponto central dessa discussão é entender a real função desse novo imposto chamado de Imposto Seletivo ou que fora apelidado jocosamente de “Imposto do Pecado”. Cabe ressaltar, afinal, que o presente trabalho não abordará a ideia de eventual valoração de uma prática sob prisma religioso e sim, buscar compreender a aparente preocupação do legislador ao instituí-lo e se ele cumprirá sua função de diferenciar os produtos essenciais dos produtos dito enquanto nocivos ou se este servirá como mero propósito arrecadatório, em substituição a arrecadação derivada do IPI. Afinal, ainda que à primeira vista possa parecer que essa questão extrapole a esfera estritamente jurídica, o aprofundamento teórico e as discussões preparatórias trazem elementos cruciais para a sua completa interpretação à luz de uma iniciativa nunca antes vista no ordenamento pátrio e que supostamente busca auxiliar o cumprimento de políticas públicas, mas no qual é necessária entender eventual motivaçooculta.

Cabe ressaltar, em seu cerne, tal como foi concebido, o IS carrega duas características principais que remontam à estrutura constitucional brasileira já existente: em um primeiro aspecto, ele acaba por substituir o IPI, funcionando como uma evolução deste tributo, devido à sua revogação na reforma e nas regras de transição; já em um segundo momento, é possível

estabelecer sua natureza extrafiscal, estabelecido pela Constituição para desestimular o consumo de produtos nocivos tanto ao meio ambiente quanto à saúde. Durante os debates no Congresso Nacional, ficou claro que a intenção do imposto era atuar como uma medida corretiva sobre externalidades negativas. Não obstante, apesar de essas características terem sido bem acolhidas no processo legislativo e nos relatórios presentes nas diversas Comissões do Congresso, o enfoque extrafiscal do tributo foi diluído na versão final aprovada. Isso se deve, em parte, à relevância financeira da arrecadação tributária que esse imposto poderá trazer futuramente aos cofres públicos, além da sua importância para a manutenção do federalismo e do equilíbrio fiscal entre a União, Estados e Municípios.

A princípio, a eminente substituição do IPI pelo IS, embora figure enquanto premissa central da reforma tributária, conforme o texto legal, supostamente não se destinaria a manter o volume de arrecadação do tributo anterior. Com isto, a EC prevê a adoção, de forma pragmática, de uma metodologia de cálculo comparativo entre os montantes arrecadados pelo IPI, PIS e COFINS na atual conjuntura, antes do período de transição, e a expectativa arrecadatória do Imposto Seletivo e da CBS com sua plena implementação. Dessa forma, o legislador buscava amenizar o impacto da reforma sobre a receita federal sob o mote de que não seria mensurado isoladamente entre IPI e IS, mas suportado, de forma integrada entre todos esses tributos. Este complexo cálculo busca atender a árdua missão de não aumentar a carga tributária, algo que ainda não pode ser mensurado.

Embora possuíssem suas diferenças entre si, desde o início, as PECs N° 45/2019 e N° 110/2019 já previam a criação de um Imposto Seletivo sobre o consumo, seguindo a tradição ocidental moderna de equilibrar a sistemática de um tributo geral com a adoção de impostos específicos.

Para tanto é preciso entender a sutil diferença, a PEC N°110, propunha um imposto focado sob uma ótica arrecadatória, incidindo sobre operações com petróleo e seus derivados, combustíveis e lubrificantes de qualquer origem, gás natural, cigarros e outros produtos do fumo, energia elétrica, serviços de telecomunicações, bebidas alcoólicas e não alcoólicas, e veículos automotores novos, terrestres, aquáticos e aéreos. Por outra perspectiva, a PEC N° 45 propunha um tributo com caráter extrafiscal, voltado para regular o consumo de bens e serviços específicos, deixando a cargo de legislação ordinária a definição dos produtos a serem tributados.

Por conseguinte, essa divergência seria fundamental para entender cada proposta: a PEC N° 110 é mais abrangente e prioriza a arrecadação, enquanto a PEC N° 45 tem uma abordagem corretiva, propondo um imposto para lidar com os impactos negativos de determinados bens, o

que reforça seu caráter extrafiscal, porém sem definir expressamente sua hipótese de incidência.

E isto é importante porque, apesar da redação da Emenda final conter elementos de ambos as Propostas, o projeto derradeiro que acabou sendo aprovado e discutido foi a PEC N° 45, tendo prevalecido uma necessidade de deixar para uma definição posterior.

Cabe ressaltar que, em sua versão original, a PEC N° 45 previa a criação do Imposto Seletivo no artigo 154 da Constituição de 1988, conforme o texto abaixo:

Art. 154.

(...)

III – Impostos seletivos, com finalidade extrafiscal, destinados a desestimular o consumo de determinados bens, serviços ou direitos. (BRASIL, 2019)

A justificativa dada pelo autor da PEC, Deputado Baleia Rossi (SP) para a criação desse imposto era reduzir o consumo de bens com efeitos negativos, como cigarros e bebidas alcoólicas, incidindo sobre uma única fase da cadeia produtiva, possivelmente na saída da fábrica ou durante a importação. Essa lógica se repete em várias passagens do projeto, ressaltando a necessidade de regular externalidades negativas através da tributação. Deve-se dizer que Durante a tramitação da PEC, a Comissão de Constituição, Justiça e de Cidadania (CCJ) da Câmara, o texto sofreu algumas modificações, como a inserção do imposto no artigo 153 da Constituição, vinculando sua arrecadação também aos estados e municípios, e permitindo que o Executivo ajuste as alíquotas por decreto, sem perder de vista a função extrafiscal do tributo.

Já durante sua passagem pelo Senado Federal, alguns aprimoramentos importantes durante o trabalho de análise da CCJ, pela relatoria do Senador Eduardo Braga, inclusive com a defesa do modelo dual de IVA (com a criação de um IBS e de uma CBS) e a previsão de que o Imposto Seletivo teria finalidade extrafiscal, voltada ao desestímulo do consumo de alguns produtos que gerariam externalidades negativas (fumo, bebidas alcoólicas etc.). Além da preocupação em garantir, ainda, que a arrecadação do IS não poderia exceder à do IPI, inserindo um mecanismo de controle na arrecadação, o que será abordado mais adiante.

#### **4.1 A Hipótese de Incidência Tributária do Imposto Seletivo**

Ataliba (2021) dispõe que a hipótese de incidência é definida como o fato gerador do tributo, ou seja, é o conjunto de circunstâncias ou fatos previstos na lei que, ao ocorrerem, fazem surgir a obrigação de pagar um tributo. Nesse sentido, essa delimitação precisa e objetiva da chamada hipótese de incidência é essencial para garantir a segurança jurídica, pois ela

determina o exato momento e as condições em que a relação jurídico-tributária nasce.

Assim, é preciso ressaltar que este conceito não deve ser confundido diretamente com a obrigação de pagar o tributo, já que é possível correlacionar a hipótese de incidência como sendo o antecedente lógico e necessário, ou seja, é a previsão legal que, ao se concretizar no mundo real, gera a obrigação de pagar. A partir dessa distinção, é fundamental no direito tributário, pois reforça o caráter legalista de que o tributo só pode ser exigido quando todos os elementos previstos na hipótese de incidência ocorrerem plenamente, respeitando-se os princípios da legalidade e da tipicidade. A interpretação dessa hipótese deve ser sempre restrita, evitando a ampliação dos casos em que os tributos são exigidos.

A partir dessa concepção, ATALIBA estipula alguns critérios, sendo estes, o critério material, o critério espacial, o critério pessoal e o critério temporal. De forma sintética, o critério material refere-se ao fato gerador que dá origem à obrigação tributária, tais como a aquisição de um bem ou a prestação de um serviço. Enquanto isso, o critério espacial ou territorial é responsável por delimita a área geográfica onde o tributo será aplicado, determinando a competência do ente federativo (União, Estados ou Municípios) para instituí-lo e cobrá-lo. Já o critério temporal/espacial estabelece o momento e o período em que o fato gerador ocorre, vinculando o tributo a um instante específico de tempo e local. Já o critério pessoal identifica os sujeitos da relação tributária: o sujeito ativo, que é o ente arrecadador, e o sujeito passivo, que é a pessoa física ou jurídica obrigada ao pagamento do tributo.

Esta breve explicação é fundamental, visto que é preciso abordar sobre a hipótese de incidência prevista no regramento da N°132/2023 e seu caráter. Desta forma, a Emenda adicionou o inciso VIII ao Art. 153, que trata dos impostos de competência da União, conforme o texto constitucional aprovado e que traz a seguinte regra de competência:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

(...)

VIII - produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços que **causem danos à saúde ou ao meio ambiente**, conforme disposto em lei complementar. (destacado) (BRASIL, 2023)

Ou seja, o Imposto Seletivo terá como objetivo tributar o consumo de bens e serviços que causem prejuízos à saúde ou ao meio ambiente, compensando externalidades que, anteriormente, não eram refletidas no preço desses produtos, sendo disposto em lei complementar. Embora o caráter extrafiscal do IS tenha sido um ponto discutido, a redação final não o menciona explicitamente devido à alteração do § 6º do inciso VIII do art. 153.

Assim, conforme visto anteriormente, a terminologia adotada pelo legislador busca evitar, intencionalmente, alguns dos problemas jurídicos decorrentes de interpretações excessivamente formais adotadas pelos órgãos fazendários, especialmente no que diz respeito à distinção entre "mercadorias" e "serviços" que se avizinhavam anteriormente no sistema e no qual enfrentavam uma zona cinzenta, em que se tentava classificar e definir a competência tributária do ente. Deste modo, tais categorias, no passado, foram objeto de frequentes discussões nos tribunais, com mercadorias sendo interpretadas como bens corpóreos e serviços como ações específicas de "fazer", conforme definido pela LC Nº 116/2003 e no qual se formulavam decisões heterogêneas nos Tribunais Superiores, que ora consideravam a incidência de ICMS ou de ISS, a exemplo das discussões envolvendo a economia digital e os softwares<sup>4</sup> e a celeuma superada sob se configuraria enquanto bem vendido pelo seu caráter padronizado ou serviço, visto que foi encomendado e feito sob medida.

Com este objetivo, a nova formulação busca, portanto, superar essa rigidez e oferecer uma linguagem mais ampla e inclusiva, que abranja diversos tipos de atividades econômicas. Ademais, tal abordagem reflete uma tentativa clara de simplificar o sistema e reduzir a possibilidade de disputas jurídicas. Em vez de se prender a interpretações semânticas que muitas vezes resultam em longas batalhas judiciais, a reforma adota uma linguagem mais acessível e funcional. A partir do excesso de formalismo, que por vezes já foi a fonte de insegurança jurídica aos contribuintes, é evitada, favorecendo a ideia construtivista de um sistema mais ágil e alinhado com os princípios de eficiência e simplificação tributária, relegando muitas definições à matéria de Lei Complementar.

Há uma visão favorável de Andrade (2024) sobre essa escolha do legislador durante a discussão da Reforma Tributária:

A solução foi correta: o formalismo é um reforço da segurança jurídica e da legalidade, em relação mediata com a democracia representativa. As discussões judiciais restritivas do campo de incidência tributária de toda sorte não reforçam a democracia, tanto é que, para cada grande tese desse padrão de dúvida semântica sobre sentido e alcance de um termo da regra de competência, logo se seguiu emenda constitucional ou lei complementar que sanasse a antinomia apontada por decisões judiciais de maioria simples do Supremo Tribunal Federal. Em termos mais diretos, a questão não era ausência de representação política parlamentar (como ocorre até hoje na tentativa de se criar uma regra geral antielisiva no Brasil), mas construção de entendimento judicial predominante com base em um voto de diferença. (ANDRADE, p. 92, 2024)

Ademais, o uso da conjunção "e" em várias passagens da Emenda Constitucional n. 132/2023 é emblemático, já que ao conectar "bens e serviços" de forma coordenada, o legislador

---

<sup>4</sup>Consoante visto na ADI 5659 em que se decidiu pela incidência de ISS sobre as operações de licenciamento ou a cessão de direito de uso de programas de computador (*software*), ao invés de ICMS.

optou por uma redação que rompe com antigas divisões conceituais e cria um campo de incidência mais fluido. A escolha desse conector reforça a ideia de soma e inclusão, permitindo que ambas as categorias sejam tratadas de maneira conjunta e sem distinções rígidas, o que ajuda a evitar litígios desnecessários e amplia o escopo de aplicação do imposto.

Com a promulgação da EC N° 132/2023, é possível dizer que foi lançada a fundação da Reforma Tributária. Não obstante, a regulamentação da Reforma sobreveio somente com o PLP N° 68/2024 que tratam da instituição do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), da Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo (IS); enquanto o PLP N° 37/24, trata do contencioso administrativo tributário do IBS, CBS e IS. Deste modo, estes projetos foram submetidos ao Congresso Nacional em 25 de abril de 2024 e, até o momento de fechamento deste trabalho, o primeiro projeto já foi aprovado na Câmara dos Deputados e encontra-se em discussão no Senado Federal. Já com relação a discussão do contencioso administrativo fruto da reforma ainda enfrenta algumas indefinições e dúvidas e que o fizeram ainda estar em discussão na Câmara dos Deputados.

Deste modo, para que possa ser entendida a Hipótese de Incidência do Imposto Seletivo, é cabível analisar o PLP N° 68/2024. Este projeto, ainda, em discussão, adota, em suas disposições preliminares, um amplo arcabouço de conceitos que serão utilizados, em seu Art. 3º, de forma a construir uma concepção abrangente e que será responsável por definir os sujeitos da relação jurídico tributária e como serão considerados os bens, que incluirão, inclusive, os direitos, o que se entende por fornecimento, além da figura dos fornecedor, a do adquirente e do destinatário, conforme:

Art. 3º Para fins desta Lei Complementar, consideram-se:

I - bem: qualquer bem material ou imaterial, inclusive direito;

II - fornecimento:

a) entrega ou disponibilização de bem material;

b) instituição, aquisição, transferência, cessão, concessão, licenciamento ou disponibilização de bem imaterial, inclusive direito;

c) prestação ou disponibilização de serviço;

III - fornecedor: aquele que, residente ou domiciliado no País ou no exterior, realiza o fornecimento, tais como:

a) pessoa jurídica;

b) entidade sem personalidade jurídica, incluindo sociedade em comum, sociedade em conta de participação, consórcio, condomínio e fundo de investimento; c) pessoa física;

IV - adquirente:

a) aquele obrigado ao pagamento ou a qualquer outra forma de contraprestação pelo fornecimento de bem ou serviço;

b) nos casos de pagamento por conta e ordem ou em nome de terceiros, aquele por conta de quem ou em nome de quem decorre a obrigação de pagamento pelo fornecimento de bem ou serviço; e

V - destinatário: aquele a quem for fornecido o bem ou serviço, podendo ser o próprio adquirente ou não.

Parágrafo único. Para fins desta Lei Complementar, equiparam-se a bens materiais as energias que tenham valor econômico. (BRASIL, 2024)

Com isso, o objetivo é assegurar que a maioria das transações econômicas, em suas várias formas, esteja sujeita ao novo regime tributário.

Dito isto, o critério material, isto é, a ação desencadeadora que torna possível a incidência do Imposto Seletivo, conforme estabelecido no art. 153 da Constituição, acaba abrangendo uma série de atividades econômicas fundamentais, como produção, extração, exportação, comercialização e importação de bens e serviços que possam causar prejuízos à saúde ou ao meio ambiente. Por conseguinte, o novo tributo pode ser aplicado em diversas etapas da cadeia produtiva e comercial, sem restrições rígidas que possam limitar sua eficácia.

A intenção do legislador ao utilizar os verbos *produzir*, *importar*, *extrair* e *prestar bens e serviços*, compreendidos em sua totalidade, demonstram o caráter generalista e que tornam difícil a exclusão de uma determinada operação ou etapa.

Ainda assim, algumas disputas judiciais em torno de noções econômicas e jurídicas de serviço são, em grande parte, estratégias argumentativas que buscam desvalorizar o que é considerado “econômico” em comparação com o que seria mais justo e correto sob a ótica jurídica. A partir dessa distinção, muitas vezes, se reflete em uma tentativa de limitar a abrangência do campo de incidência tributária.

Por isto, na discussão da reforma tributária, houve um esforço claro para diminuir essas disputas semânticas sobre as fronteiras das regras de competência tributária, embora isso não signifique que novas contendas não possam surgir. Afinal, a litigiosidade em matéria tributária decorre, em grande medida, das interações institucionais e dos comportamentos reiterados entre a administração fazendária e os contribuintes.

A partir disso, é possível relacionar o IS como derivado do próprio fundamento da instituição do IBS. Com isto, essa formulação assegura que o novo sistema tributário será abrangente e inclusivo, cobrindo uma ampla gama de transações econômicas. Deste modo, o IBS é preceituado no Art. 156-A, § 1º, incisos I e II da CRFB/1988, já que ao unificar o ICMS e ao ISS, conforme:

Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios.

§ 1º O imposto previsto no caput será informado pelo princípio da neutralidade e atenderá ao seguinte:

I - incidirá sobre operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços;

II - incidirá também sobre a importação de bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou de serviços realizada por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja

sujeito passivo habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade. (BRASIL, 2023)

Assim, o legislador almejou que o IS fosse pautado pelo basilar princípio da neutralidade<sup>5</sup>, além de especificar que o (IBS) incidirá sobre operações envolvendo tanto bens materiais quanto imateriais, incluindo direitos e serviços, independentemente de quem seja o sujeito passivo e no qual será possível uma tributação flexível e ajustável conforme as necessidades econômicas e sociais.

Cabe ressaltar que a partir deste momento, é necessária fazer uma ressalva quanto à tramitação do PLP, visto que até o presente momento, houveram algumas mudanças quanto ao proposto pelo Governo Federal em abril, sendo alguns pontos ainda objeto de discussão, como será exposto mais adiante na questão da base de cálculo do IS, especialmente nas questões envolvendo seu creditamento, incidência com outros tributos, a perspectiva de importação e exportação. Dito isto, cabe analisar, com algumas ressalvas, o PLP N° 68/2024, que reproduz, expressamente, inicialmente o texto da EC N° 132/2023, quando dispõe o seguinte em seu Art. 406:

Art. 406. Fica instituído o Imposto Seletivo - IS, de que trata o inciso VIII do art. 153 da Constituição Federal, incidente sobre a produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente. (Brasil, 2024)

Não obstante, O PLP agora traz possíveis condutas que podem ser classificadas enquanto nocivas à saúde e ao meio ambiente, com parâmetros definidos pela Nomenclatura Comum do Mercosul baseada no Sistema Harmonizado (NCM/SH) e o Anexo XVII que trata dos bens e serviços sujeitos ao IS, conforme Art. 406, § 1°:

§ 1° Para fins de incidência do Imposto Seletivo, consideram-se prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente os bens classificados nos códigos da NCM/SH e o carvão mineral, e os serviços listados no Anexo XVII, referentes a:

I - veículos;

II - embarcações e aeronaves;

III - produtos fumígenos;

IV - bebidas alcoólicas;

V - bebidas açucaradas;

VI - bens minerais; e

VII - concursos de prognósticos e fantasy sport.

§ 2° Os bens a que se referem os incisos III, IV e V do § 1° estão sujeitos ao Imposto Seletivo quando acondicionados em embalagem primária, assim entendida aquela em contato direto com o produto e destinada ao consumidor final.

<sup>5</sup>O Princípio da Neutralidade é classificado por Schoueri (2024) da seguinte forma: “Em termos práticos, a Neutralidade Tributária significa que produtos em condições similares devem estar submetidos à mesma carga fiscal. Sendo mandamento de otimização, deve-se buscar, ao máximo possível, igualar a carga tributária de situações similares.” (fl. 390)

Na versão do PLP N° 68/2024, que tramita perante o Senado Federal, houve uma escolha consciente do governo federal, a partir das conclusões alçadas pelos grupos temáticos de discussão, em que se optou por concentrar a incidência do imposto em seis grupos de bens, além de deliberadamente não tributar os serviços e relegar a uma possibilidade caso constem no Anexo XVII, o que, até o presente momento, ainda não ocorreu. Com isto, estes grupos acabam por incluir veículos, embarcações, aeronaves, produtos fumígenos, bebidas alcoólicas, bebidas açucaradas e bens minerais extraídos, além dos chamados concursos de prognóstico ou *fantasy sports*. Para tanto, agora é preciso esmiuçar cada um desses grupos e o do porque o legislador optou pela sua seleção para composição enquanto hipótese de incidência.

Os concursos de prognósticos ou *fantasy sports*, para melhor elucidar, são jogos de azar. A própria reforma traz uma definição extensiva, mas no mérito, é sabido que são plataformas que ludibriam os usuários para vicia-los e também aumentar seus lucros e é possível mencionar alguns casos nominalmente como a *Blaze* e o famigerado Tigrinho (*Fortune Tiger*), dentre outros. Em um momento de polêmicas com a prisão de influenciadores digitais, relatos de casos de pessoas que perderam tudo ou foram à bancarrota, ainda são alvo de discussões. Cabe ressaltar que o PLP traz um capítulo inteiro sob a incidência do concurso de prognósticos (Capítulo IV do Livro I), contudo ainda é muito vago o real impacto desta regulamentação e sua efetividade, afinal algumas destas entidades não possuem representante legal no país ou até mesmo não tem um lastro legal ou tem suas fundações nos chamados países de tributação favorecido, isto é, no chamado jargão popular, os comumente chamados de “paraísos fiscais”, conforme IN RFB N° 1037/2010. Por esta exposição de motivos, opta-se por não detalhar extensivamente neste momento tal tópico.

Quando analisado sob uma perspectiva comparada, os outros 5 grupos (incisos I a V) configuram uma lista mais enxuta do que aquela prevista no ordenamento do IPI, porém acaba sendo concedido um enfoque aos itens tradicionalmente tributados pelo IPI e que conferem um robusto potencial de geração de receita tributária, como os automóveis, o tabaco e as bebidas (alcoólicas e açucaradas), mas com um enfoque renovado na prejudicialidade desses bens ao meio ambiente e à saúde.

E, considerando que o IS será o substituto do IPI, por expressa previsão legal, é preciso demonstrar as diferenças entre ambos, se não, o IS será considerado como sendo dada uma nova roupagem para algo já existente e que já sabe o que será o maior montante de arrecadação. Ou seja, sob a justificativa de auxiliar em medidas que desestimulem certos comportamentos ou o consumo de itens supérfluos que prejudiquem a saúde e o meio ambiente, com uma hipótese de incidência menor e com uma cadeia de tributação diferente.

Para um fim exemplificativo, os automóveis movidos à combustíveis fosseis emitem gases poluentes, o que leva à um dano ao meio ambiente e que agrava o denominado efetivo estufa. Tanto que, o próprio PLP reserva uma seção inteira para as alíquotas dos automóveis, tópico que será abordado mais adiante.

Cabe ressaltar que a acertada inclusão no rol da regulamentação da PLP das atividades de extração mineral, à luz dos profundos impactos ocorridos por Mariana (2015) e Brumadinho (2019), é algo que demonstra uma maior atenção às questões ambientais, algo que vem ganhando relevância no debate internacional com a Agenda 2030 e o Acordo de Paris.

Já com a relação à bens e serviços prejudiciais à saúde, tanto o PLP quanto o Anexo XVIII é bem exígua e não traz uma relação direta, isto é, do produto com seu malefício. Então, ao contrário de outros países ocidentais que adotam alguns impostos, como *Health Tax* (Imposto sobre a Saúde) ou *Sugar Tax* (Imposto sobre o Açúcar) como forma de incentivo à políticas públicas que combatam a obesidade e outros problemas de saúde. Com isto, o governo, de forma bem tímida, optou pela taxaço de bebidas açucaradas (inciso V), mas também de fora a questão de alimentos ultraprocessados e seu alto teor de sódio em sua composição, o que ser um dos fatores para a hipertensão arterial. Ou, até mesmo, a presença de bebidas energéticas, bebidas adoçadas artificialmente acabaram não constando como sendo elegíveis para a incidência do IS.

A título exemplificativo deste ponto, segundo o Anexo XVIII, quanto aos produtos em que há incidência do IS somente haverá a incidência para produtos que se enquadrem dentro do Código NCH/SM 2202.10.00, conforme:

2202.10.00 - Bebidas, líquidos alcoólicos e vinagres - Águas, incluindo as águas minerais e as águas gaseificadas, adicionadas de açúcar ou de outros edulcorantes ou aromatizadas e outras bebidas não alcoólicas, exceto sucos (sumos) de fruta ou de produtos hortícolas, da posição 20.09. - - Águas, incluindo as águas minerais e as águas gaseificadas, adicionadas de açúcar ou de outosedulcorantes ou aromatizadas.  
(Brasil)

A partir da classificação acima, é possível vislumbrar que os sucos conhecidos como Néctares, isto é, aqueles em que vigora o percentual de 30% (trinta por cento) a 50% (cinquenta por cento) de suco da fruta, respeitando que o conteúdo de polpa de fruta não deve ser inferior a 20% (vinte por cento) de seu conteúdo total, de acordo com a Instrução Normativa N° 12/2003, não estão abarcados pela incidencia do IS.

Por fim, com relação a tributação da extração de bens minerais, incluindo metais,

combustíveis fósseis, poderá se tornar um ponto de grande debate político e econômico, especialmente com o poder das grandes mineradoras, siderúrgicas e afins. Nesse sentido, a principal razão decorre da limitação constante no Art. 153, § 6º, inciso VII, que dispõe, de que “na extração, o imposto será cobrado independentemente da destinação, caso em que a alíquota máxima corresponderá a 1% (um por cento) do valor de mercado do produto” (BRASIL, 2024). Com isto, o legislador prevê que a alíquota máxima dessa tributação se limitaria a 1% do valor de mercado dos produtos. Não obstante, tendo uma exportação anual de toneladas de minérios e o alto valor agregado das commodities, há um alto potencial arrecadatório e que contrasta com um possível caráter extrafiscal deste futuro imposto.

Outras tensões decorrem dos compromissos assumidos pelo Brasil frente a organismos internacionais, pensando em uma economia verde e de como a pressão da União Europeia em países do Mercosul, além de organizações ambientais como o *GreenPeace*, o CBAM, dentre outros.

#### 4.2 Do Fato Gerador do Imposto Seletivo

Dito isto, é necessário analisar outras previsões quanto a incidência do IS e como será configurado o fato gerador do tributo, a partir da previsão constante do Art. 153, § 6º, *in verbis*:

§ 6º O imposto previsto no inciso VIII do **caput** deste artigo:

I - não incidirá sobre as exportações nem sobre as operações com energia elétrica e com telecomunicações;

II - incidirá uma única vez sobre o bem ou serviço;

III - não integrará sua própria base de cálculo;

IV - integrará a base de cálculo dos tributos previstos nos arts. 155, II, 156, III, 156-A e 195, V;

V - poderá ter o mesmo fato gerador e base de cálculo de outros tributos;

VI - terá suas alíquotas fixadas em lei ordinária, podendo ser específicas, por unidade de medida adotada, ou ad valorem;

VII - na extração, o imposto será cobrado independentemente da destinação, caso em que a alíquota máxima corresponderá a 1% (um por cento) do valor de mercado do produto." (BRASIL, 2023)

Com isto, o legislador, a época da tramitação da EC Nº 132/2023 fez uma ressalva sobre os critérios norteadores do IS. Logo, no inciso I, o legislador estabelece o imposto não incidirá sobre exportações nem sobre operações com energia elétrica ou telecomunicações, isto é, as exportações não devem ser afetadas por uma questão de comércio externo e da competitividade do produtor brasileiro frente ao seu concorrente, já que, pela lógica da reforma, o adquirente ou destinatário teria de arcar com este ônus. Já quanto as operações com energia elétrica ou telecomunicações, conforme visto no Capítulo 2, elas são consideradas de caráter essencial e eventual incidência do IS, poderia trazer um significativo impacto econômico que seria

repassado aos consumidores nos seus serviços de internet, telefonia ou de energia elétrica.

Já o inciso II, afirma que o imposto incidirá uma única vez sobre o bem, e quando visto em conjunto com o inciso III, de que não vai compor sua própria base de cálculo, trazem um panorama de que o IS somente será posto em uma única etapa do processo seletivo e não compõe a própria base de cálculo, isto é, significa que o valor do tributo não incide sobre um montante que já considera o valor do tributo. Usualmente, esse tipo de cálculo é chamado de "cálculo por dentro". O antinômio deste cálculo seria o "cálculo por dentro".

Por isto, antes de prosseguir, deve-se fazer uma digressão que explique estas duas formas de cálculo: por fora e por dentro.

Alexandre (2023) afirma que as sistemáticas de cálculo "por dentro" e "por fora" determinam se o imposto integra ou não a base de cálculo sobre a qual ele incide. Essas abordagens afetam diretamente o valor final que o consumidor paga.

Assim, na sistemática de cálculo por fora, a alíquota incide exclusivamente sobre o valor do produto ou serviço, de forma que o imposto é adicionado ao valor base sem integrar o cálculo do próprio imposto. Isso aumenta a transparência para o consumidor, que pode identificar claramente o valor do tributo na operação. Enquanto no cálculo por dentro, por outro lado, o tributo integra sua própria base, incidindo sobre o valor total, que inclui o imposto. Essa sistemática aumenta a carga tributária efetiva, pois o tributo é embutido na base e incide sobre si mesmo.

A forma escolhida pelo legislador no caso do IS foi o cálculo por fora, já que a diretriz constitucional busca assegurar transparência e justiça na tributação, o que gera uma alíquota menos gravosa ao consumidor. Por conseguinte, essa técnica aproxima a alíquota nominal — aquela que é estabelecida pela lei — da carga tributária real suportada pelo contribuinte, tornando o processo mais transparente. Em um contexto de tributação do consumo, seja ele geral ou seletivo, a transparência é uma ferramenta valiosa para a educação financeira dos cidadãos, permitindo que os consumidores tenham maior clareza sobre a carga tributária inserida nos produtos que adquirem. Esse avanço é crucial não só para a cidadania fiscal, mas também para a redução da elisão e evasão fiscal, que muitas vezes ocorrem em contextos de tributação complexa e opaca.

Diante disto, em uma situação hipotética do legislador ter escolhido a opção de que a base de cálculo, ao ser calculada por dentro, é possível afirmar que esta configuraria um óbice ao consumidor ao elevar ainda mais o preço final dos produtos ou serviços, já que o desfecho lógico seria um aumento artificialmente da base de cálculo e uma distorção do percentual da alíquota efetiva – aquela que é aplicada na apuração. Então, ao invés de uma preocupação

natural do Governo com uma eventual prática antielesiva, o contribuinte poderia optar por manobras de sonegação para evitar a incidência do IS.

Para melhor elucidar o impacto prático do cálculo deste tributo, se com a atual sistemática vigente de que produtos fumígenos, em especial o cigarro, tem uma alíquota efetiva mais gravosa, com o IPI e a definição de um preço mínimo via Lei Nº 12.546/2011, além de imagens demonstrando as consequências para a saúde, tais como o câncer de pulmão ou a impotência sexual para homens, e mesmo assim há notícias envolvendo a apreensão de contrabando de elevado volume de cigarros clandestinos do Paraguai e outros países da América Latina, há uma motivação tácita estabelecida.

Cabe ressaltar que a expressão “incidirá uma única vez” foi fruto das nas discussões iniciais da PEC Nº 45/2019, uma vez que esse conceito não estava previsto, e na proposta original da PEC Nº 110/2019, o termo usado era "monofásico", o que deixava brechas para múltiplas incidências em diferentes etapas da cadeia produtiva. Porém, após debates no Senado, optou-se pelo termo "única vez", isto é, haverá uma única incidência, ao longo de toda a cadeia produtiva e comercial.

Dito isso, embora os termos "incidência única" e "monofásico" sejam semelhantes, a mudança para "única vez" parece ser mais clara, garantindo que o imposto não será aplicado em múltiplas fases da produção e distribuição. Deste modo, elimina-se a possibilidade de práticas como o que acontece em regimes bifásicos, onde o imposto incide sobre a produção e depois sobre a distribuição, com abatimento em etapas anteriores. Contudo, isso não elimina a preocupação com práticas que possam reduzir artificialmente o valor do produto nas primeiras etapas da cadeia, como a venda de produtos a preços abaixo do valor de mercado entre empresas relacionadas, razão pela qual o legislador buscou reduzir ou mitigar essa redução artificial, conforme será tratado adiante.

Não obstante, um ponto de atenção é que, com a incidência única na cadeia, o verdadeiro impacto do IS no preço final de bens e serviços pode não ser imediatamente visível ou mensurado com um simples cálculo. Deste modo, como o imposto é cobrado em uma etapa anterior à venda ao consumidor final, os efeitos reais sobre o preço de venda são indiretos e podem variar dependendo das margens de lucro aplicadas nas etapas seguintes. Ainda assim, o modelo de cobrança em uma única vez tem a vantagem de garantir que o imposto atinja o objetivo de aumentar o custo de produtos específicos, sem se espalhar por várias fases do processo produtivo. Isso evita a criação de um cenário de tributação fragmentada, que poderia elevar os preços de forma descontrolada e dificultar o controle sobre a carga tributária.

Retomando à discussão, quanto o inciso IV, traz a previsão de que o IS incidirá sobre

IBS e o CBS, é possível vislumbrar as características principais de seu perfil. Afinal, o IS pode ter o mesmo fato gerador e base de cálculo de outros tributos (inciso V), ou seja, estes dois incisos demonstram que o IS poderá, simultaneamente, implica que ele poderá incidir sobre o mesmo evento tributável que gerou a obrigação de pagar o IBS e a CBS. Ou seja, um único fato, como a venda de um bem ou a prestação de um serviço, poderá desencadear a cobrança de todos esses tributos simultaneamente.

Agora a mais significativa diferença do IS em relação ao IPI diz respeito ao inciso VI, isto é, a exigência das alterações das alíquotas ocorrem via lei ordinária, uma vez que o IPI, atualmente, tem suas são definidas por decreto presidencial, pois como este tributo figura, em nosso ordenamento, enquanto instrumento utilizado para regular o mercado e estimular ou desestimular a produção e o consumo de determinados produtos considerados superflúos. Com isto, a exigência de lei ordinária privilegia o Princípio da Legalidade e torna mais difícil sua alteração, pois qualquer alteração deverá observar o Princípio da Anterioridade e o Princípio da Anterioridade Nonagesimal para alterações em suas alíquotas, isto é, o contribuinte não será surpreendido de forma repetintina com um súbito aumento, ao contrário do que ocorre o IPI.

Já com a expressão “podendo ser específicas, por unidade de medida adotada, ou *ad valorem*” do referido inciso é importante salientar que, a partir das diretrizes constitucionais, a redação do artigo indica que no caso de um tributo *ad valorem*, a base de cálculo será o valor da operação ou da receita bruta obtida com a venda do bem ou serviço sujeito à incidência do imposto, conforme será exposto em tópico posterior. Contudo, o legislador também opta, timidamente, pela técnica *ad rem*, em que uma base de cálculo poderá ser um valor fixo estabelecido por unidade de medida, como litros, quilos ou outra medida física associada ao bem tributado. Essa diferenciação técnica é crucial, pois, ao definir o Imposto Seletivo por percentual do valor da operação ou da quantidade expressa em unidade de medida, e não por valor, o legislador pode evitar distorções no mercado, especialmente no que tange à concorrência entre produtos de diferentes tipos

Cabe destacar que as vantagens da técnica *ad valorem* proporciona ajustar a carga tributária ao valor da operação, o que, em tese, torna o tributo mais equitativo, pois tributa de forma proporcional à capacidade contributiva de quem adquire o bem. Já a técnica *ad rem*, ao estabelecer uma quantia fixa por unidade de medida, pode ter a vantagem de simplificar a arrecadação e facilitar o controle fiscal, mas pode reduzir a transparência, especialmente quando não há uma relação direta entre o preço do bem e o valor da tributação.

Agora, o perfil do IS começa a se tornar mais nítido, porém uma previsão do Art. 407 do PLP N° 68/2024, deve ser vista com cuidado, conforme:

Art. 407. O Imposto Seletivo incidirá uma única vez sobre o bem ou serviço, sendo vedado qualquer tipo de aproveitamento de crédito do imposto com operações anteriores ou geração de créditos para operações posteriores. (BRASIL, 2024)

A redação do artigo inicia de forma igual ao disposto no Art. 153, § 6º, inciso II, entretanto faz uma ressalva de que será vedado qualquer aproveitamento de crédito, conforme ocorre no atual sistema. Por conseguinte, é possível dizer que (IS) não respeitará o princípio da não cumulatividade, conforme já exposto anteriormente no Capítulo II, pois ele terá uma estrutura de cobrança cumulativa. Ou seja, apesar das previsões do IS ser cobrado uma única vez, sem geração de créditos tributários em qualquer etapa da cadeia de produção e comercialização.

Com isto, o imposto pago na etapa inicial não será compensado ou deduzido nas fases seguintes, como ocorre em tributos não cumulativos, caso do ICMS, do IPI e do PIS/COFINS, onde o valor do imposto pago em uma etapa pode ser usado como crédito na próxima. Nesse sentido, IS gerará um custo integral e acumulativo na etapa de comercialização ou consumo dos bens e serviços, já que integra a base de cálculo do IBS e CBS, além de poder ser expresso no mesmo fato gerador e base de cálculo de outros tributos.

Há um caráter definitivo na fase em que incide, sem gerar créditos para o adquirente ou destinatário ou para as etapas subsequentes, pois cada agente na cadeia de comercialização paga o imposto sem possibilidade de compensação futura. Cabe ressaltar que essa era uma preocupação, pois em muitas ocasiões a geração de crédito do contribuinte, pela não cumulatividade, nas operações relativas à circulação de mercadorias levavam a disputas com os Estados sobre sua utilização, além das contendas sob utilização da substituição tributária, a compensação de créditos, entre outros. Deste modo, esse modelo será utilizado como forma de simplificar a tributação, ainda que possa elevar o preço final.

Considerando o fato de que a competência do IS seja federal, de forma explícita, como consequência lógica, a função fiscalizatória será delegada à Receita Federal do Brasil, conforme Art. 408 do PLP: “Compete à RFB a administração e a fiscalização do Imposto Seletivo.” (BRASIL, 2024). Então, o recolhimento do IS será feito via Documento de Arrecadação de Receitas Federais (DARF).

A partir disso, a questão fundamental passa a ser do momento de ocorrência do fato gerador, quando a hipótese de incidência irá se transformar em um acontecimento concreto que realiza a hipótese de incidência, isto é, quando este evento que ainda não ocorreu previsto pela norma abstrata acontece na realidade, ele se torna o fato gerador e cria a obrigação tributária.

O PLP Nº 68/2024, traz, em seu Art. 410, quais serão os fatos que culminam o efetivo momento de ocorrência do fato gerador, *in verbis*:

DO MOMENTO DE OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR

Art. 410. Considera-se ocorrido o fato gerador do Imposto Seletivo no momento:

I - da primeira comercialização do bem;

II - da arrematação em hasta pública;

III - da transferência não onerosa de bem mineral extraído ou de bem produzido;

IV - da incorporação do bem ao ativo imobilizado pelo fabricante;

V - da exportação de bem mineral extraído;

VI - do consumo do bem pelo produtor-extrativista ou fabricante; ou

VII - do fornecimento ou do pagamento do serviço, o que ocorrer primeiro. (BRASIL, 2024)

Assim, o inciso Inciso I determina que o fato gerador do imposto ocorre quando o bem é comercializado pela primeira vez. Ou seja, a primeira transação de venda, em que o bem passa do produtor ou fabricante para o adquirente, é o evento que aciona a obrigação tributária. Já a previsão do inciso II é bem mais específica e diz respeito a arrematação em hasta pública, Neste caso *in comento*, o fato gerador ocorre quando o bem é vendido em leilão público. Com isto, esse tipo de transação específica, em que o bem é leiloado, gera a incidência do imposto no momento da arrematação pelo arrematante.

Outrossim, o que leva a uma polêmica em potencial diz respeito ao Inciso III, no qual o imposto é devido quando ocorre a transferência do bem mineral extraído ou produzido sem custo para o destinatário, isto é, não há uma previsão específica que evite na legislação uma distinção sobre a natureza do destinatário, mas apenas especifica que a transferência não onerosa de um bem mineral extraído ou produzido já caracteriza o fato gerador. Logo, a simples transferência sem custo para uma empresa do mesmo grupo econômico aciona a obrigação tributária relativa ao IS, pois o bem está sendo "transferido" ainda que para uma entidade juridicamente distinta dentro do grupo econômico.

Para melhor exemplificar, em uma hipótese simulada de que uma empresa possua tanto a empresa Extratora, a Empresa A, que é responsável pela extração de minérios, tais como ferro, cobre, etc, e uma hipotética empresa Transformadora, a empresa B, responsável pelo processamento e transformação desses minérios em produtos de maior valor agregado, como barras de ferro ou folhas de cobre. Apesar de não haver a onerosidade na transferência do bem, incidirá o IS no momento da transferência. Mesmo sendo empresas do mesmo grupo econômico, como o minério foi transferido de uma empresa (A) para outra (B) sem custo, considera-se que o fato gerador ocorreu. Por conseguinte, esse tipo de incidência do IS pode impactar financeiramente o grupo, pois o imposto seria pago mesmo sem a venda do bem. Ademais, pode levar a interposição de ações questionando a legalidade de alguns dispositivos

desta LC quando promulgada, em especial, deste inciso.

Agora, outra possível divergência diz respeito ao inciso IV, no qual ocorre a da incorporação do bem ao ativo imobilizado pelo fabricante, ao incorporar um bem ao ativo imobilizado, o fabricante retira esse bem do fluxo de venda e coloca-o a serviço da própria empresa, o que caracteriza o fato gerador do IS. Assim, mesmo que o bem não seja vendido para outra empresa ou consumidor final, a simples destinação para uso interno faz com que o IS seja devido.

Cabe ressaltar, brevemente, que o ativo imobilizado é de que no contexto contábil e fiscal, o ativo imobilizado é composto por bens que a empresa adquire ou produz para uso próprio, no desenvolvimento de suas atividades, e não para revenda ou comercialização. Esses bens são considerados de longa duração, sendo usados de forma contínua e geralmente com valor relevante.

Com relação ao inciso V, este inciso estabelece que a exportação de um bem mineral extraído é o momento em que ocorre o fato gerador do imposto. Quando o bem é enviado para fora do país, essa ação desencadeia a obrigação de pagamento do tributo. Desta forma, além de incidir o IE também incidirá o IS, trazendo dúvidas sobre bitributação ou o excesso da oneração ao destinatário. Isso pode influenciar no custo total da exportação e, conseqüentemente, nas margens de lucro, dependendo da alíquota do IS sobre o bem exportado.

Ainda assim, defende-se que, a partir da legislação pátria, que, considerando que IE e IS possuem finalidades distintas e bases de cálculo potencialmente diferentes, não. Com isto, o IE atua como um imposto de regulação comercial e de controle, enquanto o IS é mais um imposto de natureza compensatória sobre o recurso natural e que trouxe um dano ao meio ambiente. Deste modo, o caso é que o IE e o IS cumprem funções diferentes e, por isso, não são considerados bitributação, mas sim tributação cumulativa.

O inciso VI dispõe que no consumo do bem pelo produtor-extrativista ou fabricante, o imposto será devido no momento em que o próprio produtor-extrativista ou fabricante utiliza o bem que produziu ou extraiu. Esse consumo próprio aciona o fato gerador, pois o bem está sendo utilizado internamente em vez de ser comercializado, pois ele escapa do ciclo comercial tradicional de venda e compra. De forma que, houve a extração de recursos naturais e implica que as empresa que consomem parte dos bens que produzem, terá como consequência que o consumo interno terá um custo tributário, similar ao custo de venda para terceiros.

E, por fim, o inciso VII traz a previsão de que no fornecimento ou pagamento do serviço, o que ocorrer primeiro, incide o IS. De fato, o fato gerador ocorre na prestação de um serviço específico, sendo acionado no momento em que o serviço é efetivamente fornecido ou pago,

considerando o que acontecer primeiro. Essa previsão tem fundamento em uma lógica de antecipação do fato gerador e busca garantir a incidência do imposto mesmo que o pagamento ocorra antes da execução do serviço ou vice-versa.

Para os prestadores de serviço, há um prejuízo, já que a expressão presente neste inciso de "o que ocorrer primeiro" entre fornecimento e pagamento, acaba trazendo a incidência do imposto. Para melhor elucidar, em situações em que parte do pagamento é feito antecipadamente, no famoso e popular jargão popular, o "sinal", o IS já incide sobre o valor pago. Por outro lado, caso o serviço seja executado antes de o pagamento ser feito, o fato gerador ocorre na data da prestação do serviço, entretanto o pagamento pode ocorrer somente *a posteriori*. Não raro são serviços que o pagamento pode ser feito depois de um determinado período. Ou até mesmo nos contratos de prestação continuada, ou obrigações de trato sucessivo, no qual a empresa é contratada para manutenção periódica, é preciso supor na hipótese de que a prestação ocorra primeiro, não haveria um desfalque de caixa na empresa prestadora de serviços? Enfim, são questões que agora ainda não podem ser respondidas sem uma profunda reflexão, já que o argumento fazendário é de que essa abordagem evita que o tributo fique em aberto e reduz o risco de postergá-lo, entretanto é no caso das empresas? Um questionamento válido para o futuro.

De toda forma, o legislador também não foi omissivo e buscou traçar alguns fatores, no PLP Nº 68/2024, em que não haverá a incidência do IS ou será aplicada a imunidade ao IS, por meio do Art. 411, que define quais serão os fatos que não incidem ocorrência do fato gerador do IS, *in verbis*:

#### DA NÃO INCIDÊNCIA

Art. 411. Aplica-se:

I - imunidade do Imposto Seletivo para:

- a) as exportações para o exterior dos bens e serviços de que trata o art. 406, ressalvado o disposto no inciso V do art. 405; e
- b) as operações com energia elétrica e com telecomunicações;

II - não incidência do Imposto Seletivo sobre:

- a) os bens e serviços com redução em 60% (sessenta por cento) da alíquota padrão do IBS e da CBS nos regimes diferenciados de que trata o Capítulo III do Título IV do Livro I; e
- b) os serviços de transporte público coletivo de passageiros rodoviário e metroviário de caráter urbano, semiurbano e metropolitano, de que trata o Capítulo V do Título IV do Livro I. (BRASIL, 2024)

Com a previsão legal deste artigo, o inciso I trata dos casos em que será aplicada a imunidade ao IS. Com isto, a alínea "a" que dispõe sobre a imunidade nas exportações de bens e serviços citados no art. 406, com a ressalva das disposições do inciso V do art. 405. Ou seja,

dos 06 grupos tributáveis, 05 estarão isentos (veículos; embarcações e aeronaves; produtos fumígenos; bebidas alcoólicas; bebidas açucaradas), exceto os bens minerais. Desta forma, o impacto prático, no comércio internacional, demonstra os produtos exportados estão isentos do IS, promovendo competitividade e incentivando o crescimento das exportações.

Já com relação à alínea “b”, as operações com energia elétrica e serviços de telecomunicações, também estão imunes ao IS. De fato, houve uma preocupação do legislador com relação à essa imunidade, já que reconhece a importância estratégica desses setores, pois a tributação poderia impactar amplamente o custo final ao consumidor e à economia. Com isto, a não incidência visa proteger o acesso a serviços essenciais que afetam a produtividade e a qualidade de vida da população e se soma à outros dispositivos presentes na própria EC e no PLP.

Já o inciso II dispõe sobre os casos de não incidência, onde, ainda que não sejam imunes, as operações estão fora do campo de tributação do IS. Na alínea “a”, os bens e serviços com redução de 60% (sessenta por cento) da alíquota do IBS e CBS. O legislador instituiu alguns regimes diferenciados com relação à alguns insumos, de forma que estes estão sujeitos à não incidência do IS.

Para melhor elucidar, o Art. 123, do PLP Nº 68/2024, elenca o rol dos bens e serviços que estão sujeitos a um regime de tributação diferenciada com redução de 60% na alíquota de IBS e CBS, conforme:

Art. 123. Desde que observadas as definições e demais disposições deste Capítulo, ficam reduzidas em 60% (sessenta por cento) as alíquotas do IBS e da CBS incidentes sobre operações com os seguintes bens e serviços:

I - serviços de educação;

II - serviços de saúde;

III - dispositivos médicos;

IV - dispositivos de acessibilidade próprios para pessoas com deficiência;

V - medicamentos;

VI - alimentos destinados ao consumo humano;

VII - produtos de higiene pessoal e limpeza majoritariamente consumidos por famílias de baixa renda;

VIII - produtos agropecuários, aquícolas, pesqueiros, florestais e extrativistas vegetais in natura;

IX - insumos agropecuários e aquícolas;

X - produções nacionais artísticas, culturais, de eventos, jornalísticas e audiovisuais;

XI - comunicação institucional;

XII - atividades desportivas; e

XIII - bens e serviços relacionados à soberania e à segurança nacional, à segurança da informação e à segurança cibernética. (BRASIL, 2024)

Em resumo, quando o legislador afirma que não incide IS sobre os bens e serviços nos regimes diferenciados de que trata o Capítulo III do Título IV do Livro I, o legislador fixou,

deste modo, que não vai incidir o IS sobre um amplo rol, no que estão presentes, serviços de educação; serviços de saúde; dispositivos médicos; dispositivos de acessibilidade próprios para pessoas com deficiência; medicamentos; alimentos destinados ao consumo humano; produtos de higiene pessoal e limpeza majoritariamente consumidos por famílias de baixa renda; produtos agropecuários, aquícolas, pesqueiros, florestais e extrativistas vegetais in natura; insumos agropecuários e aquícolas; produções nacionais artísticas, culturais, de eventos, jornalísticas e audiovisuais; comunicação institucional; atividades desportivas; e bens e serviços relacionados à soberania e à segurança nacional, à segurança da informação e à segurança cibernética.

Há uma escolha lógica do legislador que busca alinhar o tratamento fiscal a setores ou atividades que, por meio dessa redução significativa de carga tributária, já que são estes são incentivados a contribuir para o desenvolvimento econômico e social, além de tornar mais acessíveis determinados produtos e serviços aos aspectos mais vulneráveis da população. Um exemplo disso diz respeito dos medicamentos (inciso V) e dos alimentos para consumo humano (inciso VI). Se houvesse um aumento significativo destes, o tratamento de diversas pessoas ou a própria segurança alimentar da população mais vulnerável estaria em perigo.

E, por fim, alínea “b” abarca os serviços de transporte público coletivo urbano, definido pelo Art. 152 do PLP:

Art. 152. Fica isento do IBS e da CBS o fornecimento de serviços de transporte público coletivo de passageiros rodoviário e metroviário de caráter urbano, semiurbano e metropolitano, sob regime de autorização, permissão ou concessão pública.

Parágrafo único. Para fins do caput deste artigo, consideram-se:

I - serviço de transporte rodoviário público coletivo de passageiros: a atividade de transporte acessível a toda a população mediante pagamento individualizado, com itinerários e preços fixados pelo poder público, de execução obrigatória em rotas predeterminadas, podendo ter caráter:

- a) urbano, caracterizado pelo conjunto dos modos e serviços de transporte utilizados para o deslocamento de pessoas no território do Município;
- b) semiurbano, que liga a área central de uma cidade às suas regiões periféricas ou a Municípios vizinhos próximos; c) metropolitano, que se aplica às regiões metropolitanas, as quais consistem em uma cidade principal e suas cidades-satélites ou Municípios adjacentes;

II - serviço de transporte metroviário público coletivo de passageiros: a atividade de transporte acessível a toda a população mediante pagamento individualizado, com itinerários e preços fixados pelo poder público, de execução obrigatória em rotas predeterminadas, por meio de metrô, podendo ter caráter urbano, semiurbano ou metropolitano. (BRASIL, 2024)

Há uma escolha óbvia do legislador, já que em um país em que os principais modais de

transporte nas cidades, são em grande parte, o modal rodoviário e metroviário, a norma prever que o IS não incide sobre tais serviços, tem uma finalidade social clara: evitar que a tributação adicional no transporte público recaia sobre os usuários finais, tornando o acesso a esse serviço mais acessível e, ao mesmo tempo, promovendo a mobilidade urbana e a sustentabilidade. Em outras palavras, se o IS incidisse sobre os veículos enquanto bens ou sobre os serviços prestados, o custo nominal da passagem aumentaria e o que estrangularia a renda dos trabalhadores.

#### **4.3 Da Base de Cálculo do Imposto Seletivo.**

Após ter construído o perfil do Imposto Seletivo, definindo qual será sua hipótese de incidência e em que momento ocorrerá o fato gerador do tributo, é preciso tratar como será sua base de cálculo, isto é, o que vai compor ou será excluído na apuração do tributo. Para tanto, o legislador, previu, no Capítulo III do Livro II, a base de cálculo será composta da seguinte forma:

Art. 412. A base de cálculo do Imposto Seletivo é:

I - o valor de venda na comercialização;

II - o valor de arremate na arrematação;

III - o valor de referência na:

a) transação não onerosa ou no consumo do bem;

b) exportação de bem mineral extraído; ou

c) comercialização de produtos fumígenos;

IV - o valor contábil de incorporação do bem ao ativo imobilizado; e

V - a receita própria da entidade que promove a atividade, na hipótese de que trata o inciso VII do § 1º do art. 406, calculada nos termos do art. 238.

§ 1º Nas hipóteses em que se prevê a aplicação de alíquotas específicas, nos termos desta Lei Complementar, a base de cálculo é aquela expressa na unidade de medida apropriada.

§ 2º Ato do chefe do Poder Executivo definirá a metodologia para o cálculo do valor de referência mencionado no inciso III do caput com base em cotações, índices ou preços vigentes na data do fato gerador, em bolsas de mercadorias e futuros, em agências de pesquisa ou em agências governamentais.

§ 3º Em relação à comercialização de produtos fumígenos, o valor de referência levará em consideração o preço de venda no varejo. (BRASIL, 2024)

Assim, o Art. 412 define os critérios de base de cálculo do Imposto Seletivo (IS) para diferentes tipos de transações, considerando as particularidades de cada operação. De fato, o inciso I é o mais comum, abordando o valor de venda na comercialização, já que estabelece que, quando ocorre uma venda direta, a base de cálculo do IS é o valor da operação de venda. Isso significa que o IS incidirá sobre o preço de venda do bem, considerando-o como o parâmetro de valor final. Assim, a base de cálculo é diretamente proporcional ao valor pelo qual o bem foi comercializado, garantindo que o imposto seja aplicado sobre o montante efetivamente pago pelo adquirente. Já o inciso II aborda sobre o valor de arremate na arrematação, isto é, nos casos em que o bem é vendido em uma arrematação, como em uma

hasta público, o valor de arremate será a base de cálculo do IS. A arrematação, que geralmente ocorre por meio de um processo de oferta e lance, define um valor final de venda, e este valor passa a ser a referência para o cálculo do imposto.

De fato, o objetivo é que o IS incida sobre o preço real obtido pela venda em arremate, refletindo o valor de mercado que o bem alcançou no ambiente de leilão. Não obstante, isso pode encarecer os bens imóveis, por exemplo, já que o valor de venda de um bem é calculado pelo valor venal do imóvel. Para melhor elucidar em um exemplo numérico, caso um imóvel seja arrematado em hasta pública por R\$ 100.000,00 (cem mil reais), uma alíquota de 5% (cinco por cento), aumentaria o custo final na importância de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais), totalizando que o arrematante ou adquirente teria de desembolsar R\$ 105.000,00 (cento e cinco mil reais).

Com relação ao inciso III, este é um dos mais importantes, já que adota o valor de referência do bem em três situações diferentes: a primeira, na alínea “a”, aborda sobre a transação não onerosa ou consumo do bem, conforme já exposto no tópico anterior quando da análise do fato gerador do tributo, quando o bem é transferido de forma não onerosa, ou seja, sem custo para o destinatário, ou é consumido pelo próprio produtor ou fabricante, utiliza-se um valor de referência para calcular o IS. Para tanto, este valor de referência é necessário, pois, como não há transação comercial com preço definido, é preciso estabelecer um parâmetro de valor que corresponda ao valor de mercado do bem, podendo ser adotado o valor de mercado.

Enquanto a alínea “b” aborda do valor de referência na exportação de bem Mineral Extraído, isto é, na hipótese de extração com fins exportação de bens minerais, o IS é calculado com base em um valor de referência específico, que leva em conta o preço de mercado do bem em nível internacional. Isso permite que a exportação desses bens estratégicos seja tributada de maneira justa, tomando como referência o valor que o bem teria em uma transação comercial padrão, mesmo quando destinado ao mercado externo. E, por fim, a alínea “c”, utiliza o valor de referência na comercialização de produtos fumígenos e considera o preço de venda no varejo, conforme §3º que será explicado mais adiante. Essa referência ao preço final para o consumidor garante que o imposto incida sobre o valor de mercado dos produtos fumígenos, alinhando a base de cálculo ao custo real do bem para o público.

Nesse aspecto, o inciso IV aborda como adotado na base de cálculo, valor Contábil na incorporação ao ativo imobilizado, isto é, no caso de bens que são incorporados ao ativo imobilizado do fabricante, ou seja, destinados a uso interno e não à venda, a base de cálculo do IS é o valor contábil do bem. Este valor contábil representa o custo de aquisição ou produção do bem, registrado nos livros contábeis da empresa, e reflete o valor que o bem possui ao ser destinado para o uso na própria estrutura produtiva ou administrativa da empresa. Por essa

razão, este método busca assegurar que o uso interno do bem também contribua com a arrecadação tributária, mesmo sem uma transação comercial.

Já o inciso V aborda sobre a receita própria da entidade na prestação de serviços: Este inciso aplica-se a casos específicos de prestação de serviços, previstos no inciso VII do § 1º do art. 406, onde a base de cálculo do IS é a receita própria da entidade que realiza a atividade. A base de cálculo é, portanto, a receita gerada pela prestação do serviço em questão. Neste ponto, a tributação incide sobre a receita operacional da entidade prestadora do serviço, considerando o valor total obtido pela execução da atividade. Com isto, esse método assegura que o imposto incida sobre o valor efetivamente gerado pela prestação do serviço, alinhando a base de cálculo com o montante recebido pela empresa.

Com relação aos três parágrafos adicionais do Art. 412, estes são de caráter fundamental. Já que cada um destes, complementa o disposto no referido artigo. Devido a isso, a previsão contida no §1º pode ser entendida da seguinte forma, quando aplicadas alíquotas específicas nos termos da PLP, a base de cálculo deve ser ajustada para a unidade de medida adequada, facilitando o cálculo da tributação conforme a especificidade do bem ou serviço, isto é, Base de cálculo *ad rem*.

Enquanto, o § 2º tem função similar, entretanto é diferente, já que aborda como deve ser feita a definição do valor de referência, mencionada no inciso III, de forma que seja estabelecido pelo Poder Executivo com base em cotações e índices de mercado vigentes na data do fato gerador, como preços de bolsas de mercadorias e dados de agências de pesquisa. Ou seja, em um cenário hipotético em que o minério de ferro esteja em alta, cotado a USD 100 dólares por tonelada nos contratos futuros, porém deve ser considerado um valor médio de referência, pela questão da volatilidade do mercado, por exemplo a USD 90 dólares por tonelada. Por fim, o § 3º traz que para os produtos fumígenos, tais como charutos, cigarros e similares, o valor de referência considerará o preço de venda no varejo, o que assegura que a base de cálculo reflita o valor real de mercado para o consumidor final.

Não obstante, o legislador prossegue, com o Art. 413 do PLP, que estabelece que, na comercialização de bens sujeitos à alíquota *ad valorem* do Imposto Seletivo (IS), a base de cálculo será o valor integral cobrado na operação, conforme:

Art. 413. 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:

I - acréscimos decorrentes de ajuste do valor da operação;

II - juros, multas, acréscimos e encargos;

III - descontos concedidos sob condição;

IV - valor do transporte cobrado como parte do valor da operação, seja o transporte

efetuado pelo próprio fornecedor ou por sua conta e ordem;

V - tributos e preços públicos, inclusive tarifas, incidentes sobre a operação ou suportados pelo fornecedor, exceto aqueles previstos no § 2º do art. 12; e

VI - demais importâncias cobradas ou recebidas como parte do valor da operação, inclusive seguros e taxas.

Parágrafo único. Caso o valor da operação esteja expresso em moeda estrangeira, será feita sua conversão em moeda nacional por taxa de câmbio apurada pelo Banco Central do Brasil, nos termos do regulamento. (BRASIL, 2024)

Assim, o legislador trouxe a ideia de que a operação deve acabar englobando quaisquer adicionais ou valores acessórios relacionados à transação, tais como reajustes, descontos, juros, multas ou encargos, os custos com a logística e o frete, além de tributos e preços públicos, além de quaisquer outras importâncias cobradas ou recebidas. Em suma, essa base de cálculo incluirá tudo o que compõe o montante global da operação, para garantir uma apuração mais ampla e completa sobre a qual o IS incidirá, sem distorções ou acréscimos ou exclusões artificiais. Ademais, o parágrafo único do Art. 413 prevê que, caso o valor da operação seja expresso em moeda estrangeira, ele deverá ser convertido para moeda nacional, utilizando a taxa de câmbio determinada pelo Banco Central do Brasil, conforme regulamentado. Isso garante uma padronização no cálculo do IS em operações internacionais, evitando variações decorrentes de flutuações cambiais e facilitando a tributação sobre o valor equivalente em moeda local.

Para melhor exemplificar, se um equipamento industrial é vendido, usualmente, a R\$ 100.000,00 (cem mil reais), porém o adquirente recebe um desconto de R\$ 3.000,00 (três mil reais) para pagamento a vista, porém o adquirente opta pela opção de parcelamento em dez vezes, é cobrado um acréscimo de juros de 5%, totalizando R\$ 5.000 (cinco mil reais). Já a empresa cobre o custo do transporte até a instalação do cliente, e esse valor está incluído na operação, no valor de R\$ 2.000 (dois mil reais). Além de que a empresa oferece um seguro sobre o equipamento no valor de R\$ 3.000 (três mil reais), que é adicionado ao valor da operação. Além do pagamento de tributos sobre o valor do equipamento, tais como IBS e CBS de R\$ 1.500 que é paga pelo fornecedor mas repassada ao cliente.

Em teor exemplificativo, a representação em tabela desta situação é expressa abaixo:

Valor do equipamento	R\$ 100.000,00
Juros de Parcelamento	R\$ 5.000,00
Desconto Condicionado (Não concedido)	R\$ 3.000,00
Transporte/Frete	R\$ 2.000,00
Seguro do equipamento	R\$ 3.000,00
Impostos e taxas	R\$ 1.500,00
Base de cálculo total	R\$ 114.500,00

Fonte: Elaboração própria

É preciso ressaltar que embora o consumidor, nesta situação, não tenha aderido ao desconto condicionado ao pagamento à vista, ainda é preciso adicionar a base de cálculo do tributo este desconto, conforme expressa previsão legal.

Nesta seara, O Art. 414 aborda a base de cálculo do Imposto Seletivo (IS) em operações entre partes relacionadas, isto é, as empresas que possuem vínculos societários, econômicos ou financeiros que poderiam influenciar o preço da transação, conforme:

Art. 414. Na comercialização entre partes relacionadas, na hipótese de incidência sujeita à alíquota ad valorem e na ausência do valor de referência de que trata o § 2º do art. 412, a base de cálculo não deverá ser inferior ao valor de mercado dos bens, entendido como o valor praticado em operações comparáveis entre partes não relacionadas.

Parágrafo único. Para fins do disposto no caput, consideram-se partes relacionadas aquelas definidas no § 2º do art. 5º. (BRASIL, 2024)

A previsão legal determina que, na ausência do valor de referência, a base de cálculo do IS não pode ser inferior ao valor de mercado do bem ou serviço. Com isto, esse valor de mercado deve ser baseado em transações comparáveis realizadas entre partes não relacionadas, ou seja, empresas sem vínculos diretos ou indiretos entre si), refletindo, portanto, um preço justo e independente.

Para melhor elucidar, para evitar a elisão tributária do contribuinte, se o mercado paga um preço nominal de X, o contribuinte deve escriturar um valor X em seu registro contábil. Ainda que seja, para a hipótese de transferência não onerosa de bem mineral extraído ou da incorporação do bem ao ativo imobilizado pelo fabricante, conforme já discutido anteriormente no Art. 410 do PLP, o preço que deve ser observado é aquele já amplamente praticado no mercado. Com isto, a ideia é evitar que o valor da transação seja artificialmente reduzido para diminuir o imposto, situação que pode ocorrer em transações entre empresas do mesmo grupo ou com relações financeiras e econômicas próximas.

Quanto a base de cálculo, ainda cabe observar o disposto no Art. 415, conforme:

Art. 415. Não integram a base de cálculo do IS:

I - o montante da CBS, do IBS e do próprio Imposto Seletivo incidentes na operação;

e

II - os descontos incondicionais.

§ 1º Para efeitos do disposto no inciso II do caput, considera-se desconto incondicional a parcela redutora do preço da operação que conste do respectivo documento fiscal e não dependa de evento posterior.

§ 2º Também não integra a base de cálculo do Imposto Seletivo a bonificação que atenda as mesmas condições especificadas no § 1º para a caracterização dos descontos incondicionais.

§ 3º O disposto no § 2º não se aplica à tributação por meio de alíquota específica, em

que a base de cálculo, expressa na unidade de medida apropriada, deve considerar os bens fornecidos em bonificação.

§ 4º Até 31 de dezembro de 2032, não integra também da base de cálculo do Imposto Seletivo o montante do imposto previsto no inciso II do art. 155 da Constituição Federal, incidente na operação. (BRASIL, 2024)

Nesse sentido, mantém as exclusões previstas no Art. 156, §6º, inciso II, III e IV, e detalha quais novas situações não integram a base de cálculo do IS. Dito isto, a própria redação do inciso I deixa explícito que os valores referentes à IBS, IS e ao próprio IS não fazem parte da base de cálculo e não compõem a base em si mesmo. De fato, essa exclusão evita a incidência de imposto sobre imposto, o que poderia resultar em uma sobrecarga tributária na operação.

Já a hipótese prevista no inciso II, dos descontos incondicionais, demonstram que o legislador também excluiu os descontos oferecidos de maneira definitiva e que constam diretamente no documento fiscal, sem depender de condição futura. Ainda assim, esses descontos são deduzidos do valor total da operação e não integram a base de cálculo do IS, pois representam uma redução direta no preço final pago pelo comprador. Por consequência lógica e mantendo a própria coerência, os descontos condicionais integram à base de cálculo.

Cabe ressaltar que o artigo ainda aborda como devem ser tratados os descontos e as bonificações de forma a uniformizar o tratamento tributário. Por isto, o § 1º traz a definição de desconto incondicionado. Dessa forma, apenas os descontos concedidos de forma garantida e imediata são excluídos da base de cálculo, enquanto descontos condicionais (dependentes de cumprimento de algum requisito) permanecem incluídos.

Já quanto às bonificações, seu tratamento vem no § 2º, que funcionam como concessões de bens adicionais sem custo ou como cortes de preço, também estão excluídas da base de cálculo, desde que cumpram os mesmos critérios dos descontos incondicionais descritos no § 1º. Assim, se a bonificação for incondicional e constar na documentação fiscal, seu valor é descontado da base de cálculo do IS. Há uma ressalva, contudo, no § 3º que prevê que essa exclusão de bonificações não se aplica à tributação quando o IS for calculado por alíquota específica, em alguns casos específicos. Nesses casos, a base de cálculo é expressa na unidade de medida apropriada e deve incluir todos os bens fornecidos em bonificação. Ou seja, isso significa que o imposto é calculado com base na quantidade ou volume do bem, independente de seu preço ou valor monetário. Para exemplificar, a alíquota específica do IS é uma forma de tributação adotada em uma unidade de medida física do bem (como litro, tonelada, metro cúbico, etc.), em vez de um valor percentual sobre o preço de venda.

Já o último parágrafo, o 4º, traz uma regra de transição, que não será abordada neste momento, visto que é preciso abordar ainda a vigência do IS, começara paulatinamente em 2027

e estará completamente em vigor em 2033. Por isto, o montante do imposto previsto no inciso II do Art. 155 da CRFB/1988, leia-se ICMS, não integrará a base de base de cálculo do IS nas operações em que ele incidir.

Agora, a última previsão sobre a base de cálculo é o Art. 416 do PLP, *in verbis*:

Art. 416. As devoluções de vendas geram direito a abater o respectivo Imposto Seletivo no período de apuração em que ocorreu a devolução ou nos subsequentes. (BRASIL, 2024)

Esse artigo estabelece o direito ao abatimento do IS nos casos de devolução de vendas, permitindo que o contribuinte ajuste o valor do imposto já recolhido em operações que foram revertidas. Esse artigo fornece uma compensação tributária ao contribuinte ao reconhecer a devolução de mercadorias, refletindo uma redução na base de cálculo do imposto devida ao retorno dos bens ao vendedor. Cabe questionar quanto ao período de apuração em que a devolução ocorreu, já que o IS não gera direito de creditamento, e como poderá ser o abatimento do montante devido nos períodos subsequentes, proporcionando flexibilidade para ajustar o impacto da devolução conforme as necessidades fiscais da empresa. Dessa forma, o Art. 416 evita que o imposto seja cobrado sobre operações que não resultaram em venda final ou consumo, corrigindo o valor a ser tributado de acordo com a situação real da transação.

#### **4.4 Das alíquotas**

De forma sucinta, as alíquotas são os percentuais aplicados sobre a base de cálculo de um tributo, determinando o valor a ser pago ao governo. Nesse sentido, as alíquotas aplicadas no IS visam tributar produtos ou serviços específicos que impactem a saúde ou o meio ambiente, influenciando comportamentos de consumo e produção pela sociedade e pela cadeia produtiva, buscando um equilíbrio entre os aspectos econômicos e ambientais. Assim, o legislador optou por atribuir um capítulo inteiro sobre esse tema e dividir em duas seções diferentes as alíquotas: as dos veículos (Seção I) e as dos demais produtos sujeitos ao IS (Seção II).

##### **4.4.1 Das Alíquotas dos Veículos**

Assim, o Artigo 417 trata da aplicação das alíquotas do IS sobre veículos, estabelecendo que as alíquotas aplicáveis a determinados veículos, classificados conforme os códigos da NCM/SH indicados no Anexo XVII, serão definidas por uma lei ordinária, conforme: .

Art. 417. As alíquotas do Imposto Seletivo aplicáveis aos veículos classificados nos códigos da NCM/SH relacionados no Anexo XVII serão estabelecidas em lei ordinária.

Parágrafo único. As alíquotas referidas no caput serão graduadas em relação a cada veículo conforme enquadramento nos seguintes critérios, nos termos de lei ordinária:

I - potência do veículo;

II - eficiência energética;

III - desempenho estrutural e tecnologias assistivas à direção;

IV - reciclabilidade de materiais;

V - pegada de carbono;

VI - densidade tecnológica;

VII - emissão de dióxido de carbono (eficiência energético-ambiental), considerado o ciclo do poço à roda;

VIII - reciclabilidade veicular;

IX - realização de etapas fabris no País; e

X - categoria do veículo. (BRASIL, 2024)

Em outras palavras, o legislador delegou à competência para a definir a alíquota aplicável à lei ordinária, que possui uma tramitação mais simples e com um quórum menor do que se fosse via Lei Complementar. Ainda assim, o parágrafo único deste artigo estabelece que a alíquota será ajustada de acordo com dez critérios, que permitem uma avaliação detalhada do impacto e das qualidades de cada veículo.

O inciso I, potência do veículo, é um dos mais basilares, afinal, quanto maior a força do motor do veículo, o veículo terá maior potência, e, por lógica, geralmente consomem mais combustível. Por isto, estes automóveis podem estar sujeitos a uma alíquota mais alta, já que tendem a ter maior impacto ambiental. Enquanto a eficiência energética (inciso II) está relacionada diretamente, já que o consumo de combustível de um veículo e sua autonomia são importantes para mensuração de seu impacto no ambiente, isto é, aqueles com maior eficiência energética, ou seja, que percorrem uma maior distância com menos combustível, podem ter uma alíquota reduzida enquanto veículos que consomem mais combustível (e são menos eficientes) podem ser penalizados.

Já o inciso III considera o desempenho estrutural e tecnologias assistivas à direção, considerando os veículos que estão sendo construídos com recursos de ponta e até formas de auxiliar o motorista, como sistemas de frenagem automática, podem ser vistos como melhores para a segurança pública e, por isso, receber uma alíquota diferenciada. Porém, num país onde veículos populares já tem um alto custo e não contam com todos os itens e tecnologias, que são acrescentados ao veículo, é difícil mensurar o seu real impacto. Ademais, a preocupação ambiental pode ser vista com a reciclabilidade de materiais (inciso IV), já que o objetivo é que os futuros veículos que serão construídos é de poderem aproveitar parte dos componentes a serem facilmente reciclados ao fim de sua vida útil, podem ser incentivados com uma possível redução na alíquota. Já a pegada de carbono (inciso V) mede o impacto ambiental do veículo em termos

de emissões de gases de efeito estufa durante sua fabricação e uso. Por lógica, quanto menor a pegada de carbono de um veículo, menor poderá ser sua alíquota, promovendo a utilização de veículos ambientalmente responsáveis.

Enquanto isso, o inciso VI que trata da densidade tecnológica, parece ser até mesmo um verdadeiro pleonasma, já que a alíquota deve ser ajustada de acordo com o nível de densidade tecnológica. Ou seja, há um explícito lobby das montadoras de veículo nesta redação, uma vez que quanto mais “denso” um veículo, menor deve ser sua alíquota. Já a emissão de dióxido de carbono (eficiência energético-ambiental), considerado o ciclo do poço à roda (inciso VII), é responsável por avaliar a emissão de CO<sub>2</sub> não apenas durante o uso do veículo, mas em todo o denominado ciclo energético, desde a extração e refino do combustível utilizado até a movimentação do veículo. De fato, veículos que apresentam emissões mais baixas durante esse ciclo completo podem se beneficiar de uma alíquota menor.

A ideia de Reciclabilidade veicular (inciso VIII) demonstra um conceito sobre a facilidade de desmontagem e reciclagem do veículo quando ele não é mais funcional. Uma alta reciclabilidade veicular indica um design mais sustentável, com menos impacto ambiental ao fim da vida útil do veículo, o que pode reduzir a alíquota. E, como forma de proteção ao mercado nacional e também de incentivo fiscal, a realização de etapas fabris no País (inciso IX) tem o explícito objetivo de incentivar a produção nacional, promovendo o desenvolvimento da indústria nacional e a geração de empregos locais.

É um inciso importante (X) a categoria do veículo determina um critério norteador, visto que será responsável por definir a categoria do veículo e sua alíquota mínima e máxima (por exemplo, automóveis de passeio, utilitários, veículos de luxo, ônibus, veículos de transporte de carga) para ajustar a alíquota. Veículos destinados ao uso cotidiano, como carros populares, podem ter alíquotas mais acessíveis, enquanto categorias de luxo podem ser tributadas de maneira mais elevada.

Já o Art. 418 prevê uma isenção tributária, nos seguintes termos:

Art. 418. A alíquota do Imposto Seletivo fica reduzida a zero para veículos que sejam destinados a adquirentes cujo direito ao benefício do regime diferenciado de que trata o art. 144 haja sido reconhecido pela RFB, nos termos do art. 148.

§ 1º No caso de o adquirente ser pessoa referida no inciso II do caput do art. 144, a redução de alíquota de que trata o caput alcança veículo cujo preço de venda ao consumidor, incluídos os tributos incidentes caso não houvesse as reduções, não seja superior a R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais).

§ 2º Observado o disposto no § 1º, aplicam-se ao Imposto Seletivo, no que couber, as disposições aplicáveis ao regime diferenciado de que trata a Seção VII do Capítulo IV do Título IV do Livro I, inclusive em relação à alienação do veículo e ao intervalo para a fruição do benefício. (BRASIL, 2024)

Assim, este artigo busca perpetuar uma prática já prevista e positivada no nosso ordenamento pátrio<sup>6</sup>: a concessão de isenção do IS para pessoas com deficiência, de qualquer tipo, e do transporte autônomo de passageiros. Hodiernamente, o IPI em nosso ordenamento pode ser isento, se comprovado o cumprimento dos requisitos obrigatórios. Não obstante, com a revogação do IPI, a partir de 2027, a previsão de que o IS continuará isento para esses grupos de pessoas é uma medida positiva e que, somada às previsões da redução a zero da alíquota para este grupo, pode permitir o acesso a um número maior de pessoas.

Enquanto isso, os dois parágrafos são importantes, já que o primeiro prevê um teto máximo para que o veículo tenha um valor máximo, incluídos os tributos incidentes caso não houvessem as reduções, na importância de R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais), o que, futuramente, deve ser alterado, visto que esse teto é cada vez mais ilusório com o aumento de valor agregado que alguns modelos automotivos tem passado. Ademais, o segundo traz uma previsão que abarca o prazo mínimo de permanência com o veículo para fruição do benefício e como deve ser feita à alienação, além de eventuais penalidades por descumprimento previstas.

#### **4.4.2 Das Alíquotas demais produtos sujeitos ao Imposto Seletivo**

Já com relação as alíquotas dos demais produtos cuja incidência deve ser regida, é preciso analisar o Art. 419 que traz algumas previsões importantes, conforme:

Art. 419. Observado o disposto nos arts. 417 e 418, as alíquotas do Imposto Seletivo aplicáveis nas operações com os bens e os serviços referidos no Anexo XVII são aquelas previstas em lei ordinária.

§ 1º Aplicam-se alíquotas ad valorem cumuladas com alíquotas específicas para:

I - produtos fumígenos classificados na posição 2402 da NCM/SH; e

II - bebidas alcoólicas, em que as alíquotas específicas devem considerar o produto do teor alcoólico pelo volume dos produtos.

§ 2º As alíquotas do Imposto Seletivo estabelecidas nas operações com bens minerais extraídos respeitarão o percentual máximo de 0,25% (vinte e cinco centésimos por cento).

§ 3º Lei ordinária poderá estabelecer alíquotas específicas para os demais bens fumígenos não referidos no inciso I do § 1º, as quais serão aplicadas cumulativamente com as alíquotas ad valorem.

§ 4º As alíquotas ad valorem estabelecidas nas operações com bebidas alcoólicas poderão ser diferenciadas por categoria de produto e progressivas em virtude do teor alcoólico. (BRASIL, 2024)

Sendo assim, o Art. 419, *caput*, determina que as alíquotas aplicáveis sobre esses bens e serviços estão sujeitas às normas dos artigos 417 e 418 e devem seguir as alíquotas definidas

---

<sup>6</sup>Por meio da Lei Nº 8.989/1995 e que dispõe sobre a isenção do IPI na aquisição de automóveis para utilização no transporte autônomo de passageiros, bem como por pessoas com deficiência.

em uma lei ordinária. Conforme já exposto anteriormente, a lei ordinária tem rito de aprovação mais simples e quórum simplificado, o que facilita suas alterações por parte do Executivo.

Já em seu parágrafo primeiro (§ 1º) detalha-se que as alíquotas para produtos fumígenos (como cigarrilhas e charutos, que estão na posição 2402 NCM/SH) e para bebidas alcoólicas incluem uma alíquota *ad valorem* combinada com uma alíquota específica. Com isto, essa combinação implica que o cálculo do imposto ocorre tanto sobre o valor do produto quanto sobre a quantidade ou características específicas do bem, uma abordagem que assegura uma tributação proporcional ao volume e características intrínsecas de cada bem, como o teor alcoólico das bebidas, que também deve ser considerado na tributação. Para melhor elucidar,

Já o parágrafo segundo (§2º) fixa um importe limite para a tributação sobre bens minerais extraídos, estabelecendo uma alíquota máxima de 0,25% (vinte e cinco centésimos por cento). Desta forma, esta limitação visa proteger o setor mineral de uma carga tributária excessiva, já que já incide outros impostos sobre a mineração e também considerando a importância estratégica desses recursos, além dos possíveis impactos econômicos de uma tributação muito elevada sobre a exploração mineral. Ou seja, da limitação máxima de 1% (um por cento), optou-se por iniciar a cobrança de IS em cerca de ¼ da alíquota máxima. Dito isto, é fato que considerando que a base de cálculo considera os índices internacionais de referência, em bolsas de mercadorias e futuros, é preciso um delicado equilíbrio entre o volume extraído, a demanda internacional e o real frente ao dólar.

Ademais, o terceiro parágrafo (§3º) permite que uma lei ordinária defina alíquotas específicas para outros produtos fumígenos não contemplados no inciso I, desde que essas alíquotas também sejam cumulativas com as *ad valorem*. Este ponto evidencia uma possibilidade de interpretação extensiva por parte do legislador, afinal, com novos produtos fumígenos sendo comercializados, tais como o chamado cigarro eletrônico (ou *vape*), o narguilé, entre outros, é preciso uma certa flexibilização para que sejam considerados novos produtos não previstos ou idealizados pelo legislador.

Em complemento ao §1º, inciso II, o parágrafo § 4º prevê que a alíquota *ad valorem* das bebidas alcoólicas possa variar conforme a categoria do produto e também de forma progressiva em relação ao teor alcoólico. Para melhor elucidar, produtos como a cerveja (teor alcóólico médio de 5%) terão uma alíquota diferente do vinho (teor alcóólico médio de 12%), que serão diferentes das bebidas destiladas, tais como uísque e vodka (40%) ou o rum (40-50%). De forma explícita, cada bebida terá uma alíquota diferente e quanto maior o teor alcóólico, maior será seu tributo.

Enquanto isto, o Art. 420 traz importante previsão sobre o gás natural, visto que os derivados de petróleo são um dos pontos importantes de arrecadação tributária e causam um significativo impacto tributário, *in verbis*:

Art. 420. Caso o gás natural seja destinado à utilização como insumo em processo industrial, a alíquota estabelecida na forma do § 2º do art. 419 fica reduzida a zero.

§ 1º Para fins de aplicação do disposto no caput, o adquirente deverá, na forma do regulamento, declarar ao importador ou ao produtor-extrativista de que tratam, respectivamente, os incisos II e IV do art. 421 que o gás natural será destinado à utilização como insumo em processo industrial.

§ 2º Caso o importador de gás natural seja distribuidor ou varejista, fica dispensada a declaração de que trata o § 1º.

§ 3º Na hipótese de ser dado ao gás natural adquirido com redução de alíquota destino diverso daquele previsto no caput, o adquirente ou o importador referidos, respectivamente, nos §§ 1º e 2º deverão pagar a diferença entre o Imposto Seletivo calculado com a aplicação da alíquota estabelecida na forma do § 2º do art. 419 e aquele calculado com alíquota reduzida, acrescida das penalidades cabíveis, na condição de:

I - responsável, para o adquirente referido no § 1º; ou

II - contribuinte, para o importador referido no § 2º.

§ 4º As alíquotas do Imposto Seletivo incidentes sobre bebidas alcoólicas serão fixadas de forma escalonada, de modo a incorporar, a partir de 2029 até 2033, progressivamente, o diferencial entre as alíquotas de ICMS incidentes sobre as bebidas alcoólicas e as alíquotas modais deste imposto.

§ 5º O ajuste de que trata o § 4º:

I - poderá ser realizado por estimativa para o conjunto das bebidas alcoólicas ou ser diferenciado por categoria de bebidas; e

II - não condicionará a fixação das alíquotas do Imposto Seletivo à manutenção da carga tributária do setor ou de uma categoria específica de bebidas. (BRASIL, 2024)

Assim, no Art. 420, há uma preocupação com o gás natural destinado ao uso industrial, determinando que, se for utilizado como insumo em processos industriais, a alíquota mencionada no § 2º do art. 419 será zerada. Para não afetar a cadeia objetiva, essa previsão visa aliviar a carga tributária sobre o gás natural em processos industriais, incentivando o uso de gás natural como uma alternativa energética nesses setores, já que são fundamentais em processos como soldagem, refrigeração, etc.

Desta forma, o parágrafo primeiro (§1º) impõe uma responsabilidade para que o adquirente do gás natural, para usufruir da alíquota zero, deve declarar formalmente ao importador ou ao produtor que o gás se destina ao processo industrial, conforme regulamentação. Assim, estabelece-se um controle sobre o destino do gás, evitando o uso para outras finalidades que não estejam dentro do âmbito industrial. Em outra perspectiva, o segundo parágrafo (§2º) busca isentar o importador que seja distribuidor ou varejista de fazer tal declaração, uma forma de simplificar o processo para esses agentes comerciais, que não necessariamente utilizam o gás em processos industriais e são meros intermediários.

Já a redação do terceiro parágrafo (§3º) estipula uma penalidade na hipótese de que, caso o gás natural adquirido com a alíquota reduzida seja utilizado de forma diferente da declarada no *caput*, o comprador ou importador deve pagar a diferença entre o imposto aplicado com alíquota cheia e aquele aplicado com a alíquota zero. Além disso, essas penalidades são adicionadas para garantir a correta destinação do bem e da apuração do imposto, onde o comprador seria o responsável e o importador o contribuinte, dependendo do caso. De fato, há uma valoração de condutas, de que com a declaração fornecida, há um incentivo para a indústria, entretanto caso constatada um comportamento fraudulento, deve-se indenizar o erário e a sonegação tributária.

Como forma de modulação de efeitos do IS, o quarto parágrafo (§4º) trata da fixação escalonada das alíquotas do IS sobre bebidas alcoólicas, que será realizada de forma progressiva entre 2029 e 2033, ano em que marca o fim da transição entre o sistema vigente e o novo modelo de tributação sobre o consumo, tópico que será abordado mais adiante. Por fim, o último parágrafo (§5º) detalha o ajuste das alíquotas mencionadas no § 4º, permitindo que este seja feito por estimativa para todas as bebidas alcoólicas ou de forma diferenciada por categoria. Desta forma, esta previsão faculta ao legislador ajustar a carga tributária de forma estratégica e conforme a necessidade de controle de mercado e consumo.

Ademais, estabelece que não há obrigação de manter uma carga tributária específica para o setor, conferindo ao legislador autonomia para realizar ajustes de acordo com as circunstâncias e políticas fiscais, isto é, se houver pressão por parte do setor de bebidas, considerando o consumo e os efeitos da tributação durante a fase de transição, as alíquotas podem cair. Da mesma forma, que se houver uma necessidade arrecadatória, o governo pode aumentar a alíquota específica de uma bebida ou conjunto de bebidas, afinal, não há condicionamento para fixação de uma alíquota.

#### **4.5 Da Sujeição Passiva do Imposto Seletivo**

Depois de trazer quais são as hipóteses de incidência, quais são os momentos de ocorrência do fato gerador do IS, das hipóteses de não incidência, da base de cálculo e alíquotas, é necessário ver quem será o responsável pelo adimplemento da obrigação, isto é, o sujeito passivo e quem terá responsabilidade solidária.

Assim, o Art. 421 do PLP define o contribuinte do IS da seguinte forma:

Art. 421. O contribuinte do Imposto Seletivo é:

I - o fabricante, na primeira comercialização, na incorporação do bem ao ativo imobilizado, na tradição do bem em transação não onerosa e no consumo do bem;

- II - o importador na entrada do bem de procedência estrangeira no território nacional;
- III - o arrematante na arrematação;
- IV - o produtor-extrativista que realiza a extração, na primeira comercialização, no consumo, na transação não onerosa ou na exportação do bem; ou
- V - o fornecedor do serviço, ainda que residente ou domiciliado no exterior, na hipótese de que trata o inciso VII do § 1º do art. 406. (BRASIL, 2024)

Para o legislador, o contribuinte é o fabricante (inciso I), quando da ocorrência da primeira comercialização do bem ou no ato de incorporação de um bem ao seu ativo imobilizado, além de eventual transação não onerosa do bem ou até mesmo no consumo do mesmo. Ou seja, o fabricante deve pagar o imposto desde o primeiro momento em que a matéria prima entra na cadeia produtiva e sofre uma transformação, afinal, nas hipóteses legais, há um produto que sofreu transformação e será utilizado para um fim próprio ou econômico.

Outro contribuinte elencado no do Artigo é o importador (inciso II), que é compelido ao adimplemento do IS ao introduzir o bem no território nacional. De fato, há uma conexão entre o bem que entre no país, independentemente de onde venha, terá incidência de IS no momento do desembarque aduaneiro. Por isto, será importante uma futura discussão de países que tenham acordos de bitributação com o Brasil ou até mesmo de países componentes do MERCOSUL, afinal, é preciso dirimir eventuais dúvidas. Enquanto isso, no inciso III, define-se o arrematante como contribuinte no caso de arrematação em hasta pública como o contribuinte, ou seja, quando a aquisição ocorre por meio de leilão, a responsabilidade tributária recai sobre aquele que arrematou o bem.

Outra situação é disposta, no inciso IV, em que o produtor-extrativista é quem se torna o contribuinte no caso da primeira comercialização, no consumo, em transações não onerosas ou na exportação. Dessa forma, em situação análoga ao fabricante, os produtos resultantes de atividades extrativas são sujeitos ao IS desde as primeiras movimentações dos produtos extraídos para evitar perda de arrecadação fiscal. Por fim, o último inciso do Art. 421 (inciso V), inclui o fornecedor de serviço, mesmo que esteja localizado no exterior, de forma a legislação abrange que o serviço prestado em território nacional e desde fora do país seja tributado quando cabível.

Um ponto que é preciso salientar é que é corresponsável tributário ou devedor solidário, ou o chamado contribuinte por equiparação, previsto no Art. 422 do PLP:

- Art. 422. São obrigados ao pagamento do imposto como responsáveis, sem prejuízo das demais hipóteses previstas em lei e da aplicação da pena de perdimento:
- I - o transportador, em relação aos produtos tributados que transportar desacompanhados da documentação fiscal comprobatória de sua procedência;
  - II - 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;

III - 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:

- a) destinados ao uso ou ao consumo de bordo, em embarcações ou aeronaves de tráfego internacional, com pagamento em moeda conversível;
- b) destinados a lojas francas, em operação de venda direta, nos termos e condições estabelecidos pelo art. 15 do Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976;
- c) adquiridos pela empresa comercial exportadora de que trata o art. 86, com o fim específico de exportação, e remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da adquirente; ou
- d) remetidos a recintos alfandegados ou a outros locais onde se processe o despacho aduaneiro de exportação.

Parágrafo único. Caso o fabricante tenha de qualquer forma concorrido para a hipótese prevista no inciso III do caput, ficará solidariamente responsável pelo pagamento do imposto. (BRASIL, 2024)

O Artigo 422, no inciso I, responsabiliza o transportador que esteja em posse de produtos tributáveis sem a devida documentação fiscal de procedência, estabelecendo que transportar bens sem comprovação legal torna o transportador responsável pelo imposto, o que fortalece o controle sobre a circulação de produtos tributáveis. Ademais, considerando uma hipotética situação onde ocorre a fraude, é uma forma de penalizar a conduta errônea do transportador. Para melhor elucidar, este inciso busca evitar que “cargas clandestinas” ou sem registros trafeguem pelo país e não recolham o tributo correto. Enquanto, o inciso II expande essa responsabilidade para qualquer pessoa em posse de produtos tributáveis sem a documentação fiscal necessária, seja para venda ou industrialização, bastando possuir ou deter no momento de apreensão tais produtos. De fato, estes incisos asseguram que é dever de provar a origem fiscal do produto daquele produto para fins comerciais ou de transformação.

O inciso III trata da responsabilidade de pessoas físicas ou jurídicas, incluindo proprietários, possuidores e transportadores, no caso de produtos nacionais fabricados para exportação, mas que acabam encontrados no território nacional em situação inadequada. De fato, se o fim de um produto é exportação, não pode o contribuinte buscar uma forma elisiva de evitar o pagamento do tributo alegando que “exportou” um produto, mas este ainda está no Brasil.

Desta forma, o legislador prevê 04 (quatro) exceções, (i) ocorre quando os produtos estão em trânsito, destinados a uso ou consumo a bordo de embarcações ou aeronaves internacionais, o que deve ser feito com pagamento em moeda estrangeira, indicando uma preocupação com o controle fiscal no contexto de exportação; (ii) quando os produtos estão destinados em lojas francas, ou *duty-free*, para exportação direta, presentes em aeroportos e afins, onde há o livre comércio internacional; (iii) para mercadorias adquiridas por empresas exportadoras com finalidade de exportação, desde que sejam enviadas diretamente do local de

produção para o embarque de exportação ou áreas alfandegadas; e (iv) quando os produtos são remetidos a recintos alfandegados ou a outros locais onde se processe o despacho aduaneiro de exportação.

Por fim, o parágrafo único do Art. 422 adiciona uma responsabilidade solidária ao fabricante que, de qualquer forma, tenha contribuído para a infração prevista no inciso III. Isso significa que, caso o fabricante tenha facilitado ou permitido que produtos, inicialmente isentos para exportação, sejam desviados para o mercado interno, ele também se torna responsável pelo imposto devido. Deste modo, esta previsão legal impõe uma corresponsabilidade ao fabricante, incentivando-o a garantir que produtos destinados à exportação sejam corretamente declarados e remetidos ao exterior, evitando a entrada irregular desses bens no mercado nacional. Um exemplo disso seria, hipoteticamente, de que um produto com rótulos em inglês ou espanhol, mas produzidos no Brasil, devem ser remetidos ao país de origem e não circularem no mercado interno.

#### **4.6 Da empresa comercial exportadora e o Imposto Seletivo**

Já quanto as empresas comerciais exportadoras, o legislador previu algumas condições específicas, conforme:

Art. 423. O Imposto Seletivo não incide no fornecimento de bens com o fim específico de exportação a empresa comercial exportadora que atenda ao disposto no caput e nos §§ 1º e 2º do art. 86.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica ao fornecimento dos bens de que trata o inciso VI do § 1º do art. 406 a empresa comercial exportadora. (BRASIL, 2024)

Assim, o artigo 423 estabelece que o Imposto Seletivo não incidirá sobre o fornecimento de bens com finalidade específica de exportação, desde que a empresa exportadora cumpra os requisitos dispostos no *caput* e nos §§ 1º e 2º do art. 86, isto é, leia-se que cumpra os requisitos, quais sejam, que a empresa seja certificada no Programa OEA; possua um patrimônio líquido igual ou superior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais); e faça a opção pelo DTE, na forma da legislação específica; mantenha escrituração contábil e a apresente em meio digital; e esteja em situação de regularidade fiscal perante as administrações tributárias federal, estadual ou municipal de seu domicílio. No entanto, o parágrafo único do art. 423 determina uma exceção: os bens mencionados no inciso VI do § 1º do art. 406 não terão isenção do Imposto Seletivo, mesmo que destinados à exportação, ou seja, conforme outras previsões, os bens minerais não estão isentos do pagamento do IS.

Outra previsão importante aparece em sequência:

Art. 424. A empresa comercial exportadora fica responsável pelo recolhimento do Imposto Seletivo que não foi pago no fornecimento de bens para a empresa comercial exportadora, nas hipóteses de que trata § 5º do art. 86.

§1º Para efeitos do disposto no caput, considerase devido o Imposto Seletivo na data de ocorrência do fato gerador, conforme definido no art. 410.

§2º Os valores que forem pagos espontaneamente ficarão sujeitos à incidência de multa de mora e serão corrigidos pela Taxa SELIC.

§ 3º Aplica-se para o Imposto Seletivo o disposto no § 10 do art. 86. (BRASIL, 2024)

O artigo 424, por sua vez, estabelece que, caso o Imposto Seletivo não seja recolhido no fornecimento dos bens destinados à exportação, a responsabilidade pelo pagamento recai sobre a própria empresa exportadora, conforme visto na questão da sujeição passiva. Tal obrigação se aplica especificamente às situações previstas no parágrafo quinto (§ 5º) do art. 86, que versa sobre ocasiões onde há desvio de finalidade do bem, onde o bem não tenha sido exportado ou seja redestinado ao mercado interno, os bens sejam submetidos a processo de industrialização ou quando ocorrer a destruição, o extravio, o furto ou o roubo antes da efetiva exportação dos bens.

Em termo adicional, o parágrafo primeiro (§1º) do art. 424 define que o Imposto Seletivo será considerado devido a partir da data de ocorrência do fato gerador, conforme estabelecido no art. 410, que delimitar o momento em que a obrigação tributária se forma, conforme já exposto anteriormente.

Já o segundo parágrafo (§2º) determina que, em caso de pagamento espontâneo do Imposto Seletivo, o valor será atualizado pela taxa SELIC (taxa básica de juros) e estará sujeito à multa de mora, aplicada como penalidade pelo atraso no pagamento. Por fim, o terceiro parágrafo (§3º) indica que as disposições do §10 do art. 86 também serão aplicáveis ao Imposto Seletivo, sugerindo a necessidade de conformidade com regras adicionais.

#### **4.7 Da Pena de Perdimento no Imposto Seletivo**

Seguindo a estrutura do PLP n° 68/2024, o próximo tópico abordado é da previsão que versa sobre pena de perdimento, isto é, uma hipótese de apreensão de mercadoria para os produtos fumígenos, conforme:

Art. 425. Sem prejuízo das demais hipóteses legais, aplica-se a pena de perdimento nas hipóteses de transporte, depósito ou exposição à venda dos produtos fumígenos relacionados no Anexo XVII desacompanhados da documentação fiscal comprobatória de sua procedência, sem prejuízo da cobrança do Imposto Seletivo devido.

§1º Na hipótese do caput, caso os bens estiverem em transporte, aplica-se também a

pena de perdimento ao veículo utilizado se as circunstâncias evidenciarem que o proprietário do veículo, seu possuidor ou seus prepostos, mediante ação ou omissão, contribuiu para a prática do ilícito, facilitou sua ocorrência ou dela se beneficiou.

§2º Para fins do disposto no § 1º:

I - considera-se omissão do proprietário do veículo, seu possuidor ou seus prepostos a não exigência de documentação idônea nas situações em que as características, volume ou quantidade de bens transportados por conta e ordem do contratante ou passageiro permita inferir a prática ilícita;

II - presume-se a concorrência do proprietário do veículo, seu possuidor ou seus prepostos na prática do ilícito nas situações em que constatada adaptação da estrutura veicular tendente a ocultar as mercadorias transportadas;

III - é irrelevante a titularidade do veículo e o valor dos bens transportados; e

IV - compete às locadoras de veículos acautelarem-se dos antecedentes dos locatários ou condutores habilitados, sob pena de presunção da sua colaboração para a prática do ilícito. (BRASIL, 2024)

Assim, o legislador dispôs que aplica-se a pena de perdimento nos casos em que produtos fumígenos são transportados, armazenados ou expostos à venda sem a documentação fiscal que comprove sua procedência. Desta forma, esta pena de perdimento implica a perda definitiva dos bens para o Estado, indicando uma medida punitiva rigorosa contra a circulação de produtos fumígenos contrabandeados, isto é, que não tem origem completamente lícita e no qual houve o recolhimento dos tributos devidos, determinando que além da apreensão, o transportador, o possuidor ou detentor devem recolher o IS devido, o que reitera a importância da fiscalização tributária sobre esses produtos.

Desta forma, o parágrafo primeiro (§1º) complementa o *caput* e prevê que, se os produtos sem documentação fiscal adequada estiverem sendo transportados, a pena de perdimento poderá ser estendida ao veículo utilizado para o transporte. No entanto, essa penalidade adicional só se aplica se houver indícios de que o proprietário, possuidor ou responsáveis pelo veículo tenham contribuído, facilitado ou se beneficiado da prática ilícita, seja por ação direta ou omissão.

Para não dar brecha ou que haja uma interpretação semântica do que configuraria omissão ou de como a conduta deveria ser configurada, o parágrafo § 2º detalha as diversas circunstâncias que configuram omissão ou conivência dos responsáveis pelo veículo de forma exemplificativa. Deste modo, no inciso I, é considerado omissor o proprietário ou possuidor que não exija a documentação necessária em situações que evidenciem prática ilícita, como quando o volume ou as características dos bens transportados indicam uma possível irregularidade. Dito isto, há o estabelecimento de um dever de vigilância por parte dos transportadores, exigindo que os responsáveis pelo veículo estejam atentos aos bens que transportam e às devidas documentações.

Enquanto no inciso II, presume-se que o proprietário ou possuidor do veículo concorreu para o ilícito quando o veículo foi adaptado para ocultar mercadorias, com compartimentos

falsos ou até mesmo para dificultar o trabalho da Polícia Rodoviária Federal (PRF). Para tanto, esta hipótese deixa clara a comprovação de dolo quando o veículo foi modificado de forma a dissimular o transporte de produtos ilícitos, o que indica um esforço deliberado para ocultação, configurando uma colaboração no crime.

E há uma exceção, prevista o inciso III, de torna irrelevante a titularidade do veículo e o valor dos bens transportados, ou seja, independentemente de quem seja o proprietário do veículo ou do montante dos bens transportados, a pena de perdimento ainda poderá ser aplicada, facilitando o trabalho das autoridades policiais. Nesse sentido, esse inciso elimina a possibilidade de argumentações baseadas na titularidade ou valor das mercadorias para evitar a sanção, teses jurídicas utilizadas largamente no Direito Penal.

Por fim, o inciso IV estabelece uma obrigação para as locadoras de veículos, que devem verificar o histórico dos locatários ou condutores. Caso contrário, presume-se que a locadora colaborou para a prática do ilícito, impondo um dever preventivo às locadoras de veículos, que devem tomar precauções ao alugar veículos para evitar que sejam utilizados para transporte de mercadorias ilegais.

E, para fins de processo produtivo, o legislador trouxe sobre o tabaco e seu tratamento e a aplicação da pena de perdimento, nos seguintes termos:

Art. 426. Ressalvado o caso de exportação, o tabaco em folhas tratadas, total ou parcialmente destaladas, aparadas ou não, mesmo cortadas em forma regular ou picadas, somente será vendido ou remetido a empresa industrializadora de charutos, cigarros, cigarrilhas ou de fumo desfiado, picado, migado ou em pó, em rolo ou em corda, admitida, ainda, a sua comercialização entre estabelecimentos que exerçam a atividade de beneficiamento e acondicionamento por enfardamento, podendo o Poder Executivo exigir, para essas operações, os meios de controle necessários.

§ 1º Os bens encontrados em transporte, depósito ou exposição a venda em desacordo à determinação do caput estão sujeitos à pena prevista no art. 424.

§ 2º A venda, remessa ou comercialização dos bens em desacordo com a determinação do caput sujeita o infrator a multa igual ao valor comercial da mercadoria. (BRASIL, 2024)

O Artigo 426 trata especificamente do tabaco em folhas, determinando que ele só pode ser vendido ou remetido para empresas que produzem charutos, cigarros ou outras formas processadas de fumo, como fumo desfiado ou em pó. Essa restrição limita o mercado de destino do tabaco em folha, permitindo sua comercialização apenas entre estabelecimentos que realizem beneficiamento e empacotamento do produto, a menos que se trate de operações de exportação. Esse controle visa evitar que o tabaco em folhas circule livremente sem controle fiscal e regula para onde e como ele pode ser comercializado, permitindo que o Poder Executivo implemente os meios de fiscalização que julgar necessários. Enquanto isto, o parágrafo primeiro

(§ 1º) define que qualquer tabaco encontrado em desacordo com o *caput*, seja em transporte, depósito ou exposição à venda, está sujeito à pena prevista no Art. 424, uma pena rigorosa de perdimento, reforçando o rigor sobre o controle de circulação de tabaco. Já o segundo parágrafo (§ 2º) estabelece que a venda, remessa ou comercialização de tabaco em desacordo com o *caput* sujeita o infrator a uma multa equivalente ao valor comercial do produto, representando uma punição financeira proporcional ao valor do bem, o que busca desincentivar a comercialização irregular e assegurar o cumprimento rigoroso das regras estabelecidas para o comércio de tabaco em folha.

#### 4.8 Da Apuração do Imposto Seletivo

Quanto à apuração do IS, o legislador dedica um capítulo, conforme:

##### CAPÍTULO VIII DA APURAÇÃO

Art. 427. O período de apuração do Imposto Seletivo é mensal, podendo ser reduzido por regulamento.

Art. 428. O regulamento do Imposto Seletivo estabelecerá:

I - o período de apuração, observado o limite previsto no art. 426;

II - o prazo para conclusão da apuração; e

III - a data de vencimento.

Art. 429. A apuração relativa ao Imposto Seletivo deverá consolidar as operações realizadas por todos os estabelecimentos do contribuinte. (BRASIL, 2024)

Assim, define no Artigo 427 que o período de apuração do IS será mensal, ou seja, o cálculo do imposto a ser pago é feito a cada mês com base nas operações realizadas no período, geralmente sendo pago no mês subsequente. No entanto, o artigo também prevê que esse período mensal pode ser reduzido por meio de regulamentação, o que permite flexibilidade no prazo de apuração de acordo com a regulamentação vigente e as necessidades de arrecadação.

Já o Artigo 428 dá mais detalhes sobre os aspectos que o regulamento do Imposto Seletivo deve definir futuramente. No inciso I, estabelece que o regulamento deve confirmar o período de apuração, respeitando o limite do artigo 426, o qual provavelmente define parâmetros e restrições adicionais para os prazos de apuração, supondo uma apuração quinzenal, semanal ou até inviavelmente diária. Enquanto no inciso II, é indicado que o regulamento deve definir o prazo para a conclusão da apuração. De fato, isto demonstra que a legislação do IS deve determinar um prazo claro para que o contribuinte finalize o cálculo do imposto devido, impedindo atrasos e assegurando que o processo de apuração ocorra de maneira ordenada e dentro de um período específico. Por fim, o inciso III especifica que o regulamento também deve definir a data de vencimento do pagamento, ou seja, o dia em que o pagamento do imposto deve ser realizado pelo contribuinte.

Por fim, o Artigo 429 pode ser uma fonte de polêmica, já que define que a apuração do IS deve ser consolidada, o que implica que todas as operações realizadas por diferentes estabelecimentos de um mesmo contribuinte devem ser somadas e contabilizadas em uma única apuração. Em outras palavras, mesmo que o contribuinte possua múltiplos estabelecimentos, como fábricas ou filiais em diferentes locais, a apuração deve ocorrer de forma centralizada e consolidada, englobando todas as operações para facilitar o controle e o cálculo do valor total do imposto devido. Ou seja, é provável que com a variedade de estabelecimentos existentes nas médias e grandes, a utilização de retificações nos livros contábeis seja comum, afinal, há uma previsão e expectativa para a produção ou consumo de bem e que pode ser superada ou até mesmo variáveis imprevisíveis podem surgir. Tais questões serão pertinentes quando a elaboração do Regimento do IS.

#### **4.9 Do Pagamento**

E, por fim, após construído o ciclo da obrigação tributária, chega o momento do sujeito passivo ou do contribuinte efetuar o pagamento do tributo devido, conforme:

Art. 430. O Imposto Seletivo será pago mediante recolhimento do montante devido pelo sujeito passivo.

Art. 431. O pagamento do Imposto Seletivo será centralizado em um único estabelecimento, na forma do regulamento.

Assim, o Artigo 430 estabelece que o pagamento do IS afirma o óbvio quando dispõe que o recolhimento do IS deve ser feito por meio do recolhimento do montante devido, sendo essa responsabilidade atribuída ao sujeito passivo. Enquanto o Artigo 431, reproduzindo o disposto no Art. 429 e sua ideia de centralização, estabelece-se que o pagamento do Imposto Seletivo deve ocorrer de forma centralizada em um único estabelecimento, conforme as diretrizes definidas no regulamento.

#### **4.10 Do Imposto Seletivo Sobre Importações**

Como um dos últimos tópicos presentes no Livro II, do PLP n° 68/2024, que versa sobre o Imposto Seletivo é a questão das importações e seu enquadramento tributário, algo de extrema importância quando se considera a balança comercial e a competitividade da indústria nacional frente ao panorama globalizado. Por isto, é preciso analisar detalhadamente cada um dos seguintes artigos.

Inicialmente, o Art. 432 dispõe que: “O Imposto Seletivo incide sobre a importação dos

bens e serviços de que trata o art. 406.” (BRASIL, 2024). Nesse sentido, isso significa que, ao importar qualquer um dos 06 grupos de produtos ou serviços descritos nesse artigo, quais sejam os veículos, embarcações e aeronaves, os produtos fumígenos, as bebidas alcoólicas, as bebidas açucaradas; os bens minerais e os chamados concursos de prognósticos e *fantasy sport*, o contribuinte estará sujeito ao pagamento do IS. Ou seja, caso o contribuinte decida consumir um charuto advindo de Cuba, deseje beber uma vodka oriunda da Rússia ou um até mesmo opte por importar um carro da Tesla<sup>7</sup>, como sujeito passivo, deve-se adimplir o tributo. Este é um claro exemplo da observância ao princípio da neutralidade tributária, já que o imposto não é aplicável apenas aos bens e serviços produzidos internamente, mas também a aqueles importados, assegurando que os produtos estrangeiros paguem uma tributação semelhante, de forma a não comprometer a competitividade dos produtos nacionais.

Ainda assim, ciente de que é preciso observar alguns regramentos, o legislador traz a previsão sobre as hipóteses de incidência, isenção ou não incidência, conforme:

Art. 433. Aplicam-se ao Imposto Seletivo, no que couber, as disposições do Capítulo IV do Título I do Livro I e do art. 243, inclusive no que se referirem à não incidência e à isenção.

Parágrafo único. Não se aplicam ao IS as disposições relativas à base de cálculo, devendo a base de cálculo do IS na importação ser determinada a partir das disposições do Capítulo III do Título II deste Livro, na forma estabelecida em lei ordinária. (BRASIL, 2024)

No Artigo 433, estabelece-se que, para o Imposto Seletivo, aplicam-se as disposições já previstas no Capítulo IV do Título I do Livro I, que abordam sobre a incidência de IBS e CBS nas importações, e no Art. 243, que versa sobre os concursos de prognósticos. De fato, as normas gerais previstas no IBS e CBS que tratem da isenção ou de casos em que o imposto não incide devem ser seguidas também para o Imposto Seletivo. No entanto, o parágrafo único do Artigo 433 ressalta que as regras relativas à base de cálculo não se aplicam ao IS, pois conforme já demonstrado anteriormente, o IS não compõe a própria base de cálculo, integrará a base de cálculo do IBS e do CBS, além de poder ter o mesmo fato gerador ou base de cálculo de outros tributos. Por conseguinte, a base de cálculo na importação deve ser definida conforme o Capítulo III do Título II deste Livro e de acordo com uma lei ordinária, conforme já exposto anteriormente.

Já quanto à importação de gás natural, o legislador traz uma nova previsão, nos seguintes termos:

Art. 434. Caso o gás natural importado seja destinado à utilização como insumo em

---

<sup>7</sup>Fabricante norte-americana de veículos automóveis.

processo industrial, a alíquota aplicável na importação, estabelecida nos termos do § 2º do art. 419, fica reduzida a zero.

§ 1º Para fins de aplicação do disposto no caput, o importador deverá, na forma do regulamento, declarar que o gás natural será destinado à utilização como insumo em processo industrial.

§ 2º Na hipótese de o gás natural importado com redução de alíquota ter destino diverso daquele previsto no caput, o importador de que trata o § 1º deverá recolher o Imposto Seletivo calculado com a aplicação da alíquota estabelecida nos termos do § 2º do art. 419, acrescido das penalidades cabíveis. (BRASIL, 2024)

Assim, como já exposto no tópico das alíquotas e da sujeição passiva, o legislador estabelece que, se o gás natural importado for destinado ao uso como insumo em um processo industrial, a alíquota aplicável à importação será reduzida a zero, conforme determinado no § 2º do Art. 419. Com isto, o objetivo é não constituir um óbice a cadeia fabril e evitar prejuízos com uma maior carga tributária no setor. E, para gozar desta isenção, o parágrafo (§1º) exige que o importador declare formalmente, de acordo com o regulamento, que o gás natural será destinado à utilização como insumo industrial. De fato, essa declaração prévia é uma exigência para garantir que o benefício da alíquota zero só seja concedido para casos em que o gás realmente será utilizado como insumo em processos industriais e não para outras finalidades e assegurar casos com desvio de finalidade do gás natural importado.

Não obstante, o legislador institui no segundo parágrafo (§ 2º), estipula uma penalidade que, caso o gás natural importado com alíquota zero tenha um uso diferente daquele previsto no caput (ou seja, se for utilizado para outra finalidade que não como insumo industrial), o importador será obrigado a recolher o Imposto Seletivo integralmente, aplicando a alíquota normal prevista. Além disso, o importador estará sujeito a penalidades adicionais. Com isto, essa exigência serve como um mecanismo de controle, garantindo que o benefício fiscal não seja desviado para usos indevidos, ao mesmo tempo em que estabelece sanções para assegurar o cumprimento da legislação tributária.

## 5. A ZONA FRANCA DE MANAUS E O IMPOSTO SELETIVO

### 5.1 A criação da Zona Franca de Manaus e das Áreas Livres de Comércio

A Zona Franca de Manaus (ZFM) foi criada pelo Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, como uma política de desenvolvimento regional estratégica para promover a integração e o crescimento econômico da região Amazônica. Nesse sentido, sua instituição se deu em um contexto de estímulo ao desenvolvimento do interior do país, com incentivos fiscais para atrair indústrias e estimular o comércio, tornando Manaus um polo econômico relevante no cenário nacional, isto é, haviam campanhas divulgadas pelos militares no período que falavam do pioneirismo das pessoas que iriam para lá, após o fim do ciclo da borracha<sup>8</sup> na economia do Norte.

Assim, o principal objetivo da ZFM era e é estimular o desenvolvimento econômico, social e ambiental em pleno coração do Amazonas, oferecendo uma série de benefícios fiscais, que incluem isenções e reduções de impostos, como o IPI, o II, e, em alguns casos, até o ICMS para a atração de empresas. De fato, enquanto esses incentivos tornam a região competitiva, fomentando a geração de empregos e o desenvolvimento de infraestrutura, além de ajudar a reduzir as disparidades regionais, também houve a criação de uma distorção tributária pela adoção desse regime, conforme será visto mais adiante, afinal, em diversas ocasiões, o STF e o STJ tiveram de analisar sobre a incidência de um tributo ou sobre direito de creditamento das empresas.

No âmbito constitucional, a Zona Franca de Manaus foi reforçada pelo Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), no art. 40, que prevê a manutenção dos incentivos fiscais da ZFM por um período inicial de 25 anos, isto é, de 1988 a 2003. Já em 2003, a EC Nº 42 prorrogou os incentivos por mais dez anos, e em 2014, a EC Nº 83 estendeu esses benefícios até 2073. Dito isto, a EC Nº 132, de 2023, trouxe um novo regramento sobre a ZFM e os novos impostos que surgiram, o IBS, o CBS e o IS, com a manutenção do chamado *diferencial competitivo*, o que será visto mais adiante.

Após entender o contexto de criação e o ponto de partida do legislador, é preciso entender que nem sempre os incentivos conferidos a ZFM foram unânimes ou não raro ocasionavam questionamentos sobre a interpretação semântica de alguns dispositivos, principalmente, envolvendo a inclusão ou a exclusão da base de cálculo de tributos, do direito

---

<sup>8</sup>O Ciclo da Borracha foi um período histórico de intensa exploração e exportação de borracha natural na região amazônica, especialmente entre os anos de 1879 e 1912, com um segundo momento de recuperação mais breve na década de 1940.

de creditamento artificial pelo contribuinte ou do uso do efeito dinâmico<sup>9</sup> como instrumento de proteção comercial.

Ao longo dos anos, ora no STJ, ora no STF, os tribunais superiores foram palco de relevantes julgamentos envolvendo a ZFM. Com isto as discussões versavam, principalmente, a utilização de créditos de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) em relação aos produtos oriundos da ZFM e o impacto da não cumulatividade de tributos, como PIS e COFINS, nas operações realizadas na ZFM. A constitucionalidade desses incentivos foi objeto de extensivo debate, já que tais benefícios, embora vitais para o desenvolvimento regional, representam consideráveis renúncias fiscais para a União.

Assim, de forma exótica, ou artificial, a ZFM forneceu um duplo incentivo as empresas: a isenção na saída dos produtos e o crédito artificial na entrada, como forma de fornecer incentivos concorrenciais ao produto produzido na ZFM com as matérias-primas locais. Desta forma, uma das primeiras discussões foi a de que se a adquirente, contribuinte do IPI, pode glosar, usufruir dos créditos tributários já recolhidos nos documentos fiscais, sabendo que houve a isenção do tributo na ZFM?

O STF já decidira, conforme Súmula Vinculante N° 58 tal questão ao firmar a seguinte tese: “Inexiste direito a crédito presumido de IPI relativamente à entrada de insumos isentos, sujeitos à alíquota zero ou não tributáveis, o que contraria o princípio da não cumulatividade”

Já quanto a análise dos créditos de IPI gerados por produtos adquiridos de fornecedores situados na ZFM foi consolidada no Tema 322 de Repercussão Geral do STF, que decidiu sobre o direito ao creditamento do IPI nas operações que envolvem insumos provenientes da ZFM sob regime de isenção. Em 2019, no julgamento dos Recursos Extraordinários (RE) 596.614 e 592.891, o STF fixou a tese de que:

Há direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime de isenção, considerada a previsão de incentivos regionais constante do art. 43, § 2º, III, da Constituição Federal, combinada com o comando do art. 40 do ADCT.

Dessa forma, a Suprema Corte entendeu que negar o direito a esses créditos seria prejudicial ao diferencial competitivo da ZFM, contrariando a finalidade do incentivo constitucional. Em retrospecto, essa decisão baseou-se na interpretação de que, embora os produtos provenientes da ZFM não estejam sujeitos ao pagamento do IPI, o direito ao crédito

---

<sup>9</sup>O efeito dinâmico refere-se à relação entre o nível de alíquotas dos tributos aplicados na ZFM (especialmente o IPI) e a competitividade dos produtos lá fabricados em comparação com produtos de outras regiões do Brasil e do exterior.

para o adquirente é essencial para garantir o equilíbrio econômico e o incentivo constitucional pretendido. Ainda assim, essa tese diferenciou-se da Súmula Vinculante 58 do STF, que veda o direito a crédito de IPI para insumos isentos ou com alíquota zero, mas o Tribunal reconheceu a particularidade do regime da ZFM, pois é um instrumento da proteção ao princípio da competitividade regional, essencial à política de desenvolvimento da região amazônica.

Em complemento, o STJ também tratou do tema da não cumulatividade e do crédito presumido de IPI em relação às operações realizadas na ZFM. O STJ analisou se as empresas situadas fora da ZFM poderiam se apropriar de créditos de PIS e COFINS na aquisição de bens da ZFM, mesmo quando esses produtos fossem isentos desses tributos. Em um julgamento de grande impacto, o STJ entendeu que, na ausência de recolhimento efetivo de tributos na origem, as empresas situadas fora da ZFM não teriam direito ao crédito. Essa interpretação respeita a distinção dos incentivos aplicáveis à ZFM e busca evitar o acúmulo de créditos indevidos que desequilibrariam o regime tributário nacional.

Já as Áreas de Livre Comércio (ACL) são cardápio regiões geográficas onde as trocas comerciais ocorrem com isenções ou reduções de tarifas e impostos, promovendo o comércio e o desenvolvimento econômico local. Esses locais, nas cidades de fronteira da Amazônia Ocidental e do Amapá, são estabelecidos com o objetivo de estimular a atividade econômica, aumentar a competitividade das empresas locais e fomentar a atração de investimentos, a exemplo da ZFM. Para fins legais, o legislador considera que Tabatinga, Amazonas: criada pela Lei nº 7.965, de 22 de dezembro de 1989; Guajará-Mirim, Rondônia: criada pela Lei nº 8.210, de 19 de julho de 1991; Boa Vista e Bonfim, Roraima: criadas pela Lei nº 8.256, de 25 de novembro de 1991; Macapá e Santana, Amapá: criada pelo art. 11 da Lei nº 8.387, de 30 de dezembro de 1991; Brasília, Epitaciolândia e Cruzeiro do Sul, Acre: criadas pela Lei nº 8.857, de 8 de março de 1994, são aquelas enquanto pertencentes a ACL.

## **5.2. Fases de Vigência do Imposto Seletivo**

Abarcado este contexto envolvendo a criação da Zona Franca de Manaus, além de explorar brevemente os motivos que o fizeram e sua importância econômica para o desenvolvimento regional, é preciso abordar, antes de relacionar, os dois institutos: a ZFM e o IS, os marcos temporais ou as fases de vigência, no que é denominado enquanto de transição entre modelos.

Assim, o legislador optou por estabelecer, de forma acertada, uma introdução gradual de suas normas. Desta forma, fica o questionamento: quando o IS começa a vigorar? Conforme

já exposto, a competência constitucional está prevista no Art. 153, inciso VIII, o IS é um tributo que incide sobre bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente.

Com a promulgação da EC Nº 132/2023, em 2023, sabia que seria necessária a regulamentação da reforma, via lei complementar, além da aprovação de um Regulamento pelo Poder Executivo, além dos estabelecimento do Conselho Gestor. Por isto, o legislador optou por inserir no Art. 2º ADCT, a seguinte previsão:

Art. 2º O Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passa a vigorar com as seguintes alterações:

(...)

Art. 126. A partir de 2027:

(...)

b) o imposto previsto no art. 153, VIII, da Constituição Federal;

(...)

III - o imposto previsto no art. 153, IV, da Constituição Federal:

a) terá suas alíquotas reduzidas a zero, exceto em relação aos produtos que tenham industrialização incentivada na Zona Franca de Manaus, conforme critérios estabelecidos em lei complementar; e

b) não incidirá de forma cumulativa com o imposto previsto no art. 153, VIII, da Constituição Federal. (BRASIL, 2023)

Com isto, é preciso analisar com cuidado os marcos temporais postos pelo legislador para entender o início da aplicação do novo sistema tributário sobre o consumo. Nesse sentido, no caso do IS, o prazo de vigência, em regime de transição, inicia em 2027. Cabe ressaltar que, a partir, de 01 de janeiro de 2027, da mesma forma, coexistirão os tributos antigos (ICMS, IPI, ISS, PIS/COFINS) e serão introduzidos os novos tributos no ordenamento (IBS, CBS e IS). Contudo, o legislador, ciente do papel do IS, optou por definir que, a partir da entrada em vigor do IS, ainda que não de forma plena, o IPI, conforme já exposto anteriormente sobre a função do IS na substituição do IPI no sistema tributário, terá suas alíquotas reduzidas a zero. A exceção à essa regra? Os produtos que tenham industrialização incentivada na (ZFM).

Por isto, o objetivo fundamental do próximo subcapítulo é entender como o PLP Nº 64/2024 aborda sobre a relação entre ZFM e o IS.

### **5.3 Da Zona Franca de Manaus, das Áreas de Livre Comércio e o Imposto Seletivo**

O IS, imposto criado dentro do bojo da Reforma Tributária, tem acarretado algumas importantes implicações, especialmente no que tange à Zona Franca de Manaus (ZFM). Com a implementação do IS e a gradual extinção do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), esperada para 2027, a Zona Franca permanece uma área que requer atenção especial. Mesmo com a transição para o novo imposto, o tratamento fiscal diferenciado da ZFM, assegurado

pelos artigos 40 e 92-A do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), foi preservado, garantindo a competitividade da região.

Assim, o funcionamento desse regime pode parecer técnico, mas essencialmente se resume à possibilidade de manutenção do IPI, após 2027, na ZFM em certos produtos da ZFM após a introdução do IS a partir do marco temporal estabelecido. Nesse sentido, o Art. 466 do PLP N° 68/2024, *in verbis*:

Art. 466. A partir de 1º de janeiro de 2027, ficam reduzidas a zero as alíquotas do Imposto sobre Produtos Industrializados que não tenham sido efetivamente industrializados na Zona Franca de Manaus no ano de 2023, nos termos do art. 126, inciso III, alínea “a”, do ADCT. (BRASIL, 2024)

Não obstante, o diferencial competitivo da ZFM é também assegurado para as Áreas de Livre Comércio (ALCs), as quais se inspiram nos incentivos da ZFM para promover o desenvolvimento nas cidades de fronteira da Amazônia Ocidental e do Amapá.

A EC N° 132/2023 incluiu o art. 92-B no ADCT, determinando que, mesmo após a extinção de tributos como IPI e ICMS, a legislação mantenha o diferencial de incentivo competitivo para a ZFM e ALCs, atualizando-se com a implementação de novos tributos, como o IBS e o CBS. Assim, a preservação dos incentivos da ZFM transcende a estrutura do regime tributário em vigor, vinculando-se ao objetivo constitucional de desenvolvimento econômico regional.

Em termos práticos, isto significa, que o artigo 126, inciso III, alínea "b" do ADCT impede que o IS e o IPI incidam sobre os mesmos bens simultaneamente. Ou seja, se o IPI continuar a incidir sobre um produto específico, o IS será afastado. Essa configuração visa manter a coerência do regime tributário e proteger os incentivos existentes, que são cruciais para o desenvolvimento econômico da região.

Em muitos pontos do PLP N° 68/2024, o legislador não considera o IS junto a ZFM e sim defende o direito de as empresas ali situadas manterem o direito ao creditamento, como por exemplo no Art. 441: “Fica suspensa a incidência do IBS e da CBS na importação de bem material realizada por indústria incentivada para utilização na Zona Franca de Manaus.” (BRASIL, 2024). Com isto, este artigo é umas das formas de manter o diferencial competitivo.

Outro caso que o legislador aponta é no caso de um contribuinte da ZFM consumir um bem material industrializado de origem nacional à ZFM, conforme: Art. 442. Ficam reduzidas a zero as alíquotas do IBS e da CBS incidentes sobre operação originada fora da Zona Franca

de Manaus que destine bem material industrializado de origem nacional a contribuinte estabelecido na Zona Franca de Manaus (..)” (BRASIL, 2024). Ademais, o próprio legislador previu que na utilização de um bem intermediário para a finalidade de um bem final, entre indústrias incentivadas na ZFM, o direito ao crédito presumido, nos seguintes termos:

Art. 446. Fica concedido à indústria incentivada na Zona Franca de Manaus, sujeita ao regime regular do IBS e da CBS, crédito presumido de IBS relativo à aquisição de bem intermediário produzido na referida área, desde que o bem esteja contemplado pela redução a zero de alíquota estabelecida pelo art. 444 e seja utilizado para incorporação na produção de bens finais. (BRASIL, 2024)

Dito isto, cabe a reflexão de Andrade (2024) quanto ao tema:

Do ponto de vista econômico, todos os benefícios e desejos se somam, do ponto de vista de cada programa, cada um poderá ter uma feição distinta, incluindo questões de curto ou longo prazo, objetivos a serem práticas e instrumentos usados. Assim, a não ser que haja uma discussão sobre aprimoramentos de reforma constitucional e legislativa, não faria muito sentido buscar esse tipo de política mais geral algum direcionamento atualizante. (ANDRADE, p. 159, 2024)

Dito isto, o PLP Nº 68/2024 traz a seguinte previsão quanto ao IPI:

Art. 466. A partir de 1º de janeiro de 2027, ficam reduzidas a zero as alíquotas do Imposto sobre Produtos Industrializados que não tenham sido efetivamente industrializados na Zona Franca de Manaus no ano de 2023, nos termos do art. 126, inciso III, alínea “a”, do ADCT.

§ 1º O Poder Executivo da União divulgará:

I - a lista dos produtos efetivamente industrializados na Zona Franca de Manaus em 2023, discriminando entre:

- a) os produtos cuja alíquota do IPI não será reduzida a zero; e
  - b) os produtos cuja alíquota será reduzida a zero em função do disposto no art. 449; e
- II - a lista dos produtos para os quais a alíquota do IPI será reduzida a zero nos termos do caput deste artigo.

§ 2º Na hipótese de bens sem similar nacional cuja produção possa vir a ser instalada na Zona Franca de Manaus, fica o chefe do Poder Executivo da União autorizado a fixar alíquota do IPI em percentual superior a zero, nos termos do inciso II do art. 451.

Nesse sentido, o Art. 466 determina que a partir que em 1º de janeiro de 2027 as alíquotas do IPI serão zeradas, caso estes produtos não tenham sido efetivados os industrializados na Zona Franca de Manaus no ano de 2023, nos termos do art. 126, inciso III, alínea “a”, do ADCT.

A inovação do projeto foi a divisão em dois possíveis grupos de produtos, a serem definidos por ato do chefe do Executivo federal, a saber: (i) produtos cuja alíquota do IPI não será reduzida a zero; e (ii) produtos cuja alíquota será reduzi- a por terem, em 2023, alíquota inferior a 6,5%, nos termos do art. 449. De fato, os bens do grupo (ii) teriam como compensação

para se manter o diferencial competitivo de crédito em relação à CBS.

Enquanto o segundo parágrafo (§ 2º) do art. 450 atribui competência do chefe do Executivo da União Federal de estabelecer alíquota superior a zero no caso de bens sem similares nacionais cuja produção possa vir a ser instalada na Zona Franca de Manaus.

Como seria de se esperar, a redução da arrecadação de IBS e CBS decorrente do programa da Zona Franca de Manaus deverá ser considerada na fixação da alíquota de referência desses tributos.

Por fim, é importante ressaltar que as mudanças no direito tributário refletem a evolução das necessidades econômicas, sociais e políticas da sociedade. À medida que as economias se desenvolvem e as prioridades sociais mudam, o sistema tributário precisa adaptar-se para atender a essas novas realidades. Por isto, a PLP N° 68/2024 dispõe que:

Art. 468. O Poder Executivo da União realizará avaliação quinquenal da eficiência, eficácia e efetividade, enquanto política social, ambiental e sanitária, da incidência do Imposto Seletivo, de que trata o Livro II.

§ 1º A avaliação de que trata este artigo será realizada simultaneamente à avaliação de que trata o art. 465.

§ 2º Aplica-se à avaliação de que trata este artigo, no que couber, o disposto no art. 465. (BRASIL, 2024)

Dessa forma, um dos mecanismos da reforma tributária é assegurar que revisões de política tributária, seja pela necessidade de aumentar a eficiência do Sistema Tributário, reduzir as disparidades econômicas ou incentivar setores específicos da economia, podem ser tomadas quando necessárias. Assim, ainda que seja um direito que ainda não está efetivamente em voga, mostra-se um futuro palco de debates no sistema que vigorará daqui a poucos anos.

## 6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Portanto, o presente trabalho reflete a importância do Princípio da Seletividade à luz da reforma tributária, discutindo os principais desafios e perspectivas para a implementação futura do novo Sistema Constitucional Tributário. Ademais, este tema possui relevância para o direito tributário e a sociedade, visto que é um tópico novo, ainda não explorado em sua totalidade e cujo direito ainda está sendo alterado, permitindo discussões sobre o texto proposto e de como poderá ser sua aplicação. Além disso, a Reforma Tributária representa uma oportunidade de reestruturação profunda do sistema fiscal do país, aproximando-o das melhores práticas internacionais e tornando-o mais justo, eficiente e transparente.

Por isto, é preciso ressaltar que um dos principais desafios da tributação no Brasil é sua complexidade, que dificulta o cumprimento das obrigações tributárias tanto por parte dos cidadãos quanto das empresas. De fato, no atual cenário havia a multiplicidade de tributos, hipóteses de incidência e variações constantes na legislação, o que tornavam o sistema atual um dos mais complicados do mundo e no que era gasto um considerável para as empresas e contribuintes para somente realizarem a escrituração, apuração e pagamento de tributos.

Assim, a proposta aprovada de Reforma Tributária (EC Nº 132/2023) incluiu a adoção de um sistema de IVA dual, criando o IBS e o CBS, além de uma novidade jurídica: a criação do Imposto Seletivo (IS), algo existente em outros países do globo, como forma de incentivar políticas públicas sobre o tema, em especial, no combate à obesidade. Nesse sentido, o potencial do IS, como discutido, tem o papel formal de substituir o IPI, funcionando como um instrumento coercitivo na mudança de condutas nocivas à saúde e ao meio ambiente.

Por isto, foi necessária uma breve retomada da histórica constitucional tributária brasileira e de como o pensamento acadêmico evoluiu na tributação sobre o consumo, desde à Constituição Imperial (1824) e passando pelas Constituições Republicanas (1891, 1934, 1937, 1946, 1967 e 1988) e de como o antigo sistema, implementado pela CRFB/1988 foi criado. Já no capítulo 2, foi discutida a importância do Princípio da Seletividade, cuja aplicação é implícita ao Imposto Seletivo, de forma que visa distinguir produtos essenciais dos nocivos à saúde e ao meio ambiente, promovendo, assim, a justiça fiscal e adequando a carga tributária à capacidade contributiva de cada cidadão. Por isto, esse princípio garante que itens de primeira necessidade sejam tributados com alíquotas menores, enquanto produtos como cigarros e bebidas alcoólicas, considerados prejudiciais, tenham uma carga tributária mais elevada, no atual IPI e ICMS.

No capítulo 3, a implementação do Imposto Seletivo foi analisada como uma inovação jurídica relevante no contexto brasileiro, especialmente devido ao seu caráter extrafiscal, ainda

que mitigado. Embora, inicialmente, o IS tenha sido concebido com o propósito de atuar como um instrumento regulador, a versão final da reforma diluiu esse caráter, em parte pela pressão financeira e pela necessidade de manutenção da arrecadação tributária. A natureza extrafiscal do IS foi, portanto, comprometida em certa medida, com o tributo assumindo um papel misto — ora coibindo condutas prejudiciais, ora com fins arrecadatórios. Não obstante, é crucial que as autoridades garantam que o IS seja efetivamente utilizado como um instrumento de incentivo a políticas públicas voltadas à saúde e ao meio ambiente, e não apenas como uma forma de suprir a arrecadação perdida com a revogação do IPI.

Por isto, foram comparadas as propostas de emenda à Constituição que deram origem a discussão tributária da reforma, a PEC Nº 45/2019, da Câmara dos Deputados, e a PEC nº 110/2019, do Senado Federal. Em retrospecto, foram explicadas as razões pelas quais a PEC Nº 45 prevaleceu, já que sua aprovação trouxe uma abordagem mais corretiva, com o objetivo de desestimular o consumo de bens e serviços prejudiciais. Essa escolha revela a tentativa de ajustar o sistema tributário brasileiro a modelos mais modernos e eficazes, que buscam o equilíbrio entre a arrecadação e o bem-estar social. Mesmo assim, a implementação prática desse imposto ainda enfrenta desafios.

A opção de uma implementação gradual do novo sistema foi uma escolha acertada, uma vez que as propostas de transição entre o regime atual e o regime previsto pela Reforma Tributária precisam ser bem delineadas para evitar rupturas bruscas que possam afetar a economia e criar resistências tanto por parte dos contribuintes quanto dos entes arrecadadores. A fase de transição deve garantir estabilidade e previsibilidade, permitindo que os agentes econômicos se adaptem às novas regras e evitando o aumento indesejado da carga tributária total. Daí, um aspecto crucial foi a longa transição durante 6 anos (entre 2027 a 2033) com a criação de implementação gradual dos tributos e suas alíquotas, coexistindo ambos os sistemas a partir de 2027.

Assim, o legislador definiu o momento de ocorrência do fato gerador: como sendo na primeira comercialização, arrematação, transferência, incorporação ao ativo, exportação, consumo ou fornecimento de serviço. Já quanto as hipóteses de não incidência, o legislador estabeleceu algumas situações de imunidade e não incidência do Imposto Seletivo, incluindo exportações e operações com energia elétrica. Já quanto a base de cálculo, o legislador optou por considerar o valor de venda, arremate ou referência, e exclui certos itens da base de cálculo, como impostos incidentes.

Dito isto, ainda é possível afirmar que uma das motivações da Administração Federal, na redação do Projeto de Lei Complementar, foi o combate à evasão fiscal, já que foram

consideradas um grande rol de atividades econômicas no fato gerador, incluindo a incorporação do bem ao ativo imobilizado, ainda que seja pelo próprio fabricante do bem ou a partir da extração pelo produtor-extrativista, já incide o IS.

A norma ainda prevê pesadas penalidades e a imputação de responsabilização solidária em diversas etapas. Para melhor elucidar, um dos casos é o da aplicação da pena de perdimento, que permite a apreensão e perda de produtos fumígenos. Considerando o grande número de cargas de contrabando de cigarro ilegal apreendidas nas estradas brasileiras, oriundas de outros países, é uma medida que torna mais dinâmico o combate ao crime organizado, imputando a responsabilidade tanto ao proprietário, ao possuidor ou detentor da carga e com possibilidade da perda da propriedade do veículo se constatada a ocorrência de fraude.

Outro exemplo marcante é a atitude de responsabilizar o importador por irregularidades na entrada de bens irregulares no país, o legislador cria um incentivo para que sejam seguidas todas as exigências legais e fiscais, reduzindo assim a ocorrência de fraudes. Esse mecanismo é particularmente relevante no comércio exterior, onde a sonegação e as fraudes podem representar perdas significativas de receita para o Estado.

Outra previsão diz respeito a utilização do gás natural para fins industriais, que é estimulada por meio de isenção, reduzindo os custos para as indústrias e promovendo uma transição energética mais sustentável. Cabe dizer que o gás natural é fundamental para o uso industrial, seja em solda, cortes, na fundição, entre outros.

O uso do gás natural é menos poluente do que outros combustíveis fósseis, o que se alinha aos objetivos de sustentabilidade ambiental e redução de impactos negativos no meio ambiente. Dessa forma, a concessão de incentivos fiscais para o uso de gás natural na indústria contribui não apenas para a modernização do setor industrial, mas também para o cumprimento das metas de sustentabilidade estabelecidas em acordos internacionais.

Ainda, no capítulo 04, foi preciso abordar uma das questões complexas sobre o regime tributário e os incentivos fiscais associados à Zona Franca de Manaus (ZFM) e as Áreas de Livre Comércio. O objetivo do capítulo foi de abordar a estrutura atual da ZFM, seu contexto criativo e do uso do IPI, ao longo do tempo, como ferramenta para manter uma vantagem competitiva regional. Já o papel do STF e suas decisões, ao longo do tempo, sobre a questão do aproveitamento de créditos de IPI da ZFM destacam a importância do alinhamento entre os benefícios fiscais, as políticas tributárias e a jurisprudência. Afinal, as empresas esperam previsibilidade e segurança jurídica para investir recursos no crescimento e desenvolvimento

Assim, a mudança propiciada pela Reforma Tributária, com a extinção do IPI, com suas alíquotas chegando a zero, a partir de 2027, e sua substituição pelo IS foi explorada. Ademais,

a manutenção de alíquotas do IPI, mesmo com a introdução do Imposto Seletivo (IS), visa preservar os benefícios econômicos regionais, apesar das mudanças tributárias nacionais, tanto o projeto de lei complementar quanto a Emenda, sugerem a adaptação dos benefícios existentes na ZFM e da manutenção dos benefícios existentes com o fim do diferencial competitivo.

Assim, ao legislador elencar quais itens são considerados prejudiciais à saúde e ao meio ambiental, o legislador propõe uma tentativa de conscientizar os consumidores sobre o consumo destes produtos. No entanto, a conclusão aponta que essa iniciativa pode resultar em um aumento significativo da carga tributária, afetando diretamente a população, especialmente em relação a bens como álcool, bebidas açucaradas, tabaco e veículos.

Desta forma, apesar das intenções da reforma, há um risco de que a carga tributária se torne ainda mais regressiva, penalizando desproporcionalmente as classes de menor renda. É crucial que o legislador se atente para que as mudanças sejam acompanhadas de mecanismos que promovam a equidade e a justiça social. Além de como é essencial que haja um diálogo contínuo entre os diferentes entes federativos, via o Conselho Gestor, assim como a participação da sociedade civil no processo de formulação de políticas públicas tributárias.

## REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2023.

ALMEIDA, Lucas. **Tributação sobre consumo no Brasil: evolução entre 1891 e 1966**. *JusBrasil*, 7 ago. 2024. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/artigos/tributacao-sobre-consumo-no-brasil-evolucao-entre-1891-e-1966/1398165740>. Acesso em: 30 out. 2024.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**, 25ª Edição, São Paulo, Saraiva, 2023.

ANDRADE, José Maria Arruda de. **Imposto Seletivo e Pecado: Juízos Críticos sobre Tributação Saudável**. 1. ed. São Paulo: Editora IBDT, 2024.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6ª Edição, 19a Tiragem, São Paulo: Juspodivim, 2021.

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5ª edição. São Paulo: Saraiva, 2012.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Código Tributário Nacional**, Brasília: Diário Oficial da União (D.O.U), p. 12452, 27 out. 1966. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm). Acesso em: 27 fev. 2024

BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidente da República. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 27 fev. 2024

BRASIL. **Lei Complementar nº 194, de 23 de junho de 2022**. 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 n.º 192, de 11 de março de 2022, e 159, de 19 de maio de 2017. Brasília: Diário Oficial da União (D.O.U), p. p.1, 23 jun. 2022. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp194.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp194.htm). Acesso em: 29 fev. 2024

BRASIL. **Emenda à Constituição nº 132, de 20 de dezembro de 2023**. Altera o Sistema Tributário Nacional. Brasília: Diário Oficial da União (D.O.U), p. p.1, 21 dez. 2023. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm). Acesso em: 28 fev. 2024.

BRASIL. Senado Federal. **Projeto de Lei Complementar nº 68, de 2024**. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9759614&ts=1730240109629&disposition=inline>. Acesso em: 30 out. 2024.

CAMPELLO, André Emmanuel Batista Barreto. **Direito Constitucional Tributário no Império do Brasil**. *SINPROFAZ*, 2024. Disponível em:

<https://sinprofaz.org.br/2024/artigos/direito-constitucional-tributario-no-imperio-do-brasil/>. Acesso em: 30 out. 2024.

COSTA, Alcides Jorge. “**Capacidade Contributiva**”. In Revista de Direito Tributário (55/297), São Paulo: janeiro/março de 1991.

DANILEVICZ, Rosane Beatriz J. **O princípio da essencialidade na tributação**. Revista da FESDT, Porto Alegre, v. 2, n. 3, p. 229-245, jan./jun. 2009. Disponível em: <https://fesdt.org.br/docs/revistas/3/artigos/13.pdf>. Acesso em: 30 out. 2024.

MARCONI, Marina de Andrade. LAKATOS, Eva Maria. **Metodologia científica - atualização** João Bosco Medeiros. – 8. ed. – Barueri [SP]: Atlas, 2022.

MINAS GERAIS. **Regulamento do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (RICMS/MG-2023)**. Belo Horizonte, 2023

MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional**. 40a Ed., rev., atual. e ampl. - Barueri [SP] : Atlas, 2024. 1.056 p.

MOREIRA, André Mendes. **A Não-Cumulatividade dos Tributos**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2018.

RIO DE JANEIRO. **Regulamento Do Imposto Sobre Operações Relativas À Circulação De Mercadorias E Sobre Prestações De Serviços De Transporte Interestadual E Intermunicipal E De Comunicação – RICMS/RJ**. Rio de Janeiro, 2024.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 13ª edição. São Paulo: SaraivaJur, 2024.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. MACHADO, Nelson (Coord.). **Imposto sobre bens e serviços/ Centro de Cidadania Fiscal: estatuto, PEC 45, PEC Brasil solidário, PEC110, notas técnicas e visão 2023**. Berard Appy, Nelson Machado. – São Paulo: Editora Max Limonad, 2023.

SÃO PAULO. **Regulamento Do Imposto Sobre Operações Relativas À Circulação De Mercadorias E Sobre Prestações De Serviços De Transporte Interestadual E Intermunicipal E De Comunicação – RICMS/SP**. São Paulo, 2024.

TORRES, Ricardo Lobo. “**O Princípio da Não-Cumulatividade e o IVA no Direito Comparado**”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.). **O Princípio da Não-Cumulatividade**. São Paulo: Revista dos Tribunais/Centro de Extensão Universitária, 2004, p. 139-170.

VARSANO, Ricardo. **A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas**. 1996. Disponível em: [https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/4242890/mod\\_resource/content/1/Trib%202018%20](https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/4242890/mod_resource/content/1/Trib%202018%20)

-

%20A%20evoluc%CC%A7a%CC%83o%20do%20sistema%20tributa%CC%81rio%20brasil  
eiro%20ao%20longo%20do%20se%CC%81culo-  
%20anotac%CC%A7o%CC%83es%20e%20reflexo%CC%83es%20para%20futuras%20refor  
mas.pdf.