UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS - CCJ
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE DIREITO (UNIDADE SANTA RITA)
TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

JULIANA NUNES CAMELO

A IMPLEMENTAÇÃO DO IMPOSTO SELETIVO NO BRASIL: IMPACTOS E DESAFIOS NO CONTEXTO DA REFORMA TRIBUTÁRIA

SANTA RITA – PB
(2024)

(JULIANA NUNES CAMELO)

A IMPLEMENTAÇÃO DO IMPOSTO SELETIVO NO BRASIL: IMPACTOS E DESAFIOS NO CONTEXTO DA REFORMA TRIBUTÁRIA

Trabalho de conclusão de curso apresentado ao curso de Direito do Departamento de Ciências Jurídicas, como requisito para obtenção de grau de Bacharel em Direito pela Universidade Federal da Paraíba.

Orientador(a): Alex Taveira da Silva

SANTA RITA – PB

2024

Catalogação na publicação
Seção de Catalogação e Classificação

C181i Camelo, Juliana Nunes.
A implementação do imposto seletivo no Brasil: impactos e desafios no contexto da reforma tributária / Juliana Nunes Camelo. - Santa Rita, 2024.
63 f.

Orientação: Alex dos Santos.
TCC (Graduação) - UFPB/DCJ.

1. imposto seletivo. 2. extrafiscalidade. 3. nocividade. I. Santos, Alex de. II. Título.

UFPB/BS SANTA RITA CDU 34

Elaborado por Amanda Souza Xavier de Luna - CRB-15/817

UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
DIREÇÃO DO CENTRO
COORDENAÇÃO DE MONOGRAFIAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
DISCIPLINA: TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

CCJ Centro de Ciências Jurídicas

DISCIPLINA: TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO – TCC

ATA DA BANCA EXAMINADORA DA DEFESA PÚBLICA DO TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

Ao décimo oitavo dia do mês de Outubro do ano de dois mil e vinte quatro, realizou-se a sessão de Defesa Pública do Trabalho de Conclusão do Curso de Direito intitulado "A implementação do imposto seletivo no Brasil: impactos e desafios no contexto da reforma tributária", sob orientação do(a) professor(a) Alex Taveira dos Santos que, após apresentação oral, foi arguido pelos integrantes da Banca Examinadora que se reuniram, reservadamente, e decidiram emitir parecer favorável à Aprovação, de acordo com o art. 33, da Resolução CCGD/02/2013, do(a) aluno(a) Juliana Nunes Camelo com base na média final de 10,0 (dez). Após aprovada por todos os presentes, esta ata segue assinada pelos membros da Banca Examinadora.

Alex Taveira dos Santos

Ana Paula Basso

Ana Paula Basso

Valfredo de Andrade Aguiar Filho

Documento assinado digitalmente
gov.br VALFREDO DE ANDRADE AGUIAR FILHO
Data: 18/10/2024 16:17:31-0300
Verifique em https://validar.iti.gov.br

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, agradeço a Deus, que me fortaleceu durante toda a caminhada e tornou possível o sonho de concluir o curso de Direito em uma universidade federal. Jamais imaginaria, nem nos meus pensamentos mais ousados, que me tornaria bacharel em Direito, e sou imensamente grata por essa conquista.

Um agradecimento especial à minha mãe, que sempre abdicou de sua própria vida para me proporcionar a melhor criação possível. Você renunciou a inúmeros confortos materiais para garantir que eu tivesse tudo o que precisava, e lembro com clareza de quando, no início da faculdade, você ficava sem carro para que eu pudesse ir e voltar, no conforto, pelos 17 km que nos separavam. Mãe, seus passos e ensinamentos me deram a força para correr e chegar até aqui, e por isso sou eternamente grata.

Agradeço também ao meu padrasto, que talvez nem saiba, mas o interesse e amor dele pelo Direito despertaram em mim uma curiosidade por essa área. Obrigada por acreditar na minha carreira como jurista e por sempre me incentivar a buscar o melhor dentro desse vasto mundo do Direito.

Ao meu pai, sou profundamente grata por todo o esforço desde cedo para me proporcionar a melhor educação possível. O fruto do seu trabalho me trouxe oportunidades que nem imaginava e me permitiu uma rica experiência dentro da academia do Direito. Obrigada por sempre me acalmar com suas palavras racionais e práticas, que foram fundamentais para me manter focada.

Um agradecimento especial ao meu namorado, também jurista, por compartilhar comigo todas as fases dessa jornada na Universidade Federal da Paraíba, ainda que em departamentos diferentes. Sua presença tornou o fardo mais leve. Compartilhar o cotidiano acadêmico e trocar visões sobre o Direito me enriqueceu como bacharel. A frase "palavras convencem, mas o exemplo arrasta" se encaixa perfeitamente quando penso em você, pois seu entusiasmo com os estudos, monitoria e estágio me inspiraram a me dedicar ainda mais.

Às minhas avós, materna e paterna, agradeço por todas as orações que, tenho certeza, me sustentaram nos momentos mais difíceis. O carinho de vocês,

especialmente através daquela "comida de vó", foi um alívio em meio à rotina exaustiva da universidade.

Aos meus familiares e amigos, obrigada por compreenderem minha ausência e por torcerem por mim, mesmo quando as prioridades me afastaram durante essa jornada que começou em 2019. Sua compreensão e apoio nos momentos de ansiedade foram essenciais.

Aos colegas e amigos da universidade, agradeço por transformarem essa jornada exaustiva em algo divertido e, de certo modo, leve. Essa contradição foi essencial para meu crescimento pessoal e profissional.

Por fim, agradeço ao meu orientador, Prof. Alex Taveira da Silva, pela orientação precisa, paciência e incentivo durante o desenvolvimento deste trabalho. Suas sugestões foram fundamentais para o aprimoramento de cada etapa. Obrigada por acreditar em mim antes mesmo que eu conseguisse perceber minha própria capacidade.

RESUMO

Este trabalho analisa o Imposto Seletivo (IS), introduzido pela Emenda Constitucional 132/2023, como instrumento de política fiscal e regulatória no Brasil. O estudo examina os fundamentos da reforma tributária, a estrutura do IS e sua Regra Matriz de Incidência Tributária (RMIT), destacando a importância da extrafiscalidade na sua concepção. A pesquisa aborda a competência tributária da União para instituir o IS sobre produtos nocivos à saúde e ao meio ambiente, com foco na produção, comercialização e importação. São explorados os critérios para definir a nocividade de produtos e serviços, os sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária, a base de cálculo e as alíquotas, que podem variar conforme o grau de nocividade. O trabalho discute os impactos do IS em diferentes setores da economia, considerando os potenciais benefícios na arrecadação e no controle do consumo de produtos nocivos, mas também os desafios relacionados à regressividade, à evasão fiscal e à insegurança jurídica. A pesquisa conclui que o sucesso do IS depende de uma regulamentação clara e precisa, de uma fiscalização eficiente e de um debate transparente sobre seus impactos sociais e econômicos.

ABSTRACT

This study analyzes the Selective Tax (IS), introduced by Constitutional Amendment 132/2023, as an instrument of fiscal and regulatory policy in Brazil. The study examines the fundamentals of tax reform, the structure of IS and its Tax Incidence Matrix Rule (RMIT), highlighting the importance of extrafiscality in its conception. The research addresses the Union's tax competence to institute IS on products harmful to health and the environment, focusing on production, marketing and import. The criteria for defining the harmfulness of products and services, the active and passive subjects of the tax obligation, the tax base and rates, which may vary according to the degree of harmfulness, are explored. The work discusses the impacts of IS in different sectors of the economy, considering the potential benefits in revenue collection and control of the consumption of harmful products, but also the challenges related to regressiveness, tax evasion and legal uncertainty. The research concludes that the success of IS depends on clear and precise regulation, efficient inspection and a transparent debate on its social and economic impacts.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO 3

2 CONTEXTUALIZAÇÃO ACERCA DO ATUAL SISTEMA TRIBUTÁRIO E AS NECESSIDADES DA REFORMA.....5

3 ATUAIS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIO..... 9

4 O NOVO DESENHO CONSTITUCIONAL A PARTIR DA EMENDA CONSTITUCIONAL 132/2023..... 17

4.1 OS NOVOS PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS.....19

4.2 OS NOVOS TRIBUTOS A PARTIR DA EC132/2023.....25

4.2.1 IBS.....25

4.2.2 CBS.....30

4.2.3 COMPATIVO PLP E SUBSTITUTIVO.....33

5 A REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA.....35

5.1 A RMIT COMO MÍNIMO IRREDUTÍVEL DE MANIFESTAÇÃO DO DEÔNTICO.....39

5.2 OS ELEMENTOS DA REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA.....40

5.3 FUNÇÕES DA REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA.....42

6 REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO IMPOSTO SELETIVO.....44

7 ANÁLISE CRÍTICA DAS CONSEQUÊNCIAS POSITIVAS E NEGATIVAS DO IMPOSTO SELETIVO.....49

8 CONCLUSÃO 54

REFERÊNCIAS 56

1 INTRODUÇÃO

O tema central deste trabalho é o Imposto Seletivo (IS), também conhecido como "Imposto do Pecado", introduzido no Brasil pela Emenda Constitucional 132/2023. A análise aborda a estrutura, características, impactos e desafios da implementação desse novo tributo no sistema tributário brasileiro, investigando seu papel na regulação de comportamentos e na promoção de práticas sustentáveis. Diante de um sistema tributário complexo, com alta carga tributária, disparidades regionais e altos índices de evasão fiscal, o Brasil enfrentava uma urgência de reforma para simplificar e modernizar a arrecadação tributária, justificando a adoção de medidas como a criação do IS.

A metodologia adotada para esta pesquisa é qualitativa, baseada na análise de documentos e legislação pertinentes, como a Constituição Federal, a Emenda Constitucional 132/2023 e o Projeto de Lei Complementar nº 68/2024. O trabalho também utiliza doutrina jurídica, com destaque para as obras de Leandro Paulsen, Paulo de Barros Carvalho e Lourival Vilanova, que servem de base para uma compreensão aprofundada do IS e sua aplicação no contexto do sistema tributário brasileiro.

A estrutura do trabalho segue uma lógica de aprofundamento gradual, onde se apresenta a contextualização com a problemática da alta carga tributária no Brasil e a consequente necessidade de reforma. Em seguida, abordando acerca dos princípios constitucionais tributários, bem como analisando como princípios como a capacidade contributiva, isonomia, segurança jurídica e legalidade se aplicam ao IS, fornecendo uma base para a análise das mudanças trazidas pela Emenda Constitucional 132/2023.

O debate específico acerca da EC132/2023, explora o novo desenho constitucional e a introdução de tributos como o IBS, CBS e IS, além do conceito do IVA Dual. Permeia também a análise e estudo da Regra Matriz de Incidência Tributária (RMIT), ferramenta essencial para a definição da estrutura lógica do tributo. Consequemente, alinhando os elementos da RMIT no contexto do IS, abordando as suas nuances, como a hipótese de incidência, os sujeitos envolvidos, a base de cálculo e a alíquota aplicável.

O presente trabalho sintetiza os principais pontos discutidos ao longo dos capítulos e apresentando perspectivas sobre a eficácia do IS e os desafios futuros da reforma tributária.

Os objetivos gerais deste trabalho são analisar a estrutura e as características do IS introduzido pela Emenda Constitucional 132/2023, compreender os impactos do tributo no sistema tributário brasileiro e na sociedade, e discutir os desafios da sua implementação, enfatizando a necessidade de critérios objetivos e transparentes para garantir segurança jurídica e justiça fiscal. Os objetivos específicos incluem a identificação dos princípios constitucionais tributários aplicáveis ao IS, a análise da RMIT, a avaliação da base de cálculo e alíquota do IS e a discussão do potencial do imposto para promover práticas sustentáveis e financiar políticas públicas.

A pesquisa pretende estudar o IS por meio da análise legislativa, envolvendo a Constituição Federal e legislações complementares, além de revisão bibliográfica, utilizando obras de autores renomados no Direito Tributário. A análise de dados sobre consumo e arrecadação do IS, bem como os impactos setoriais, complementam a pesquisa, enriquecendo o estudo e oferecendo uma visão abrangente sobre as implicações desse tributo no Brasil.

A estrutura do trabalho reflete os objetivos específicos da pesquisa, permitindo um aprofundamento gradual e consistente sobre o IS, desde os princípios constitucionais que o fundamentam até a análise detalhada de sua aplicação prática, passando pela função da RMIT e a avaliação dos impactos positivos e negativos do tributo. Assim, cada capítulo contribui para um entendimento mais completo e fundamentado do Imposto Seletivo e seu papel na reforma tributária brasileira.

2 CONTEXTUALIZAÇÃO ACERCA DO ATUAL SISTEMA TRIBUTÁRIO E AS NECESSIDADES DA REFORMA

A contextualização histórica do sistema tributário brasileiro remonta ao período colonial, quando os impostos eram utilizados como forma de exploração e enriquecimento da metrópole. Com a independência do Brasil, houve a necessidade de criar um sistema tributário próprio, baseado em tributos sobre o comércio, produção e consumo. Durante a República Velha, o país passou por diversas reformas tributárias, buscando a descentralização do poder e a busca por uma maior autonomia econômicas.

A descentralização do poder é manifestada através da Constituição Federal de 1988 (CF/88) por meio da concessão de competência tributária a cada ente federativo — União, Estados, Distrito Federal e Municípios —, ou seja, função de instituir e arrecadar tributos. Vale ressaltar que esta divisão ocorre com a finalidade de garantir o equilíbrio do sistema federativo, ou seja, intuito de evitar sobreposições de poder entre os entes e promovendo uma autonomia financeira mínima para cada um deles.

Dessa maneira, a Constituição de 1988 consagrou um modelo de equilíbrio entre os entes federados, assegurando que as suas atribuições e receitas tributárias fossem exercidas e distribuídas de forma eficaz e sem sobreposição, garantindo a autonomia financeira mínima necessária para a gestão de suas responsabilidades.

Dito isto, os princípios e fundamentos do sistema tributário nacional já estabelecido na Constituição Federal, determina a observância de princípios como o da legalidade, irretroatividade, anterioridade, capacidade contributiva, entre outros. Além disso, o sistema é fundamentado na busca pela justiça fiscal, equidade, progressividade e praticidade na arrecadação. Esses princípios e fundamentos norteiam a elaboração e aplicação das leis tributárias no país, visando garantir um sistema que atenda às necessidades da sociedade e da economia brasileira.

O sistema tributário brasileiro atual é composto por uma complexa rede de impostos, taxas e contribuições que incidem sobre a renda, o consumo e o patrimônio. A estrutura é marcada pela divisão de competências entre União, Estados e municípios, resultando em um sistema fragmentado e de difícil

compreensão. Além disso, a carga tributária elevada impacta diretamente a sociedade e a economia, tornando a necessidade de reforma ainda mais urgente.

Os impostos federais no Brasil incluem tributos como o Imposto de Renda de Pessoa Física ou Jurídica (IRPJ e IRRF), o IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados) e o IOF (Imposto sobre Operações Financeiras). Além disso, a União também cobra contribuições sociais, como o PIS (Programa de Integração Social) e a COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social). A complexidade e a cumulatividade desses tributos geram impactos negativos para as empresas e para a economia como um todo, evidenciando a necessidade de uma revisão estrutural.

Os impostos estaduais no Brasil são predominantemente representados pelo ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços), que incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias e à prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal. A complexidade das alíquotas, a chamada guerra fiscal entre os estados e a falta de harmonização na legislação indicam a urgência de reformas que simplifiquem e unifiquem a estrutura tributária estadual.

Os impostos municipais no Brasil incluem o IPTU (Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana) e o ISS (Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza). A forma como esses tributos são cobrados pode variar significativamente de município para município, gerando disparidades e dificultando a aplicação de políticas públicas em âmbito local. A simplificação e a modernização da tributação municipal se tornam essenciais para promover a equidade e a eficiência do sistema.

Diante do sistema tributário brasileiro apresentado acima e estabelecido desde da Emenda Constitucional (EC) 18/1965, apresenta várias problemáticas que levaram à necessidade da chamada “Reforma Tributária” através de EC 132/2023.

Algumas complexidades supracitadas como o excesso de normas regendo o sistema tributário, a elevada carga tributária que impacta empresas e cidadãos, as disparidades regionais que afetam a distribuição justa dos recursos arrecadados, e a evasão e sonegação fiscal como fatores que comprometem a eficiência e eficácia do sistema tributário atual.

Como abordado, o sistema tributário brasileiro enfrenta uma série de problemas e desafios que geraram a necessidade urgente de uma reforma. Esses problemas impactam negativamente a economia do país, dificultando o desenvolvimento e a competitividade das empresas, além de gerar desigualdades socioeconômicas significativas.

Visto que a complexidade e o excesso de normas do sistema tributário brasileiro criam um ambiente de grande dificuldade para as empresas cumprirem suas obrigações fiscais. As múltiplas regras e obrigações acessórias aumentam os custos de conformidade e a burocracia, desviando recursos que poderiam ser direcionados para investimentos e geração de empregos.

A elevada carga tributária no Brasil é um grande desafio para empresas e cidadãos, impactando negativamente a capacidade de consumo e investimento. Os altos impostos limitam o crescimento econômico, reduzem a competitividade das empresas no mercado internacional e contribuem para a informalidade e sonegação fiscal.

O sistema tributário brasileiro atual contribui para acentuar as disparidades regionais, uma vez que não considera de forma adequada as diferenças de desenvolvimento entre os estados. Isso gera desequilíbrios na distribuição de recursos e na prestação de serviços essenciais, impactando diretamente a qualidade de vida da população em diferentes regiões do país.

A evasão e sonegação fiscal representam um problema grave no sistema tributário brasileiro, gerando perda de arrecadação e prejudicando os serviços públicos. A falta de efetividade na fiscalização e a complexidade das leis tributárias criam brechas que são exploradas por indivíduos e empresas, minando a justiça fiscal e a credibilidade do sistema.

As problemáticas acima expostas fizeram parte da argumentação central da Reforma Tributária no Brasil, objeto de debates e propostas ao longo dos anos, devido à complexidade e problemas do sistema tributário atual. Atualmente, a reforma tributária no Brasil acolheu os debates acalorados sobre a unificação de tributos, a simplificação do sistema, a revisão das alíquotas e a profunda revisão da estrutura tributária.

Diferentes setores da sociedade e agentes políticos apresentam diferentes perspectivas e interesses, o que torna o debate ainda mais complexo.

A busca por consenso e a efetiva implementação de mudanças eficazes permanecem como desafios a serem superados.

O histórico de tentativas de reforma tributária no Brasil revela uma série de propostas e iniciativas ao longo das últimas décadas, muitas das quais não foram efetivamente implementadas. Dificuldades políticas, divergências de interesses e a complexidade do sistema têm sido obstáculos para avanços significativos nesse sentido. É importante analisar as experiências passadas para compreender os desafios e possíveis caminhos para a concretização de uma reforma tributária efetiva no país.

Com isso, no presente trabalho será destacada a análise da estrutura atual em comparação com a instituída pela EC132/2023, a exposição dos fundamentos do sistema tributário nacional atual e futuro, de modo a compreender os desafios enfrentados e as perspectivas futuras de reforma tributária, em busca de um sistema mais justo, eficiente e transparente que possa atender às demandas e necessidades da sociedade brasileira.

O enfoque do presente trabalho se dá diante da introdução de um novo imposto no sistema tributário brasileiro, o Imposto Seletivo (IS), também conhecido como “Imposto do Pecado”. Dessa forma, faz-se necessária a compreensão da sistemática, estruturação, regulação e impactos desse novo imposto na sociedade. Visto que irá afetar a consumação, a produção de bens e a prestação de serviços abarcados no entendimento de prejudiciais à saúde e ao meio.

3 ATUAIS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

Faz-se necessário começar pela base do sistema tributário brasileiro, ou seja, os princípios constitucionais tributários, previstos na Constituição Federal de 1988. Os princípios são pilares fundamentais para a aplicação do sistema tributário brasileiro, bem como para entendimento dele, visto que é a sua base de sustentação e meio também de validação.

Os princípios implícitos e explícitos na Constituição Federal são responsáveis por nortear a criação, a cobrança e a fiscalização dos tributos. Além disso, em consequência de garantir as etapas supracitadas também os validam dentro do sistema jurídico brasileiro, tudo isso em vistas de garantir equilíbrio entre a arrecadação estatal e a proteção dos direitos dos contribuintes.

Com base na obra de Leandro Paulsen, *Curso de Direito Tributário (2024)*, é possível realizar uma análise detalhada dos princípios que estruturam a tributação no Brasil, tais como o da capacidade contributiva, isonomia, segurança jurídica, legalidade e praticabilidade da tributação.

> "O texto originário da Constituição já revelava princípios estruturantes da tributação, como a segurança jurídica (principalmente como garantia de certeza do direito, servido pelas regras da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade, constantes do art. 150, I e III), a isonomia (com amparo no art. 150, II), a capacidade contributiva (sempre que possível os tributos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, conforme o art. 145, § 1º), a capacidade colaborativa, a neutralidade e a praticabilidade da tributação." (2024, p. 63)

O princípio da capacidade contributiva é um dos mais relevantes no direito tributário. Segundo Leandro Paulsen (2024), esse princípio não deve ser visto apenas como uma questão de justiça fiscal, mas como um norte fundamental para toda a estrutura tributária.

Conforme o artigo 145, §1º[1], da CF/88, sempre que possível, os impostos devem ser graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte. Isso

[1] "§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para

significa que o tributo deve ser proporcional à renda, ao patrimônio ou à atividade econômica do cidadão, sem configurar confisco, ou seja, garantindo assim a preservação do mínimo vital para a sobrevivência do indivíduo.

Paulsen (2024) destaca que esse princípio se aplica a todas as espécies tributárias, não apenas aos impostos sobre a renda ou patrimônio. Ao graduar a tributação conforme a capacidade de pagamento de cada contribuinte, o sistema busca evitar excessos e assegurar que as contribuições sejam justas, conforme a realidade de cada pessoa ou entidade, sem comprometer sua subsistência básica.

Dito isso, ao trazer a o princípio da capacidade contributiva para o enfoque do presente estudo que é o Imposto Seletivo, nota-se que sua materialização primordial extrafiscal - que será posteriormente abordada - faz com que seja um critério diferenciador a capacidade contributiva.

Nesse sentido, aborda André Folloni no seu texto “Competência Tributário no Imposto Seletivo: o Texto e seus Contextos” para a Revista de Direito Tributário Atual (volume 57 - 2024) esclarece que a função extrafiscal do Imposto Seletivo justifica a adoção de critérios diferenciados, como a prejudicialidade à saúde e ao meio ambiente, para estabelecer distinções na incidência tributária.

Assim, Folloni (2024, p. 14) argumenta que a extrafiscalidade, enquanto critério de gênese e formação do Imposto Seletivo, permite fugir à regra da capacidade contributiva, que normalmente regem os impostos arrecadatórios.

Argumenta o autor que a diferenciação por critérios como a prejudicialidade não seria possível em um imposto puramente arrecadatório, como defendido pelo princípio da igualdade e pela capacidade contributiva previstos na Constituição.

No entanto, no caso do Imposto Seletivo, que visa não apenas à arrecadação, mas à regulação de comportamentos e à proteção de bens jurídicos, como a saúde pública e o meio ambiente, tais distinções se tornam legítimas e constitucionais. Isso é reforçado pela própria natureza do tributo, cuja função primordial, em análise prévia, não é apenas financiar o Estado, mas também desencorajar o consumo de produtos nocivos.

---

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.”

Por fim, Folloni destaca que, caso o Imposto Seletivo fosse tratado como um imposto meramente arrecadatório, a seleção de apenas alguns produtos prejudiciais para tributação, em detrimento de outros igualmente nocivos, seria inconstitucional, conforme o princípio da igualdade. Entretanto, como se trata de um tributo extrafiscal, vale ressaltar que em sua origem e formação, essa seleção pode ser justificada por sua função regulatória.

Ao que se refere princípio da isonomia, também conhecido como da igualdade - como supracitado - ou da impessoalidade, previsto no artigo 150, II[2], da CF/88, impõe ao Estado a proibição de instituir tributos de forma desigual entre contribuintes que se encontram em situação equivalente.

Nesta linha de raciocínio, Paulsen (2024) sublinha que a isonomia tributária está diretamente relacionada à capacidade contributiva, na medida em que a tributação deve ser justa e igual para todos, salvo se houver justificativa razoável para o tratamento diferenciado.

Assim, a isonomia no sistema tributário brasileiro exige que os contribuintes com capacidade econômica semelhante contribuam de forma igual, e aqueles com maior capacidade devem contribuir mais, conforme a graduação justa dos tributos. Com a finalidade de alcançar a tributação igualitária, convergente à justiça fiscal, e em consequência evitar privilégios indevidos e garantir uma distribuição equitativa da carga tributária entre os cidadãos.

Ao analisar o Imposto Seletivo, à luz do princípio da isonomia, resulta que produtos de igual natureza deve ser tributados da mesma maneira, sem discriminações injustificadas. Por exemplo, diferentes tipos de bebidas alcoólicas ou cigarros devem ser tratados de forma equitativa dentro da categoria de produtos sujeitos à tributação seletiva. A distinção entre produtos nocivos é justificada por razões de interesse público, como a proteção da saúde e do meio ambiente

Ademais a impessoalidade, assegura que a administração tributária deve tratar todos os contribuintes de forma igualitária, sem discriminações ou

---

[2] "Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;"

privilégios a princípio impede que a lei tributária favoreça ou prejudique determinados indivíduos ou grupos, devendo ser aplicada de maneira uniforme a todos os que se encontram na mesma situação. A impessoalidade visa garantir justiça e equidade no sistema tributário, promovendo um tratamento homogêneo e imparcial dos contribuintes.

O jurista Paulsen (2024) também explora o princípio da praticabilidade como um aspecto importante do sistema tributário, enfatizando que a tributação deve ser eficiente e viável tanto para o fisco quanto para os contribuintes. Esse princípio não está explicitamente na Constituição, mas decorre da necessidade de um sistema tributário que equilibre a capacidade de arrecadação com os custos operacionais envolvidos na cobrança de tributos. Uma tributação eficiente, segundo o autor, é aquela que impõe o menor ônus administrativo possível ao Estado e ao contribuinte, maximizando a arrecadação sem criar barreiras desnecessárias ao cumprimento das obrigações fiscais.

O princípio da segurança jurídica, é um gênero em matéria tributária garantida pelas espécies princípios da legalidade, da anterioridade e da irretroatividade, todos previstos na CF/88. O autor Paulsen (2024) aborda esses pilares como fundamentais para garantir previsibilidade e estabilidade nas relações tributárias.

O princípio da legalidade tributária, por exemplo, está previsto no artigo 150, I, da CF/88, e impõe que nenhum tributo seja exigido ou aumentado sem que haja uma lei anterior que o estabeleça ou o preveja. Isso protege os contribuintes contra abusos por parte do Estado e oferece uma garantia de que suas obrigações tributárias serão claras e previamente estabelecidas, também conhecido como limites constitucionais ao poder de tributar.

Os princípios da anterioridade e da irretroatividade, por sua vez, complementam a segurança jurídica ao determinar que os tributos não podem ser cobrados retroativamente e que, salvo exceções, só podem ser exigidos no exercício financeiro seguinte à sua instituição. Essas garantias asseguram que o contribuinte tenha ciência prévia e adequada de suas obrigações, permitindo-lhe planejar suas finanças de forma adequada e previsível.

Por fim, o princípio da legalidade, como mencionado anteriormente, está previsto na Constituição Federal e é um dos pilares da segurança jurídica. Segundo Leandro Paulsen, a legalidade tributária é um mecanismo de proteção

contra o arbítrio estatal, pois assegura que qualquer criação ou aumento de tributos deve ser autorizado por lei. Esse princípio é essencial para proteger os contribuintes de decisões arbitrárias do poder público, garantindo que o poder de tributar seja exercido dentro dos limites legais e constitucionais.

Como abordado, o princípio da segurança jurídica desempenha um papel central no sistema tributário, garantindo previsibilidade, estabilidade e proteção aos direitos dos contribuintes contra mudanças abruptas ou imprevisíveis na legislação. No contexto do Imposto Seletivo, a segurança jurídica é particularmente importante, dado o caráter extrafiscal desse tributo, que visa não apenas arrecadar, mas também regular comportamentos sociais e econômicos.

Nesse viés, a criação do imposto seletivo levanta questões relevantes em relação à segurança jurídica, especialmente no que se refere à previsibilidade de quais produtos e serviços serão tributados e como as alíquotas serão definidas. Nesse sentido, também aborda Folloni (2024, p. 638) que o caráter prejudicial dos produtos e/ou serviços devem ser notoriamente ou cientificamente incontroversos. Desse modo, a segurança jurídica aqui deve ser observada em diversos níveis como estabilidade, clareza, subjetividade e previsibilidade legislativa, científica e social.

A estabilidade é fundamental para garantir que as empresas e consumidores possam se adequar à tributação seletiva. No entanto, uma preocupação surge quanto à subjetividade dos critérios que definem o que é ou não prejudicial à saúde ou ao meio ambiente. A ausência de critérios objetivos pode gerar insegurança, uma vez que a inclusão ou exclusão de produtos ou serviços da lista de itens sujeitos ao imposto pode depender de interpretações divergentes, influências políticas ou de mudanças de entendimento científico.

Acerca da identificação de produtos e serviços nocivos à saúde ou ao meio ambiente não é sempre clara ou objetiva. Por exemplo, enquanto o tabaco e o álcool são universalmente reconhecidos como prejudiciais, outros produtos podem gerar debates quanto ao seu real impacto.

Ao exemplo da subjetividade há o caso de bebidas açucaradas, que em alguns países são altamente tributadas por seus efeitos sobre a saúde pública, enquanto em outros são consideradas itens comuns de consumo. A falta de consenso científico ou social sobre o que constitui um produto nocivo pode levar

a um sistema tributário instável e imprevisível, gerando insegurança jurídica para produtores, consumidores e prestadores de serviços.

A aplicação de tributos com base em critérios subjetivos, como o potencial nocivo à saúde ou ao meio ambiente, pode gerar incertezas para os contribuintes. O princípio da segurança jurídica exige que as regras tributárias sejam transparentes e previsíveis, para que os contribuintes possam se planejar adequadamente. Contudo, a subjetividade no que é considerado nocivo pode criar uma situação em que determinados setores da economia estejam sujeitos a mudanças frequentes nas suas obrigações fiscais. Esse cenário prejudica a previsibilidade das normas e pode, eventualmente, desestimular investimentos em setores que são alvo dessa tributação.

Diante desse cenário, a subjetividade dos critérios para definir produtos prejudiciais pode também abrir espaço para possíveis contestações judiciais. Empresas que se sintam injustamente tributadas podem argumentar que os critérios utilizados para a inclusão de seus produtos na lista de itens tributados são arbitrários ou injustificados, o que poderia gerar um aumento no volume de litígios tributários e, em último caso, seria capaz de comprometer a eficiência da arrecadação.

Além disso, a flexibilidade na definição de produtos nocivos pode permitir que o Estado amplie o escopo do imposto seletivo, tributando produtos que não são unanimemente considerados prejudiciais, o que poderia implicar em uma distorção do princípio da isonomia tributária, outro pilar importante do sistema tributário brasileiro. A isonomia exige que contribuintes em situações equivalentes sejam tratados de maneira igual, e a indefinição sobre quais produtos merecem tratamento diferenciado pode gerar distorções nesse princípio.

O Imposto Seletivo apresenta um interessante desafio à segurança jurídica. Enquanto a sua função extrafiscal de desincentivar o consumo de produtos prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente é amplamente aceita como legítima, a subjetividade que permeia a definição do que é ou não nocivo pode gerar insegurança jurídica para os contribuintes. A criação de critérios objetivos e claros, estabelecidos por meio de leis específicas, é fundamental para garantir que esse novo tributo atenda aos princípios constitucionais de legalidade, isonomia e segurança jurídica. Sem isso, o imposto pode se tornar uma fonte de

litígios e incertezas, comprometendo sua eficácia tanto do ponto de vista arrecadatório quanto regulatório.

Ainda sobre princípios, o da tipicidade, que decorre da legalidade, ou seja, requer que a lei que institui um tributo descreva, de maneira clara e precisa, todos os elementos essenciais da obrigação tributária. Esses elementos incluem o fato gerador, a base de cálculo, a alíquota e os sujeitos ativo e passivo. A tipicidade impede a criação de tributos genéricos e vagos, obrigando o legislador a definir claramente as situações que ensejam a obrigação tributária. Isso oferece maior proteção aos contribuintes, evitando a arbitrariedade na aplicação das normas tributárias e garantindo a objetividade e clareza na legislação.

O princípio da tipicidade está diretamente relacionado à construção da Regra Matriz de Incidência Tributária (RMIT) - que será abordado a seguir. Esta relação se dá em virtude de ambos buscarem garantir objetividade e clareza na criação e aplicação das normas tributárias. A tipicidade exige que os elementos essenciais de um tributo — fato gerador, base de cálculo, alíquota e sujeitos ativo e passivo — sejam claramente definidos na lei, de modo a evitar arbitrariedade. Da mesma forma, a RMIT é uma estrutura lógica que organiza esses mesmos elementos, decompondo-os de maneira sistemática para garantir a exatidão e coerência na interpretação das normas tributárias.

Assim, a tipicidade, ao determinar que cada aspecto da obrigação tributária seja descrito com precisão, fornece os critérios necessários para a construção da RMIT. A RMIT, por sua vez, operacionaliza a tipicidade, garantindo que o direito tributário seja aplicado conforme os preceitos estabelecidos na lei, sem margens para interpretações ambíguas.

Por exemplo, na instituição de um tributo como o Imposto Seletivo, o princípio da tipicidade obriga o legislador a especificar, de forma clara, quais produtos ou serviços serão tributados, qual será a base de cálculo e a alíquota aplicável. A RMIT organiza essas informações, facilitando a análise de sua conformidade com a Constituição e garantindo a segurança jurídica no processo de tributação.

Consequentemente, enquanto a tipicidade assegura que a norma jurídica seja precisa e bem definida, a RMIT oferece a ferramenta metódica para interpretar e aplicar essas normas no âmbito prático, reduzindo possíveis incertezas na incidência tributária. Dessa maneira, ambos princípios caminham

juntos no sentido de garantir uma aplicação justa e transparente da legislação tributária, promovendo a segurança jurídica.

Os princípios constitucionais tributários desempenham um papel crucial na estruturação de um sistema tributário justo, eficiente e previsível. Através da obra de Leandro Paulsen, pode-se compreender a profundidade desses princípios e a importância de sua aplicação no contexto tributário brasileiro. A capacidade contributiva, isonomia, segurança jurídica, legalidade e praticabilidade da tributação formam a base para um sistema que visa não apenas à arrecadação de recursos, mas à promoção da justiça fiscal, garantindo que a tributação seja proporcional à capacidade econômica dos cidadãos e que os direitos dos contribuintes sejam respeitados em todas as fases do processo tributário.

4 O NOVO DESENHO CONSTITUCIONAL A PARTIR DA EMENDA CONSTITUCIONAL 132/2023

Como supracitado a Emenda Constitucional nº 132/2023 trouxe mudanças significativas ao sistema tributário brasileiro, introduzindo novos princípios como simplicidade, transparência, justiça fiscal e sustentabilidade, com o objetivo de adequá-lo às demandas contemporâneas.

Segundo Leandro Paulsen, a simplicidade busca criar um sistema mais acessível e compreensível, reduzindo os custos e a complexidade no cumprimento das obrigações tributárias. Já o princípio da neutralidade, busca evitar distorções econômicas e garantir que o tributo incida apenas quando há manifestação de riqueza, no caso do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS).

O princípio da transparência, por sua vez, visa assegurar que o contribuinte tenha clareza sobre os tributos pagos, enquanto a justiça fiscal procura equilibrar a carga tributária conforme a capacidade contributiva de cada cidadão. O princípio da sustentabilidade, incorporada como um princípio constitucional, alinha a política tributária com a preservação ambiental, incentivando práticas sustentáveis e penalizando aquelas prejudiciais ao meio ambiente. Essas mudanças buscam modernizar o sistema, tornando-o mais eficiente, justo e alinhado aos objetivos sociais e ambientais do país.

Sobre o alinhamento desses princípios e das principais discussões sobre as problemáticas do atual sistema tributário brasileiro também foi alinhado o “IVA Dual” (Imposto sobre Valor Adicionado Dual) é uma proposta central na reforma tributária brasileira que visa simplificar e modernizar o sistema tributário, dividindo a tributação sobre o consumo entre dois níveis de governo: o federal e o subnacional (estados e municípios).

No modelo de IVA Dual, em vez de um único imposto sobre valor adicionado controlado por um único nível de governo, a arrecadação e a gestão são compartilhadas, respeitando as competências específicas de cada ente.

Na estrutura proposta, o governo federal administra a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), que substitui tributos como o PIS e a COFINS. Esse imposto incide sobre o faturamento das empresas e busca simplificar a arrecadação federal, centralizando a tributação de consumo em um tributo único de competência federal.

Paralelamente, os estados e municípios administram conjuntamente - outra novidade da reforma a competência compartilhada - o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), unifica e padroniza a tributação sobre o consumo de bens e serviços, substituindo o ICMS (estadual) e o ISS (municipal). O objetivo do IBS é eliminar a "guerra fiscal" entre os estados e promover uma arrecadação mais equitativa e uniforme.

A finalidade do IVA Dual busca equilibrar a autonomia dos estados e municípios com a necessidade de centralizar e padronizar parte da tributação no âmbito federal. Buscando simplificar o sistema ao substituir diversos tributos por apenas dois (CBS e IBS), o que facilita o cumprimento das obrigações fiscais pelas empresas.

Além disso, a uniformização das regras tributárias elimina distorções como a guerra fiscal, que gerava competição desleal por meio de incentivos fiscais, promovendo maior segurança jurídica e equidade na distribuição dos recursos arrecadados.

Consequentemente, o sistema também aumenta a transparência e neutralidade, pois evita a cumulatividade (tributação em cascata), garantindo que a tributação incida apenas sobre o valor agregado em cada etapa da cadeia produtiva.

Nota-se que a adoção do IVA Dual apresenta diversas vantagens, como a simplificação do sistema tributário brasileiro e a preservação da autonomia dos estados e municípios, além de aumentar a eficiência administrativa e arrecadatória. No entanto, a implementação desse modelo exige uma coordenação eficiente entre os entes federativos para garantir uma arrecadação justa e equilibrada, além de um período de adaptação para empresas e governos durante a transição do sistema atual para o novo modelo.

Em resumo, o IVA Dual na reforma tributária brasileira representa uma forma de dividir e harmonizar a arrecadação de impostos sobre o consumo entre o governo federal e os governos estaduais e municipais, promovendo simplificação, transparência e eficiência no sistema tributário do país.

Em consequência do IVA Dual, foram elaboradas as novas espécies tributárias Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo (IS).

O IBS substitui o ICMS e o ISS, unificando a tributação sobre o consumo em um modelo mais simples e transparente, com competência compartilhada entre União, estados e municípios, visando reduzir a guerra fiscal e promover a estabilidade econômica.

A CBS substitui o PIS e a COFINS, simplificando a tributação sobre o faturamento das empresas com uma alíquota única e a dedução de créditos para evitar a tributação em cascata.

Por outro lado, o IS é um tributo extrafiscal que incide sobre produtos prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, buscando regular comportamentos e incentivar práticas sustentáveis. Juntos, esses novos tributos visam modernizar a arrecadação fiscal no Brasil, promovendo maior eficiência, justiça tributária e alinhamento com princípios socioeconômicos e ambientais.

4.1 OS NOVOS PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS

A mudança foi tão significativa de forma a modificar estrutura basilar o regime tributário, ou seja, EC 132/2023 introduziu novos princípios tributários com o objetivo de adequar o sistema tributário às necessidades contemporâneas de justiça fiscal, eficiência administrativa e segurança jurídica. Entre esses novos princípios, destacam-se os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça fiscal e do meio ambiente conforme disposto no art. 145 da CF/88[3]

Segundo Leandro Paulsen (2024, p. 80), a simplicidade como princípio do sistema tributário nacional reflete uma decisão política voltada para a construção de um modelo tributário mais compreensível e de fácil aplicação. A escolha pela simplicidade reconhece a complexidade inerente à economia moderna, mas busca criar um sistema no qual as regras tributárias sejam claras e transparentes, de modo que o contribuinte possa identificar suas obrigações sem a necessidade de grande esforço interpretativo ou técnico.

A simplicidade, portanto, vai além da mera redução do número de normas ou de obrigações acessórias. Paulsen destaca que o objetivo é minimizar o custo indireto de cumprimento das obrigações tributárias, facilitando tanto o pagamento de tributos quanto o cumprimento das exigências fiscais impostas

[3] “§ 3º O Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente.”

pela legislação. Isso inclui desde a clareza nas normas que definem os tributos até a garantia de procedimentos que sejam práticos e acessíveis, como a consulta a regulamentos e legislação aplicável.

Na visão de Paulsen, a implementação eficaz do princípio da simplicidade passa por uma centralização das normas tributárias em poucos diplomas legais, além de garantir uma estabilidade normativa que evite constantes alterações. Esse aspecto é crucial para que os contribuintes não se vejam sobrecarregados com frequentes mudanças nas obrigações tributárias, o que poderia gerar confusão e aumentar os custos de conformidade fiscal. Nesse sentido, Paulsen reitera que a simplicidade legislativa contribui para uma melhor administração tributária, beneficiando tanto o Fisco quanto os contribuintes.

Outro ponto levantado por Paulsen é que o princípio da simplicidade não deve ser confundido com superficialidade ou simplificação excessiva. A ideia é que a simplicidade facilite a compreensão e aplicação das normas tributárias, sem prejudicar a eficiência arrecadatória ou comprometer a justiça fiscal. Isso significa que o sistema deve ser suficientemente simples para que o contribuinte consiga cumprir suas obrigações sem grande complexidade, mas, ao mesmo tempo, robusto o bastante para assegurar que os tributos sejam arrecadados de forma justa e proporcional à capacidade contributiva de cada um.

A obra de Paulsen também explora a relação entre simplicidade e os custos indiretos do cumprimento das obrigações tributárias. Ele argumenta que a simplicidade no sistema tributário é uma ferramenta para reduzir o custo de conformidade, ou seja, o tempo e os recursos que o contribuinte precisa investir para cumprir corretamente com suas obrigações fiscais. Esses custos, se elevados, podem desincentivar o cumprimento espontâneo das obrigações tributárias, prejudicando a eficiência da arrecadação. Portanto, a simplicidade atua como um mecanismo de incentivo ao cumprimento voluntário das normas fiscais, ao tornar o processo menos oneroso e mais acessível.

Embora o princípio da simplicidade tenha sido incorporado pela EC 132/2023, Paulsen alerta que sua aplicação prática enfrentará desafios significativos, especialmente em um sistema tributário historicamente marcado pela complexidade. A consolidação das normas e a criação de mecanismos mais acessíveis para os contribuintes demandam uma reestruturação legislativa

cuidadosa, além de uma mudança de cultura tanto no âmbito legislativo quanto administrativo.

No entanto, Paulsen conclui que a adoção do princípio da simplicidade é um passo positivo para a modernização do sistema tributário brasileiro. Ao reduzir a complexidade das normas e procedimentos, o sistema se torna mais democrático e inclusivo, permitindo que um maior número de contribuintes entenda e cumpra suas obrigações de forma adequada, fortalecendo, assim, o pacto federativo e a justiça fiscal.

Ademais, no contexto da Emenda Constitucional nº 132/2023, que institui o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), o princípio da neutralidade se destaca como um dos pilares fundamentais da tributação justa e eficiente. Humberto Ávila, em seu artigo "Limites Constitucionais à Instituição do IBS e da CBS", explora detalhadamente esse princípio e sua importância no desenho do novo sistema tributário brasileiro.

Para Ávila, o princípio da neutralidade significa que o sistema tributário deve ser estruturado de maneira a minimizar a interferência da tributação nas decisões econômicas dos agentes. Isso implica que o IBS, como tributo sobre o consumo, deve ser desenhado para não distorcer a alocação de recursos, a competitividade entre empresas ou as decisões de investimento e consumo dos indivíduos.

Nessa linha, Ávila (2024) argumenta que a neutralidade tem um pressuposto constitucional implícito, ou seja, o exercício de atividades econômicas como condição para a incidência do imposto. Isso significa que o IBS só deve ser cobrado quando houver uma manifestação de riqueza, ou mesmo, valor agregado decorrente de uma atividade econômica, evitando, por exemplo, a tributação de situações onde não haja geração efetiva de capacidade contributiva.

O princípio da transparência, expressamente incluído no Sistema Tributário Nacional pela Emenda Constitucional 132/2023 no § 3º do art. 145 da Constituição Federal, visa assegurar que o cidadão tenha plena clareza sobre a carga tributária que incide sobre bens e serviços. Esse princípio reflete a necessidade de que as normas tributárias sejam apresentadas de forma compreensível, permitindo que os contribuintes saibam com exatidão quanto estão pagando em tributos. Ele impõe que os métodos de arrecadação e as

alíquotas tributárias sejam de fácil entendimento, minimizando o impacto de estruturas tributárias complexas que, muitas vezes, ocultam o verdadeiro valor da carga tributária.

O conceito de transparência vai além do simples dever de informação. Segundo Leandro Paulsen, a transparência não se limita à disponibilização de dados, mas envolve a clareza no cálculo e na exposição dos tributos. A forma como os impostos são embutidos no preço final de produtos e serviços, muitas vezes, mascara o valor real pago em tributos. Um exemplo disso é a diferença entre a alíquota nominal de 18%, que quando aplicada “por dentro” gera uma carga tributária real de aproximadamente 22%.

A Lei n. 12.741/2012 foi criada para dar efetividade ao princípio da transparência, exigindo que os documentos fiscais informem os tributos que influenciam na formação dos preços. Essa obrigação visa a permitir que o consumidor conheça o montante pago em tributos ao adquirir bens ou serviços. Além disso, o Código de Defesa do Consumidor (art. 6º, inciso III) reforça o direito do consumidor a ser adequadamente informado sobre os tributos incidentes, tornando essa informação uma obrigação legal.

A introdução de um imposto por fora, como o IBS (Imposto sobre Bens e Serviços), que incide diretamente sobre o valor da transação, é um exemplo de medida que busca aumentar a transparência no sistema tributário. Diferente da tributação por dentro, o IBS facilitará a visualização da carga tributária, fortalecendo o controle social sobre a arrecadação e o cumprimento das normas fiscais.

Além disso, o princípio da transparência também se revela na redução de benefícios fiscais, que muitas vezes funcionam como subsídios indiretos e são conhecidos como "gastos tributários". A divulgação e controle desses benefícios são essenciais para que se tenha uma visão clara do impacto das políticas fiscais adotadas pelo governo.

Em suma, a transparência tributária é essencial para assegurar que os cidadãos tenham pleno conhecimento e controle sobre o sistema tributário, permitindo a fiscalização e o aprimoramento das práticas fiscais, além de garantir maior eficiência e equidade na cobrança dos tributos.

O princípio da justiça fiscal, formalmente incorporado ao sistema tributário brasileiro pela Emenda Constitucional 132/2023 no § 3º do art. 145 da

Constituição Federal, busca equilibrar a carga tributária de forma justa e proporcional. A essência desse princípio está diretamente ligada ao dever de todos os cidadãos de contribuir com os tributos dentro de um contexto de estado democrático e social de direito, conforme destacado por Leandro Paulsen em seu Curso de Direito Tributário.

A justiça fiscal visa evitar situações de desproporcionalidade na arrecadação tributária, garantindo que a tributação respeite o princípio da igualdade, que é central no sistema jurídico. Isso significa que os tributos devem ser distribuídos de forma justa entre os contribuintes, levando em conta a capacidade contributiva de cada um. Nesse contexto, o princípio da capacidade contributiva assume um papel fundamental, pois permite que se realize a equidade tributária: aqueles que possuem mais capacidade econômica devem contribuir em maior proporção do que aqueles que possuem menos, respeitando o mínimo existencial.

Um dos grandes desafios do princípio da justiça fiscal é evitar que a tributação incida sobre o mínimo vital, o que comprometeria a dignidade da pessoa humana. Isso significa que os tributos não podem inviabilizar o sustento mínimo dos cidadãos, devendo ser respeitada uma faixa de renda isenta que garanta a sobrevivência digna. Da mesma forma, o princípio busca evitar o confisco, ou seja, impedir que a tributação seja tão elevada a ponto de negar as liberdades econômicas e comprometer o patrimônio dos contribuintes.

Ademais, a reforma tributária introduzida pela EC 132/2023 e a estruturação dos novos tributos, como o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e o Imposto Seletivo (IS), foram concebidos para reforçar o princípio da justiça fiscal. Esses tributos foram planejados com a intenção de simplificar o sistema e de distribuir a carga de maneira mais equitativa, reduzindo desigualdades e corrigindo distorções históricas.

Em suma, o princípio da justiça fiscal, conforme interpretado por Leandro Paulsen, é uma garantia de que o sistema tributário não seja apenas uma ferramenta de arrecadação, mas também um mecanismo de promoção de justiça social e de redução de desigualdades, de modo que todos contribuam na medida de sua capacidade, sem comprometer direitos fundamentais como a dignidade e a liberdade econômica.

Nesse viés, o princípio da eficiência é voltado para a maximização da arrecadação com o menor custo possível, tanto para a administração tributária quanto para os contribuintes. A eficiência também implica a utilização racional dos recursos arrecadados, de forma a promover o desenvolvimento econômico e social.

O princípio da sustentabilidade, consolidado no art. 145, § 3º da Constituição Federal pela Emenda Constitucional 132/2023, incorpora a defesa do meio ambiente como um dos pilares do Sistema Tributário Nacional. De caráter predominantemente extrafiscal, esse princípio orienta a estruturação dos tributos para promover práticas que contribuam para a preservação ambiental. Segundo Leandro Paulsen, a tributação deve, agora, buscar incentivar comportamentos e práticas que reduzam os impactos negativos ao meio ambiente, como a adoção de processos produtivos que economizam recursos naturais, diminuem a emissão de carbono e promovam a reciclagem.

Esse novo direcionamento também reflete a sinergia entre a política tributária e os objetivos de sustentabilidade previstos em outros dispositivos constitucionais. Por exemplo, o art. 170, VI, da CF já previa a defesa do meio ambiente como um princípio da atividade econômica, enquanto o art. 225 reafirma o direito de todos a um meio ambiente ecologicamente equilibrado, com a responsabilidade conjunta do poder público e da sociedade em sua proteção.

Além disso, o art. 153, VIII, concede à União a competência para instituir impostos sobre produtos e serviços prejudiciais ao meio ambiente, reforçando o papel do sistema tributário na promoção de práticas sustentáveis. O Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), por sua vez, poderá ter alíquotas diferenciadas com base no impacto ambiental dos veículos, conforme disposto no art. 155, § 6º, II.

Outro exemplo de incentivo tributário para a sustentabilidade está na repartição do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), onde 5% da parcela destinada aos municípios será calculada com base em indicadores de preservação ambiental, conforme o art. 158, § 2º, III da CF. Além disso, o Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional priorizará projetos que promovam ações de sustentabilidade e a redução de emissões de carbono, conforme o art. 159-A, § 2º da CF.

Esses dispositivos demonstram que o princípio da sustentabilidade não se restringe a uma questão ambiental isolada, mas permeia toda a estrutura tributária, criando incentivos e desincentivos fiscais que visam direcionar a sociedade para um desenvolvimento econômico ambientalmente responsável. O sistema tributário, portanto, é moldado para ser uma ferramenta ativa na transição para uma economia mais sustentável, estimulando práticas empresariais e comportamentos individuais que contribuem para a preservação do meio ambiente para as gerações futuras.

4.2 OS NOVOS TRIBUTOS A PARTIR DA EC132/2023

4.2.1 IMPOSTO SOBRE BENS E SERVIÇOS (IBS)

A criação do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) pela Emenda Constitucional nº 132/2023 representa uma das mudanças mais significativas no sistema tributário brasileiro. Trata-se de um tributo que busca substituir tributos anteriores que incidam sobre o consumo, como o ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços) e o ISS (Imposto sobre Serviços), promovendo uma simplificação e modernização do sistema tributário.

A seguir, a análise dos principais aspectos que compõem a estrutura e as características do IBS, bem como comparação do Imposto Seletivo.

Uma das inovações do IBS é a sua competência compartilhada – conforme disposto no art.156-A da CF/88[4] - entre Estados, Distrito Federal e Municípios. Ao contrário do sistema atual / anterior, onde os entes federativos possuem competência exclusiva sobre tributos específicos — ICMS sendo de competência estadual e ISS de competência municipal —, o IBS traz um modelo em que esses entes partilham a gestão e a arrecadação do tributo.

Esse novo arranjo visa resolver problemas crônicos da administração tributária brasileira, como a guerra fiscal entre os Estados, onde os governos estaduais oferecem isenções e incentivos fiscais para atrair empresas, muitas vezes em detrimento de outras unidades da federação. A competência

[4] "Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)"

compartilhada elimina essa sobreposição e competição, permitindo uma arrecadação mais equânime e estável.

A guerra fiscal no Brasil é um fenômeno que se manifesta pela concessão de incentivos e benefícios fiscais por Estados e Municípios para atrair investimentos e empresas, muitas vezes em detrimento de outras regiões do país. Isso ocorre principalmente em relação ao ICMS, um imposto estadual, e ao ISS, um imposto municipal, ambos extremamente relevantes para a arrecadação de cada ente federativo. Essa prática gera uma competição desleal entre os entes federativos, resultando em perda de arrecadação e distorções na economia.

A "guerra fiscal" compromete a uniformidade do sistema tributário e gera insegurança jurídica, pois as regras podem variar drasticamente de um Estado para outro. Empresas que buscam otimizar suas operações fiscais acabam favorecendo localidades que oferecem os maiores benefícios, o que provoca uma "corrida para o fundo do poço", onde a arrecadação dos entes federativos é continuamente diminuída para atrair empresas.

Com a competência compartilhada do IBS pela EC 132/2023, a problemática da guerra fiscal tende a ser mitigada de maneira substancial. O IBS, que substituirá o ICMS e o ISS, terá uma base de arrecadação ampla e nacional, o que significa que as regras serão as mesmas para todos os entes da federação. Não haverá mais espaço para que Estados e Municípios concedam benefícios fiscais que alterem as alíquotas ou bases de cálculo de forma competitiva. A arrecadação será distribuída entre os entes federativos de acordo com regras nacionais pré-estabelecidas, eliminando a concorrência tributária entre os entes federativos, Estados e Municípios.

Como destaca o artigo Tax Law Highlights | Brazilian Tax Reform and Expectations for its Regulation (2024), [5]a unificação dos tributos por meio do IBS e sua competência compartilhada trará maior estabilidade ao sistema fiscal. Ao centralizar as regras tributárias e eliminar a possibilidade de concessão de incentivos fiscais locais, o Brasil poderá avançar em direção a um sistema tributário mais equitativo e eficiente. Isso também gera um ambiente mais

[5] Disponível em: https://www.mayerbrown.com/en/insights/publications/2024/03/tax-law-highlights-brazilian-tax-reform-and-expectations-for-its-regulation

favorável para investimentos de longo prazo, uma vez que a uniformidade das regras tributárias oferece maior previsibilidade e segurança jurídica.

Em resumo, a competência compartilhada do IBS é uma resposta direta às distorções causadas pela guerra fiscal, promovendo uma arrecadação mais estável e equitativa, além de favorecer um ambiente econômico mais competitivo e justo. Bem como, ao reunir diferentes tributos sob uma mesma estrutura, o IBS também contribui para a simplificação do sistema tributário, eliminando a necessidade de conformidade com múltiplas legislações e alíquotas, o que era um dos principais obstáculos à eficiência econômica no Brasil.

Ademais, no contexto da Emenda Constitucional nº 132/2023, que institui o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), o princípio da neutralidade se destaca como um dos pilares fundamentais da tributação justa e eficiente. Humberto Ávila, em seu artigo "Limites Constitucionais à Instituição do IBS e da CBS", explora detalhadamente esse princípio e sua importância no desenho do novo sistema tributário brasileiro.

Para Ávila, o princípio da neutralidade significa que o sistema tributário deve ser estruturado de maneira a minimizar a interferência da tributação nas decisões econômicas dos agentes. Isso implica que o IBS, como tributo sobre o consumo, deve ser desenhado para não distorcer a alocação de recursos, a competitividade entre empresas ou as decisões de investimento e consumo dos indivíduos.

Nessa linha, Ávila (2024) argumenta que a neutralidade tem um pressuposto constitucional implícito, ou seja, o exercício de atividades econômicas como condição para a incidência do imposto. Isso significa que o IBS só deve ser cobrado quando houver uma manifestação de riqueza, ou mesmo, valor agregado decorrente de uma atividade econômica, evitando, por exemplo, a tributação de situações onde não haja geração efetiva de capacidade contributiva.

A aplicação da neutralidade ao IBS é essencial para que o imposto não gere distorções econômicas. Em termos práticos, isso se traduz em impedir que a tributação sobre bens e serviços modifique artificialmente o comportamento dos agentes econômicos. Por exemplo, a neutralidade busca garantir que o imposto não altere as preferências de consumo ou induza as empresas a alterar

sua cadeia produtiva em função da carga tributária, mas sim com base em eficiência e produtividade.

Desse modo, um dos mecanismos centrais para garantir a neutralidade do IBS é a não cumulatividade plena, prevista pela EC 132/2023, bem como disposto no inciso VII do art. 156-A da Constituição Federal de 1988[6] . Esse conceito assegura que, ao longo da cadeia produtiva, os contribuintes possam descontar os créditos de insumos adquiridos em fases anteriores, impedindo a "cascata" tributária — que ocorre quando o imposto é aplicado sobre impostos previamente pagos, resultando em uma carga excessiva e distorcida.

Sob esse regime, as empresas podem deduzir do valor do tributo a pagar os créditos referentes aos tributos já pagos em etapas anteriores da cadeia produtiva. Ou seja, o IBS incidirá apenas sobre o valor agregado em cada etapa de produção e comercialização de bens e serviços, evitando que o imposto se acumule em cada fase do processo produtivo.

Esse mecanismo é crucial para garantir que o IBS não represente um custo adicional às empresas e consumidores finais, mas sim um imposto justo que reflete apenas o valor gerado em cada etapa. A não cumulatividade plena elimina a incidência de tributos em cascata, que era uma das críticas recorrentes ao sistema anterior, especialmente no caso do ICMS.

O princípio da neutralidade está diretamente relacionado ao conceito de capacidade contributiva, previsto na Constituição. Segundo Ávila (2024), a neutralidade impõe que o IBS incida apenas sobre operações que revelam uma efetiva capacidade econômica do contribuinte. Tributar operações não onerosas, ou que não envolvem uma geração de riqueza, violaria tanto a neutralidade quanto a capacidade contributiva. Exemplos disso incluem doações ou transações para consumo pessoal, que não refletem riqueza gerada pelo contribuinte e, portanto, não deveriam ser tributadas.

Ávila (2024) ressalta que a neutralidade limita o uso de ficções jurídicas para ampliar a base de incidência do IBS. Ficções que presumem a existência

---

[6] "Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios. [...] VIII - será não cumulativo, compensando-se o imposto devido pelo contribuinte com o montante cobrado sobre todas as operações nas quais seja adquirente de bem material ou imaterial, inclusive direito, ou de serviço, excetuadas exclusivamente as consideradas de uso ou consumo pessoal especificadas em lei complementar e as hipóteses previstas nesta Constituição; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)"

de onerosidade, mesmo quando inexistente, poderiam resultar na tributação de operações que não geram capacidade econômica real. Esse tipo de abordagem contraria os princípios de neutralidade e justiça tributária, ao permitir que o Estado tribute situações que não correspondem a uma efetiva geração de riqueza.

Portanto, o princípio da neutralidade, como desenvolvido por Humberto Ávila (2024), é um elemento central para assegurar que o IBS seja um imposto justo e eficiente. A neutralidade garante que a tributação sobre o consumo não distorça as decisões dos agentes econômicos nem viole a capacidade contributiva dos indivíduos. Para tanto, a lei complementar que regulamentará o IBS deverá ser clara, precisa e coerente, evitando distorções na aplicação do imposto.

Dessa forma, o respeito à neutralidade no IBS se apresenta como um meio de promover uma tributação mais justa, que minimize os impactos econômicos adversos e assegure que o imposto recaia apenas sobre situações de verdadeira geração de riqueza.

Outra característica do IBS é a base ampla fazendo referência à abrangência da incidência do imposto sobre uma gama variada de operações, incluindo bens tangíveis e intangíveis, serviços e direitos. A ideia por trás dessa estrutura é eliminar a distinção atual entre tributos sobre mercadorias (ICMS) e serviços (ISS), criando um tributo único que simplifique o sistema. Bem como, refletindo as mudanças na economia moderna, onde serviços e ativos digitais se tornaram parte essencial das transações econômicas.

A implementação de uma legislação única é um dos principais mecanismos para alcançar essa simplificação. Em vez de múltiplas normas regionais e municipais, como no sistema anterior, em que o ICMS e o ISS tinham regulamentações diversas em cada Estado e Município, o que gerava insegurança jurídica e altos custos de conformidade para as empresas que operam em múltiplas jurisdições. Com este atributo o IBS será regido por um único conjunto de regras que valerão em todo o território nacional. Isso evitará a fragmentação e a sobreposição de legislações, tornando o sistema mais transparente e acessível tanto para contribuintes quanto para o fisco

Ademais, com a legislação unificada, todas as empresas e consumidores estarão sujeitos às mesmas regras e alíquotas, o que reduzirá significativamente

o custo de conformidade e aumentará a previsibilidade nas operações empresariais.

Além disso, outra mudança estrutural no IBS é a vedação da concessão de benefícios fiscais, exceto em hipóteses muito específicas previstas na Constituição Federal. Essa medida é especialmente importante para evitar a proliferação de exceções e isenções que, historicamente, fragmentavam o sistema tributário brasileiro e prejudicam a arrecadação.

No modelo anterior, benefícios fiscais eram utilizados pelos Estados como instrumentos de política econômica, como já abordado, muitas vezes de maneira descoordenada e prejudicial à coesão federativa. Ao vedar a concessão desses benefícios para o IBS, a EC 132/2023 visa criar um sistema mais justo e equânime, no qual todos os agentes econômicos estejam sujeitos às mesmas regras, eliminando a competição tributária desleal entre diferentes regiões do país.

A consequência desejada com a criação do IBS representa uma promessa de simplificação e modernização do sistema tributário brasileiro, mas sua implementação também traz desafios. A principal crítica ao novo sistema reside na complexidade da transição e na necessidade de coordenação entre os entes federativos para administrar o tributo de forma eficiente. O período de transição até a substituição completa dos antigos tributos pelo IBS será longo, e exigirá a criação de mecanismos de compensação para Estados e Municípios que podem perder arrecadação durante essa fase.

Outrossim, a efetividade do IBS dependerá da regulamentação complementar que será editada nos próximos anos. A criação de um sistema uniforme, eficiente e neutro, conforme proposto pela EC 132/2023, demandará esforços legislativos e administrativos significativos, além de uma mudança cultural na maneira como o Brasil gerencia sua tributação sobre o consumo.

4.2.2 CONTRIBUIÇÃO SOBRE BENS E SERVIÇOS (CBS)

Outro elemento principal dessa reforma é a criação da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), unificando e substituindo as contribuições sociais PIS e COFINS. A CBS visa otimizar a arrecadação, reduzir a complexidade da apuração e trazer maior transparência ao sistema tributário brasileiro. No

entanto, é importante destacar que, ao lado da CBS, temos o Imposto Seletivo (IS), que desempenha uma função distinta, mas também se relaciona com a estrutura e os princípios da tributação sobre bens e serviços.

Ademais, a introdução dessa contribuição reflete uma tentativa de harmonizar as regras tributárias, criando um ambiente mais propício ao crescimento econômico e à competitividade empresarial. A CBS surge como parte de um esforço para simplificar o sistema tributário brasileiro, unificando tributos sobre a receita e consumo e eliminando as distorções causadas pela multiplicidade de alíquotas e regimes especiais.

Os fundamentos constitucionais da CBS estão alicerçados nos princípios gerais do sistema tributário brasileiro, que buscam garantir a justiça fiscal, a isonomia e a capacidade contributiva.

A CBS foi instituída com base nos artigos 195 e 156-A da CF/88, devendo seguir regras constitucionais da tributação sobre o consumo, como a não cumulatividade, a aplicação de imunidades e a vedação à concessão de benefícios fiscais.

Além disso, a CBS deve observar princípios consagrados pela Constituição, tais como legalidade, anterioridade e não cumulatividade. O princípio da não cumulatividade, por exemplo, assegura que os tributos pagos em etapas anteriores da cadeia produtiva possam ser descontados, evitando a tributação em cascata.

A instituição da CBS foi delineada de modo a respeitar os mesmos parâmetros de simplicidade que também regem o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), conforme o art. 149-B da CF, a fim de facilitar a tributação sobre operações com bens e serviços. A CBS é uma contribuição de natureza não cumulativa, incidindo sobre a receita bruta das empresas, com a possibilidade de dedução de créditos referentes a etapas anteriores da cadeia produtiva.

A base de cálculo da CBS abrange a receita líquida da empresa, após o abatimento de descontos e vendas canceladas. A alíquota da CBS será fixada em lei ordinária, mas seguirá um padrão único para todas as operações, conforme o artigo 156, §1º, VI, da Constituição Federal. A CBS aplica as alíquotas ad valorem, ou seja, baseadas no valor da receita bruta das empresas.

A CBS adota uma alíquota uniforme para todas as operações, facilitando a fiscalização e a aplicação do tributo. Em contrapartida, o IS pode ter alíquotas

variáveis conforme o grau de nocividade dos produtos, demonstrando a flexibilidade necessária para ajustar a tributação de acordo com os impactos sociais e ambientais que cada produto gera.

A uniformidade na alíquota e na base de cálculo facilita a aplicação e fiscalização do tributo, além de proporcionar maior clareza ao contribuinte. A introdução da CBS traz mudanças relevantes para o cenário econômico, especialmente no que tange à simplificação do regime tributário e à competitividade das empresas.

A unificação dos tributos sobre a receita pode resultar em uma diminuição dos custos administrativos das empresas e aumentar a transparência nas operações fiscais. Além disso, ao eliminar regimes cumulativos e criar um sistema mais linear, a CBS tem o potencial de reduzir distorções que favorecem determinadas atividades em detrimento de outras.

Um dos principais impactos da CBS será a simplificação no cumprimento das obrigações fiscais, permitindo que as empresas concentrem seus esforços na produtividade. No entanto, é necessário acompanhar de perto como a alíquota única impactará diferentes setores econômicos, já que alguns podem sentir uma carga tributária mais alta em comparação ao sistema anterior, especialmente os que antes se beneficiam de regimes especiais de PIS/COFINS.

A principal diferença entre a CBS e o sistema anterior de PIS/COFINS está na simplicidade da nova contribuição. Enquanto o PIS e a COFINS eram compostos por regimes cumulativos e não cumulativos, a CBS adota exclusivamente a não cumulatividade. Isso significa que o tributo pago em uma etapa da cadeia pode ser integralmente descontado na etapa seguinte, o que evita a sobreposição de incidências tributárias e torna o sistema mais justo e eficiente.

As diferenças mais significativas entre o PIS/COFINS e a CBS estão no tratamento da base de cálculo e na unificação dos tributos. No sistema anterior, o PIS/COFINS era calculado com base em diferentes alíquotas e regimes de apuração, enquanto a CBS adota uma alíquota uniforme e uma base de cálculo que incide sobre a receita líquida, tornando o processo de apuração mais simples e direto para os contribuintes.

A transição para a CBS representa um grande desafio para as empresas, especialmente no que diz respeito à adequação de seus sistemas de contabilidade e administração fiscal. A adaptação à nova forma de apuração requer investimentos em tecnologia e treinamento, bem como ajustes nos processos internos. Contudo, a longo prazo, a CBS pode promover um ambiente tributário mais eficiente e menos oneroso para as empresas, favorecendo o desenvolvimento econômico.

A implementação da CBS exigirá uma reorganização dos procedimentos operacionais das empresas, que deverão ajustar seus sistemas de contabilidade e monitoramento de transações para garantir a correta apuração do tributo. O novo regime tributário oferece potencial para reduzir a carga burocrática, mas requer um período de adaptação e planejamento estratégico, principalmente para setores que anteriormente usufruíram de regimes diferenciados. A CBS, portanto, representa um avanço na simplificação tributária, mas sua efetiva implementação dependerá de uma transição bem-sucedida e de uma legislação clara que possibilite a adaptação eficiente dos diversos setores da economia.

4.2.3 ANÁLISE COMPARATIVA DOS NOVOS TRIBUTOS

O Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), o Imposto Seletivo (IS) e a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), introduzidos pela Emenda Constitucional nº 132/2023, desempenham papéis distintos e complementares na reforma tributária brasileira.

Enquanto o IBS unifica tributos sobre o consumo para simplificar o sistema e promover a eficiência econômica, o IS possui uma função extrafiscal, incidindo sobre produtos nocivos para regular comportamentos e proteger interesses sociais, como a saúde e o meio ambiente. A CBS, por sua vez, é projetada para simplificar a arrecadação ao substituir o PIS e a COFINS, consolidando a tributação sobre o faturamento das empresas em um único tributo federal. Assim, a CBS alinha-se ao objetivo de simplificação e transparência, semelhante ao IBS, mas focada especificamente na unificação e racionalização das contribuições sociais.

Na aplicação do princípio da não cumulatividade, tanto o IBS quanto a CBS buscam evitar a tributação em cascata, proporcionando um sistema mais

eficiente e transparente. O IBS aplica o princípio para incidir apenas sobre o valor agregado em cada etapa da produção e comercialização, enquanto a CBS permite a dedução de créditos em etapas anteriores da cadeia produtiva, reduzindo complexidades e custos administrativos para as empresas. O IS, embora também aplique a não cumulatividade, é mais específico e varia conforme a natureza dos produtos, reforçando seu papel extrafiscal.

Em termos de alíquotas, o IBS e a CBS adotam uma abordagem de uniformidade, o que facilita a aplicação e reduz a complexidade para os contribuintes, promovendo um ambiente econômico mais previsível. Por outro lado, o IS permite alíquotas variáveis para ajustar a tributação de acordo com a nocividade dos produtos, mostrando flexibilidade para alcançar objetivos regulatórios específicos.

Os princípios constitucionais, como a capacidade contributiva e a neutralidade, orientam todos os três tributos, mas com enfoques diferentes. O IBS e a CBS aplicam esses princípios para promover simplicidade e eficiência, incidindo sobre a receita ou o valor agregado, respectivamente. O IS, devido à sua função extrafiscal, tributa produtos específicos independentemente da capacidade econômica, visando proteger a saúde pública e o meio ambiente.

Em suma, o IBS, o IS e a CBS formam um conjunto integrado que busca modernizar e simplificar o sistema tributário brasileiro ao mesmo tempo em que atende a objetivos regulatórios e sociais. O IBS e a CBS se destacam pela simplicidade e uniformidade, promovendo um ambiente mais transparente e eficiente para os contribuintes, enquanto o IS exerce um papel mais direcionado à regulação de comportamentos, complementando a estrutura tributária com suas funções específicas.

5 A FUNÇÃO DA REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

A Regra Matriz de Incidência Tributária foi desenvolvida a partir de interpretação do construtivismo lógico semântico. A teoria do construtivismo lógico semântico desenvolvido pelos autores Louvival Vilanova e Paulo de Barros de Carvalho. Essa linha de pensamento busca compreender o Direito como uma construção que depende profundamente da linguagem e da interpretação dos textos jurídicos. A realidade jurídica, segundo essa abordagem, é composta e moldada pela linguagem do direito positivo.

A teoria do construtivismo lógico semântico se apoia na tríade linguística de (i) sintaxe, (ii) semântica e (iii) pragmática, termos estes que derivam da semiótica, a teoria dos signos. Cada uma dessas categorias desempenha um papel fundamental na compreensão do direito. A espécie (i) sintaxe, refere-se à estrutura formal das normas jurídicas, como elas são organizadas e relacionadas de modo lógico. Já a (ii) semântica trata da relação entre as palavras e seus significados dentro do direito, investigando como diferentes interpretações podem ser construídas a partir de um único texto legal. Ademais, a (iii) pragmática considera o contexto em que a linguagem jurídica é usada, focando na interação entre os usuários da linguagem (juízes, advogados, cidadãos) e suas expectativas e valores, ou seja, como a linguagem normativa influencia o comportamento.

O autor Lourival Vilanova foi um dos precursores dessa abordagem no Brasil. Ele destacou que o direito não é apenas um conjunto de normas, mas sim um fenômeno comunicativo e interpretativo, no qual a linguagem é o principal instrumento.

> "é uma estrutura lógica. Estrutura sintático-gramatical é a sentença ou oração, modo expressional frástico (de frase) da síntese conceptual que é a norma. A norma não é a oralidade ou a escrita da linguagem, nem é o ato-de-querer ou pensar ocorrente no sujeito emitente da norma, ou no sujeito receptor da norma, nem é tampouco, a situação objetiva que ela denota. A norma jurídica é uma estrutura lógica-sintática de significação (...)" [7]

[7] Lourival Vilanova, "Níveis de linguagem em Kelsen, (Norma jurídica/ proposição jurídica)", in Escritos jurídicos e filosóficos, vol. 2, cit., p.208.

Vilanova, defende a necessidade de se compreender não apenas o texto jurídico, mas o contexto de sua aplicação, estabelecendo um enfoque hermenêutico robusto.

Ademais, Paulo de Barros Carvalho, um dos maiores expoentes do construtivismo lógico semântico, contribuiu com a criação de ferramentas metodológicas como a Regra Matriz de Incidência Tributária (RMIT). Esta ferramenta é uma representação lógica e sistemática dos elementos de uma norma tributária, organizando os critérios que descrevem quando e como um tributo é aplicável. Ao desenvolver a RMIT, Carvalho demonstrou como a semiótica e o construtivismo lógico-semântico podem ser aplicados para clarificar e sistematizar o direito tributário, abordando de maneira minuciosa a estrutura lógica que subjaz à imposição de tributos.

Dessa forma, diferente do pragmatismo jurídico tradicional, que foca nos resultados práticos e utilitários das decisões jurídicas, o construtivismo lógico-Semântico integra uma abordagem pragmática que considera o impacto da linguagem na motivação dos comportamentos sociais e na realização de valores. Aqui, os valores sociais e o contexto interpretativo têm papel central na definição de como as normas são aplicadas e compreendidas.

Vale ressaltar que a teoria do Construtivismo Lógico-Semântico se destaca pela ênfase na análise detalhada da linguagem jurídica, buscando construir significados e normas a partir da lógica interna dos textos legais. Paulo de Barros Carvalho e Lourival Vilanova ofereceram contribuições significativas para a interpretação do direito no Brasil, mostrando como a linguagem, aliada à lógica e à semiótica, molda e estrutura o sistema jurídico. Essa abordagem tem especial relevância em áreas complexas como o direito tributário, onde as normas precisam ser analisadas com precisão metodológica para evitar arbitrariedades interpretativas.

Nesse viés, a Regra-Matriz de Incidência Tributária (RMIT) é um conceito central no Direito Tributário, essencial para compreender a dinâmica da relação jurídico-tributária. Ela estabelece os critérios e parâmetros que determinam quando e como o Estado pode exigir tributos dos contribuintes. Desenvolvida a partir de uma construção teórica detalhada, sobretudo pelas contribuições de Paulo de Barros Carvalho, vejamos o que o autor aborda no artigo “Para uma

Teoria da Norma Jurídica: Da teoria da norma à regra-matriz de incidência tributária" desenvolvido para o Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET):

> "A construção da regra-matriz de incidência, como instrumento metódico que organiza o texto bruto do direito positivo, propondo a compreensão da mensagem legislada num contexto comunicacional bem concebido e racionalmente estruturado, é um subproduto da teoria da norma jurídica, o que significa reconhecer tratar-se de contribuição efetiva da Teoria Geral e da Filosofia do Direito, expandindo as fronteiras do território científico. É claro que nesse percurso vai um reposicionamento do agente do saber jurídico que assume uma cosmo-visão situada, declaradamente, no âmbito do chamado "giro-linguístico". De qualquer modo, o esquema da regra-matriz é um desdobramento aplicativo do "constructivismo lógico-semântico" sugerido com tanta precisão na obra e no pensamento de Lourival Vilanova"

A RMIT oferece um modelo sistemático para interpretar e aplicar a norma tributária de maneira clara e lógica, promovendo segurança jurídica no sistema fiscal. Essa construção se fundamenta no princípio de que toda norma tributária deve estar vinculada ao ordenamento jurídico maior, respeitando os limites legais e constitucionais. Sob essa perspectiva, assegura que a norma tributária não seja aplicada de forma arbitrária, mas de acordo com uma estrutura lógica pré-estabelecida. Garantindo essa coerência normativa, promove-se a estabilidade e previsibilidade das relações entre o Fisco e o contribuinte.

A Teoria do Direito fornece os elementos conceituais para a construção da regra-matriz, ao definir a norma jurídica como o centro da análise. Paulo de Barros Carvalho (2013) utiliza a teoria do direito para desenvolver uma concepção de norma tributária que vai além de uma simples obrigação de pagar tributos como abordado na obra Direito Tributário, Linguagem e Método (2013, p. 616)

> "A única postura que nos parece válida diante do problema é precisamente aquela que respeita a integridade do ente que se analisa, examinando com cuidado a realidade jurídica normativa para, de seus elementos estruturais – hipótese e consequência -, elaborar os critérios que cada qual possa, efetivamente hospedar"

Para Paulo de Barros (2013), a norma deve ser compreendida como um conjunto sistemático de hipóteses e consequências jurídicas, que permite a delimitação precisa das situações em que o tributo é devido.

Nesse contexto, a regra-matriz é composta de duas partes essenciais: a hipótese de incidência e a consequência jurídica. Em resumo, a hipótese de incidência envolve as condições fáticas que, ao se verificarem, originam a obrigação tributária, como a realização de uma venda de mercadoria ou a prestação de um serviço. Já a consequência jurídica trata do dever de pagar o tributo e dos sujeitos envolvidos nessa relação (ativo e passivo), além de definir o montante devido.

A Regra-Matriz de Incidência Tributária (RMIT) é um conceito central na teoria do direito tributário, profundamente explorado por Paulo de Barros Carvalho em sua obra "Direito Tributário: Linguagem e Método" (2013). A RMIT funciona como a estrutura lógica que determina a incidência de um tributo, detalhando os critérios necessários para que a obrigação tributária se concretize.

Paulo de Barros Carvalho descreve a RMIT como composta por dois elementos principais: o antecedente e o consequente. O antecedente refere-se às condições que devem ser atendidas para que o fato gerador do tributo ocorra, e é subdividido em três critérios: material, espacial e temporal. O critério material define a ação, omissão ou evento que desencadeia a incidência do tributo, como a venda de mercadorias ou a prestação de serviços. O critério espacial estabelece o local onde o fato gerador deve ocorrer para que o tributo seja devido, por exemplo, dentro de um município, estado ou país. Já o critério temporal determina o momento exato em que o fato gerador ocorre, como a data da transferência de propriedade ou da prestação do serviço.

Por outro lado, o consequente da RMIT relaciona-se às consequências jurídicas da ocorrência do fato gerador e também é subdividido em dois critérios: pessoal e quantitativo. O critério pessoal identifica os sujeitos ativo (credor) e passivo (devedor) da obrigação tributária, enquanto o critério quantitativo define a base de cálculo e a alíquota do tributo.

A função principal da RMIT, segundo Paulo de Barros Carvalho, é fornecer uma estrutura precisa e sistemática para a incidência tributária, garantindo segurança jurídica tanto para os contribuintes quanto para o fisco. A clareza na

definição dos critérios da RMIT evita ambiguidades na aplicação das normas tributárias, permitindo que os contribuintes saibam exatamente quando, onde e como suas obrigações tributárias surgem, bem como os valores devidos.

Ademais, a RMIT serve como um instrumento de controle da legalidade tributária, pois a administração pública só pode exigir tributos que estejam claramente previstos em lei. Dessa forma, a RMIT contribui para a concretização dos princípios constitucionais tributários da legalidade, tipicidade e impessoalidade, assegurando que a tributação ocorra de maneira justa e equânime, respeitando os direitos dos contribuintes e a autonomia dos entes federativos.

Portanto, a Regra-Matriz de Incidência Tributária é essencial para a compreensão e aplicação do direito tributário, proporcionando uma base sólida para a incidência dos tributos e contribuindo para a segurança jurídica no sistema tributário brasileiro.

5.1 A RMIT COMO MÍNIMO IRREDUTÍVEL DE MANIFESTAÇÃO DO DEÔNTICO

A Regra-Matriz de Incidência Tributária (RMIT) é considerada por Paulo de Barros Carvalho como o mínimo irredutível de manifestação do deôntico no campo do direito tributário. O termo "deôntico" refere-se ao estudo dos deveres e das normas, essencial para compreender as obrigações jurídicas. A RMIT, nesse contexto, é a estrutura fundamental que define, de maneira precisa e sistemática, as condições sob as quais uma obrigação tributária é criada e como ela deve ser cumprida.

A função da RMIT como mínimo irredutível de manifestação do deôntico reside na sua capacidade de estabelecer um ponto de partida claro e objetivo para a aplicação das normas tributárias. Ela proporciona uma estrutura lógica que assegura a previsibilidade e a segurança jurídica, garantindo que os tributos só sejam exigidos conforme critérios previamente estabelecidos em lei. Isso evita arbitrariedades e protege os direitos dos contribuintes.

Além disso, a RMIT desempenha um papel crucial no controle da legalidade tributária. Ao delinear de forma clara os critérios para a incidência tributária, ela assegura que a administração pública atue dentro dos limites

legais, respeitando os princípios constitucionais da legalidade, tipicidade e impessoalidade. Isso significa que a criação e a exigência de tributos devem seguir rigorosamente as normas legais, promovendo uma tributação justa e equânime.

Portanto, a RMIT, como mínimo irredutível de manifestação do deôntico, é essencial para a compreensão e aplicação do direito tributário. Ela fornece a base necessária para a incidência dos tributos, contribuindo para a segurança jurídica e o respeito aos princípios constitucionais no sistema tributário brasileiro. A clareza e a precisão proporcionadas pela RMIT são fundamentais para garantir que a tributação ocorra de maneira justa, previsível e conforme a lei, protegendo os direitos dos contribuintes e assegurando a legitimidade das ações fiscais.

5.2 OS ELEMENTOS DA REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

A Regra Matriz de Incidência Tributária, desenvolvida por Paulo de Barros de Carvalho, é um conceito central no direito tributário que define a estrutura da norma jurídica[8] responsável por estabelecer a obrigação de pagar tributos. Ela se estrutura em duas partes principais: a hipótese de incidência [9](antecedente) e o efeito jurídico (consequente). Esses elementos são fundamentais para assegurar a clareza e a objetividade da aplicação da legislação tributária, proporcionando segurança jurídica aos contribuintes e aos entes tributantes.

A hipótese de incidência descreve a situação ou evento que, ao ocorrer, gera a obrigação tributária. Ela é composta por três aspectos principais: o aspecto material, o aspecto espacial e o aspecto temporal.

O aspecto material define o fato gerador, ou seja, a conduta ou situação que, ao acontecer, cria a obrigação de pagar tributo. É a descrição precisa do

---

[8] A lei que veicula a norma tributária impositiva deverá conter os aspectos indispensáveis para que se possa determinar o surgimento e o conteúdo da obrigação tributária, ou seja, qual a situação geradora da obrigação tributária (aspecto material), onde a sua ocorrência é relevante (aspecto espacial) e quando se deve considerar ocorrida (aspecto temporal), bem como quem está obrigado ao pagamento (aspecto pessoal: sujeito passivo), em favor de quem (aspecto pessoal: sujeito ativo), e qual o montante devido (aspecto quantitativo).

[9] A lei, ao instituir determinado tributo, estabelece a sua hipótese de incidência, ou seja, a previsão abstrata da situação a que atribui o efeito jurídico de gerar a obrigação de pagar. Rigorosamente, pode-se distinguir tal previsão abstrata (hipótese de incidência) da sua concretização no plano fático (fato gerador). A hipótese de incidência integra o antecedente ou pressuposto da norma tributária impositiva. O fato gerador é a própria situação que, ocorrida, atrai a incidência da norma.

evento que, uma vez realizado, estabelece a obrigação tributária. Esse aspecto pode ser uma ação, como a venda de mercadorias, ou uma situação, como a posse de um bem imóvel, e precisa ser detalhado com clareza para que possa ser identificado corretamente no mundo real.

O aspecto espacial delimita o território em que a ocorrência do fato gerador é juridicamente relevante para fins de tributação. Esse território pode ser um município, um estado ou um país, dependendo do tipo de tributo em questão.

Já o aspecto temporal estabelece o momento em que o fato gerador é considerado ocorrido para que a obrigação tributária seja reconhecida. Esse aspecto é essencial para determinar quando a incidência tributária se concretiza, distinguindo-se do prazo para o recolhimento do tributo, que se refere apenas ao momento em que o pagamento deve ser efetuado.

O efeito jurídico é a consequência da ocorrência do fato gerador descrito na hipótese de incidência. Uma vez que a situação prevista ocorre, surge a obrigação tributária. Ele se divide em dois elementos principais: o aspecto pessoal e o aspecto quantitativo.

O aspecto pessoal identifica os sujeitos da relação jurídica tributária. Há dois sujeitos principais: o sujeito ativo, que é o ente tributante (União, estado, município ou Distrito Federal), e o sujeito passivo, que é o contribuinte ou responsável pelo pagamento do tributo, podendo ser uma pessoa física ou jurídica que realizou o fato gerador e, portanto, deve cumprir com a obrigação tributária.

O aspecto quantitativo determina os critérios para o cálculo do valor do tributo devido, incluindo a base de cálculo e a alíquota aplicável. A base de cálculo é o valor ou a grandeza que reflete a riqueza gerada pelo fato jurídico tributário, enquanto a alíquota é o percentual ou valor fixo aplicado sobre a base de cálculo para determinar o valor do tributo a ser pago.

A Regra Matriz de Incidência Tributária é essencial para garantir a segurança jurídica e a previsibilidade na aplicação do direito tributário. Ao delimitar de forma clara e objetiva as situações que geram a obrigação tributária, bem como os sujeitos e os critérios para o cálculo do tributo, a regra matriz evita a arbitrariedade e a interpretação subjetiva das normas tributárias. Isso proporciona um ambiente de maior estabilidade e confiança para os contribuintes, que podem planejar e cumprir suas obrigações fiscais com clareza.

Além disso, a utilização da regra matriz como instrumento metódico auxilia na interpretação precisa e completa da legislação tributária, permitindo que juízes, advogados e fiscais analisem e compreendam a norma jurídica de maneira detalhada. Essa estrutura é essencial para evitar a cobrança indevida de tributos, garantindo os direitos dos contribuintes e promovendo um sistema tributário mais justo e eficiente.

Em suma, a regra matriz, ao descrever os elementos essenciais do fato gerador e suas consequências, é um instrumento indispensável para a correta aplicação do direito tributário. Ela possibilita que as normas sejam interpretadas de forma objetiva e em conformidade com os princípios constitucionais, como o da legalidade e o da capacidade contributiva, assegurando, assim, que a tributação ocorra de maneira justa e previsível.

3.3 FUNÇÕES DA REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

A Regra-Matriz de Incidência Tributária (RMIT) desempenha diversas funções fundamentais no sistema tributário, conforme a teoria de Paulo de Barros Carvalho, sendo essenciais para garantir a aplicação correta do direito tributário, promover a segurança jurídica e assegurar a legalidade na cobrança de tributos. Uma das principais funções da RMIT é a delimitação do fato gerador, que estabelece com precisão os critérios material, espacial e temporal que definem o fato gerador da obrigação tributária. Isso envolve identificar a ação, omissão ou evento que desencadeia a obrigação, o local onde ocorre e o momento específico em que se dá, o que é crucial para que os contribuintes saibam exatamente quais eventos ou ações geram a obrigação tributária.

Além disso, a RMIT tem a função de definir os sujeitos da obrigação tributária, identificando o sujeito ativo (o ente federativo com o direito de exigir o tributo) e o sujeito passivo (o contribuinte ou responsável pelo pagamento do tributo). Essa identificação é essencial para que se saiba quem tem o dever de pagar e quem tem o direito de receber o tributo. A RMIT também é responsável pelo estabelecimento da base de cálculo e da alíquota, que são elementos fundamentais para determinar o montante do tributo devido. A base de cálculo é o valor sobre o qual o tributo será calculado, e a alíquota é o percentual ou valor

fixo aplicado sobre essa base, garantindo clareza e objetividade na quantificação da obrigação tributária.

Outro aspecto importante é que a RMIT promove segurança jurídica ao fornecer uma estrutura lógica e precisa para a incidência tributária, permitindo que contribuintes e autoridades fiscais tenham clareza sobre as condições necessárias para a criação da obrigação tributária. Isso reduz incertezas e evita arbitrariedades na cobrança de tributos.

A RMIT também assegura o controle da legalidade, garantindo que a criação e a exigência de tributos sejam feitas de acordo com a lei, respeitando os princípios constitucionais da legalidade, tipicidade e impessoalidade. Dessa forma, os tributos só podem ser exigidos conforme critérios previamente estabelecidos em lei, assegurando uma tributação justa e equânime.

Além dessas funções, a RMIT pode ser utilizada como um instrumento de política fiscal, permitindo que o legislador estabeleça critérios específicos para a incidência de tributos conforme objetivos econômicos e sociais, utilizando os tributos como ferramenta para alcançar metas de desenvolvimento econômico, redistribuição de renda e promoção do bem-estar social.

Em resumo, as funções da RMIT são essenciais para a aplicação correta do direito tributário, garantindo clareza, previsibilidade, segurança jurídica e respeito aos princípios constitucionais. Ao delimitar o fato gerador, definir os sujeitos da obrigação tributária, estabelecer a base de cálculo e a alíquota, e controlar a legalidade, a RMIT assegura que a tributação ocorra de maneira justa, transparente e conforme a lei.

5 A REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO IMPOSTO SELETIVO

A análise da RMIT do IS permite identificar como esses elementos se articulam para definir o seu alcance e funcionamento. Relembrando a RMIT, de forma geral, é composta pelos seguintes elementos: (i) hipótese de incidência (fato gerador); (ii) critérios subjetivos (sujeito ativo e sujeito passivo); (iii) critérios quantitativos (base de cálculo e alíquota); e (iv)consequente (dever de pagar o tributo).

No contexto do IS, sua formulação pode ser explicada a priori a (i) hipótese de incidência, ou mesmo, o fato gerador do IS seria a produção, comercialização ou importação de produtos e serviços classificados como nocivos à saúde e ao meio ambiente como disposto no art. 404 do Projeto de Lei Complementar nº 68/2024[10].

Esses produtos e serviços estão inclusos no rol aparentemente taxativo dos incisos do §1º do art.404, vejamos "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 games." Ao exemplo podem incluir bebidas alcoólicas e açucaradas, tabaco, combustíveis fósseis, agrotóxicos, entre outros, conforme venha a ser definido futuramente pela legislação infraconstitucional.

Acerca da definição do que venha a ser considerado nocivo deve ser delineada com clareza nas normas regulamentadoras, que determinarão os bens e serviços sujeitos à tributação.

Sobre os (ii) critérios subjetivos, ou seja, os sujeitos que constroem a relação jurídica tributária, sendo eles passivo e ativo. Assim, conforme atribuição constitucional de competência tributária definida no art. 153, inciso VIII da CF/88[11] o sujeito ativo do IS é a União. Já aquele, o sujeito passivo, também conhecido como contribuinte de acordo com art. 419 da PLP nº 68/2024, é o produtor, comerciante, ou importador do bem ou serviço que se enquadre na

---

[10] "Art. 404. 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."

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

hipótese de incidência, ou seja, que produza, comercialize ou importe produtos nocivos à saúde ou ao meio ambiente.

A base de cálculo do Imposto Seletivo (IS), conforme o art. 410 da PLP nº 68/2024, é um dos (iii) critérios quantitativos fundamentais da Regra Matriz de Incidência Tributária, vejamos:

> “Art. 410. 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; V – a receita própria da entidade que promove a atividade, na hipótese de que trata o inciso VII do § 1º do art. 404, calculada nos termos do art. 237. "

A forma como se estrutura esse critério reflete a diversidade de situações em que o tributo incidirá, buscando adaptar-se às diferentes modalidades de operações que envolvem os bens e serviços sujeitos ao IS. A multiplicidade de bases de cálculo visa garantir que a tributação seja justa e adequada a cada contexto econômico, respeitando a capacidade contributiva.

O inciso I estabelece que, na comercialização de bens ou serviços sujeitos ao IS, a base de cálculo será o valor de venda, ou seja, o preço pelo qual o bem é negociado. Esse critério é o mais tradicional e costuma ser utilizado em tributos que incidem sobre operações de consumo.

Já o inciso II trata da base de cálculo no caso de arrematação, fixando que será o valor do arremate. Nesse contexto, o IS incide sobre bens leiloados, e o montante tributável será aquele pelo qual o bem foi arrematado.

O inciso III introduz uma inovação ao considerar o "valor de referência" como base de cálculo em três situações específicas: transações não onerosas, consumo de bens e exportação de produtos minerais. Aqui, o valor de referência representa uma estimativa, uma vez que pode não haver transação comercial direta que fixe o preço. Esse método visa cobrir situações em que o bem é utilizado ou transferido sem contraprestação financeira, como doações ou usos internos.

No inciso IV, a base de cálculo está relacionada à incorporação de bens ao ativo imobilizado de uma empresa, utilizando-se o valor contábil. Esse critério é relevante para evitar que as empresas escapam da tributação ao integrar bens no patrimônio sem vendê-los ou comercializá-los diretamente.

Por fim, o inciso V trata das atividades específicas mencionadas no inciso VII do § 1º do art. 404, que se referem aos concursos de prognósticos e fantasy games. Nesse caso, a base de cálculo será a receita própria da entidade promotora dessas atividades, calculada de acordo com o art. 237, que detalha os parâmetros para definir essa receita.

Portanto, a definição da base de cálculo do Imposto Seletivo busca abranger as várias modalidades de transações envolvendo os bens e serviços tributados, alinhando-se às necessidades fiscais e regulatórias da União. No entanto, um dos desafios dessa estrutura será garantir que a legislação infraconstitucional que vier a detalhar esses critérios não sofra distorções políticas ou econômicas, e que haja supervisão adequada por agências reguladoras para assegurar a aplicação correta e justa desse tributo. A falta de uma regulamentação precisa pode gerar questionamentos sobre a efetividade e a justiça do IS, especialmente em setores estratégicos como o ambiental e a saúde pública, onde a extrafiscalidade deve exercer um papel central.

A alíquota do Imposto Seletivo, conforme estabelecida nos arts. 415 a 418 da PLP nº 68/2024, se trata do outro (iii) critério quantitativo da Regra Matriz de Incidência Tributária (RMIT), determinará o quanto pago de imposto sobre a base de cálculo já definida. O aspecto da alíquota se diferencia por ser um elemento flexível e de caráter extrafiscal, pois, além de sua função arrecadatória, como já vimos visa intervir em comportamentos sociais e econômicos, incentivando ou desincentivando o consumo de determinados produtos ou serviços considerados nocivos à saúde ou ao meio ambiente.

De acordo com o art. 415 da PLP, as alíquotas do Imposto Seletivo podem ser específicas (um valor fixo por unidade de medida) ou ad valorem (um percentual aplicado sobre o valor do bem ou serviço). Essa dualidade permite que o legislador escolha a alíquota mais apropriada para alcançar o objetivo regulatório e arrecadatório. Por exemplo, a adoção de uma alíquota específica pode ser interessante para tributar produtos como bebidas alcoólicas e cigarros,

enquanto a alíquota ad valorem pode ser mais adequada para tributar produtos de maior valor agregado, como veículos e embarcações.

O art. 416 determina que as alíquotas serão estabelecidas pelo Poder Executivo, com limites máximos definidos em lei. Isso traz um elemento de flexibilidade à tributação, pois permite que o governo ajuste as alíquotas conforme a necessidade de controle de consumo ou de arrecadação. No entanto, essa flexibilidade também gera uma preocupação quanto à previsibilidade e segurança jurídica, já que a constante alteração das alíquotas pode prejudicar o planejamento empresarial e do contribuinte.

O art. 417 da PLP dispõe que a alíquota pode ser diferenciada entre os produtos, de acordo com o grau de nocividade de cada um, reforçando o caráter extrafiscal do imposto. Isso significa que bens considerados mais prejudiciais à saúde, como produtos fumígenos, poderão ter alíquotas mais elevadas que outros itens com menor impacto nocivo.

Ademais, o art. 418 da PLP permite que o Poder Executivo altere as alíquotas dentro dos limites estabelecidos, sem a necessidade de uma nova lei, algo que traz agilidade à tributação. No entanto, essa agilidade também pode ser vista como uma problemática, pois o aumento das alíquotas pode ocorrer sem um debate legislativo adequado, o que levanta críticas sobre a falta de transparência e controle democrático nesse processo.

Retornando a análise crítica acerca do imposto seletivo sobre flexibilização das alíquotas, no contexto de alta necessidade de arrecadação, ressalto novamente que pode acabar sendo utilizado principalmente para aumentar a receita do governo, em vez de cumprir sua função extrafiscal de desincentivar práticas prejudiciais à saúde e ao meio ambiente.

Assim, embora a extrafiscalidade tenha sido um dos argumentos principais para a criação do imposto, o fato de a legislação permitir alterações frequentes das alíquotas por parte do Executivo pode sugerir que o IS se torne mais uma ferramenta de arrecadação e oneração excessiva dos contribuintes, sem uma aplicação clara e eficiente para a redução dos problemas que justificaram sua criação.

Além disso, a falta de uma definição clara sobre os limites máximos das alíquotas e a possibilidade de ajustá-las sem grande controle legislativo pode gerar insegurança para os contribuintes e afetar o planejamento econômico,

especialmente em setores onde os produtos são altamente regulados e tributados, como o de bebidas alcoólicas, combustíveis fósseis e produtos fumígenos.

O último requisito ou aspecto do RMIT é o (iv) consequente, visto que após a relação jurídico tributária cumprir os requisitos legais, jurídicos e fáticos como anteriormente abordados a consequência desses antecedentes é justamente o surgimento da obrigação tributária. Tal obrigação é vinculada diretamente ao sujeito passivo no momento em que se verifica o fato gerador (produção, comercialização ou importação) ocorre a obrigatoriedade de pagar o imposto.

A formação robusta e concreta da RMIT do IS depende de uma legislação específica que defina quais produtos e serviços serão tributados e em quais condições. O grande desafio dessa construção é determinar com precisão os critérios de nocividade. Produtos que afetam a saúde pública ou o meio ambiente podem variar em grau de nocividade, e a legislação deve ser cuidadosa em não criar insegurança jurídica, especialmente quanto à delimitação da base de cálculo e da alíquota, que deve ser aplicada de forma proporcional ao impacto do produto.

7 ANÁLISE CRÍTICA DAS CONSEQUÊNCIAS POSITIVAS E NEGATIVAS DO IMPOSTO SELETIVO

O Imposto Seletivo (IS), apesar de seu objetivo regulatório e extrafiscal, pode trazer diversas consequências negativas que impactam diretamente a economia e a sociedade, principalmente em setores de prestação de serviços. Segundo a análise do artigo do Conselho Regional de Contabilidade em Pernambuco (2024), diversos aspectos da reforma tributária e, especificamente, do IS, refletem diretamente sobre o setor de serviços e outros setores sensíveis da economia.

O impacto social e econômico é um dos principais pontos discutidos. De acordo com o economista-chefe da Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo (CNC), Felipe Tavares, a tributação de setores específicos, como veículos e bebidas, afeta de forma desproporcional as famílias de baixa renda, encarecendo produtos de consumo básico e dificultando a aquisição de bens duráveis. Este ponto, do impacto social do IS, como já debatido, revela a possibilidade de agravar desigualdades econômicas, prejudicando as camadas mais vulneráveis da população.

Vale ressaltar que o IS pode sobrecarregar os consumidores, especialmente aqueles de menor renda, que ainda consomem bens e serviços nocivos à saúde e ao meio ambiente. Tal percepção é muito bem abordado por Gustavo Vaz Faviero no artigo Reforma tributária e o Imposto Seletivo: o que esperar dos próximos capítulos que escreveu para o ConJur.

> “Historicamente, a taxação de um bem específico era conveniente ao governo, seja pela facilidade do controle e cobrança, seja pela garantia de arrecadação, uma vez que os bens por ele tributados eram normalmente demanda inelástica, ou seja, a procura não é impactada significativamente pelo preço. Contudo, com o passar do tempo, a regressividade deste tributo passou a ser levada em consideração. Isso porque os **bens e serviços normalmente tributados pelos *sin taxes* (por exemplo, cigarros, álcool, bebidas açucaradas) são adquiridos indiscriminadamente por toda a população. Assim, o efeito financeiro é mais percebido na população mais carente, que tem menos opções de produtos.** Ainda, apesar de ser um objetivo

> nobre a tributação de alimentos ou bebidas que não sejam benéficas para a saúde, provavelmente, **a camada da população com menos recursos será a mais onerada pelo tributo.**" (grifo nosso)[12]

Conforme abordado por Favieiro (2024) isso pode gerar uma percepção de injustiça fiscal, pois o imposto não necessariamente corrige comportamentos, mas apenas aumenta os custos para os mais vulneráveis. Em alguns casos, o aumento de preços pode levar a uma diminuição do consumo legal desses produtos, mas não necessariamente reduzir o consumo em geral, já que muitos consumidores podem buscar alternativas no mercado informal.

O IS, quando mal calibrado, pode incidir de forma desproporcional sobre os mais pobres, que têm menos alternativas para substituir os produtos afetados pelo imposto. Isso viola o princípio da progressividade tributária e pode acentuar desigualdades econômicas e sociais, prejudicando as populações mais vulneráveis sem necessariamente atingir seu objetivo extrafiscal.

A aplicação de alíquotas elevadas no IS pode incentivar o aumento do mercado informal e do contrabando, especialmente em produtos como tabaco e bebidas alcoólicas, que já possuem uma rede de comércio ilegal. Isso pode resultar em perda de arrecadação e dificultar a fiscalização, além de aumentar os riscos à saúde pública, pois produtos ilegais frequentemente não seguem normas de qualidade e segurança.

Além disso, a arbitrariedade na definição de setores tributados é um aspecto relevante destacado no artigo. A falta de clareza e critérios objetivos na definição dos produtos e serviços sujeitos ao IS gera incertezas econômicas e insegurança jurídica. Corroborando a análise previamente tratado sobre a necessidade de critérios transparentes e bem definidos para evitar contestações judiciais e garantir a isonomia tributária.

Vale ressaltar os aspectos das alíquotas e os critérios de nocividade aplicáveis ao IS, mencionando que a variação das alíquotas conforme o grau de nocividade dos produtos devem ser pautados em critérios claros para evitar arbitrariedades. Como já abordado essa preocupação, destacando a importância de uma aplicação proporcional e juridicamente segura para que o tributo cumpra

---

[12] FAVIERO, Gustavo Vaz. Reforma tributária e o Imposto Seletivo: o que esperar dos próximos capítulos. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2024-jan-09/reforma-tributaria-e-o-imposto-seletivo-o-que-esperar-dos-proximos-capitulos/>

seu papel sem gerar insegurança para os contribuintes e prestadores de serviços.

Esta subjetividade na definição do que é considerado "prejudicial" pode gerar controvérsias judiciais e insegurança jurídica. Tal fator também é considerado por Faviero (2024) um dos problemas do IS.

> “O terceiro problema reside na possibilidade de que o Imposto Seletivo possa acarretar o aumento do contencioso tributário. Pois bem, tributos que tenham como justificativa de existência uma política extrafiscal têm intrinsecamente um grau de rejeição e de planejamento tributário em decorrência da sua complexidade. O texto constitucional, ao dispor como bens e serviços tributáveis pelo Imposto Seletivo aqueles que geram impacto à saúde e ao meio ambiente, trouxe uma base extremamente abrangente.”[13]

Por exemplo, se não houver critérios claros e objetivos para determinar quais produtos devem ser tributados seletivamente, pode haver contestações judiciais, alegando discriminação e falta de isonomia tributária, o que pode prejudicar a eficácia do imposto e a sua aplicabilidade. Até o presente momento, a ausência de transparência e de critérios claros também pode abrir margem para corrupção ou para a aplicação seletiva e arbitrária do tributo.

Outro ponto relevante é o impacto em setores específicos, como a indústria automotiva, de bebidas e de produtos fumígenos, que são diretamente afetados pelo IS. Há possibilidade de risco de aumento de custos e perda de competitividade nesses setores, o afetando diretamente a competitividade de empresas, especialmente as menores, que possuem menos margem para absorver aumentos de custos.

Por exemplo, o aumento de impostos sobre combustíveis fósseis pode elevar os custos de transporte e logística, impactando indústrias e cadeias produtivas que dependem do transporte rodoviário, aumentando seus custos e afetando a competitividade das empresas. Se não houver uma aplicação

[13] FAVIERO, Gustavo Vaz. Reforma tributária e o Imposto Seletivo: o que esperar dos próximos capítulos. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2024-jan-09/reforma-tributaria-e-o-imposto-seletivo-o-que-esperar-dos-proximos-capitulos/>

equilibrada, empresas podem ser prejudicadas de forma desproporcional, afetando a produtividade e os investimentos.

Por fim, conforme abordado vale enfatizar a necessidade de diálogo e transição gradual para a implementação do IS. O governo e a sociedade civil precisam estar alinhados para garantir que a reforma tributária, incluindo o IS, seja implementada de forma justa, com medidas compensatórias que minimizem os impactos econômicos e sociais, além de uma transição gradual que permita a adaptação dos setores afetados.

A aplicação do IS requer um sistema eficiente de monitoramento e fiscalização para garantir que ele seja recolhido corretamente e para evitar a evasão fiscal. Isso pode aumentar os custos administrativos para o governo e exigir maior investimento em tecnologia e recursos humanos. A complexidade do monitoramento também pode resultar em desigualdade na aplicação do imposto, com algumas regiões sendo mais afetadas do que outras.

Em resumo, apesar dos potenciais benefícios do Imposto Seletivo, é importante considerar e mitigar essas possíveis consequências negativas para garantir que ele alcance seus objetivos regulatórios sem gerar distorções econômicas, sociais ou jurídicas.

Em contraponto, o Imposto Seletivo (IS), quando bem implementado, pode trazer diversos impactos positivos que beneficiam tanto a sociedade quanto o ambiente econômico e regulatório do país. Esses impactos estão diretamente ligados ao objetivo extrafiscal do tributo, que visa regular comportamentos e incentivar práticas mais sustentáveis. A seguir, são explorados os principais efeitos positivos do IS e como eles se alinham aos objetivos de proteção social e ambiental.

Um dos principais benefícios do IS é o desestímulo ao consumo de produtos nocivos, justamente vinculada ao intuito de sua criação. Ao aplicar alíquotas mais altas sobre bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, como tabaco, bebidas alcoólicas, combustíveis fósseis e produtos com alto teor de açúcar, o IS busca reduzir o consumo desses itens.

Esse desestímulo, ao encarecer esses produtos, atua como um mecanismo para proteger a saúde pública e o meio ambiente, promovendo mudanças nos padrões de consumo e incentivando escolhas mais saudáveis e sustentáveis por parte dos consumidores.

Além disso, o IS pode incentivar práticas mais sustentáveis por parte das empresas. A possibilidade de aplicar alíquotas diferenciadas com base nos níveis de impacto ambiental de produtos e serviços cria um incentivo para que empresas adaptem suas práticas e desenvolvam produtos menos nocivos. Por exemplo, indústrias que utilizam processos produtivos que emitem menos poluentes ou que optam por matérias-primas mais sustentáveis podem se beneficiar de alíquotas mais baixas. Isso estimula a inovação e o desenvolvimento de tecnologias mais limpas, contribuindo para um mercado mais alinhado aos princípios de sustentabilidade e responsabilidade ambiental.

Outro aspecto positivo do IS é a simplificação do sistema tributário. Ao substituir outros tributos específicos que incidiriam sobre esses mesmos produtos ou serviços, o IS pode simplificar a estrutura tributária, reduzindo a multiplicidade de impostos que incidem sobre o consumo e facilitando a gestão fiscal tanto para o governo quanto para os contribuintes. Uma estrutura mais simplificada contribui para uma gestão tributária mais eficiente, reduzindo os custos administrativos e burocráticos para as empresas, o que é especialmente vantajoso para pequenos e médios empresários que frequentemente sofrem com a complexidade do sistema atual.

O IS também apresenta potencial para financiar políticas públicas voltadas para a saúde e o meio ambiente. Apesar de não haver uma vinculação legal obrigatória da receita do IS a esses setores, a arrecadação proveniente desse imposto pode ser direcionada para programas e políticas que visem mitigar os impactos dos produtos tributados. Por exemplo, recursos arrecadados com o IS sobre produtos prejudiciais à saúde, como tabaco e bebidas alcoólicas, poderiam ser utilizados para financiar campanhas de prevenção e tratamento de doenças associadas ao consumo desses produtos.

Da mesma forma, a arrecadação sobre combustíveis fósseis poderia ser investida em projetos de mobilidade sustentável e energia limpa. Embora essa utilização dependa da vontade política e de um planejamento eficiente, o potencial do IS para financiar ações que revertam os danos causados pelos produtos tributados é significativo e pode trazer um retorno social e ambiental positivo.

Em suma, o Imposto Seletivo, quando bem estruturado e aplicado com transparência, tem o potencial de promover uma transformação positiva na

sociedade. Ao desestimular o consumo de produtos nocivos, incentivar práticas empresariais mais sustentáveis, simplificar o sistema tributário e financiar políticas públicas, o IS pode se tornar uma ferramenta poderosa para a construção de um sistema econômico mais justo, saudável e ambientalmente responsável.

8 CONCLUSÃO

Diante do cenário atual do sistema tributário nacional, a conclusão deste trabalho ressalta a urgência da necessidade da então aprovada Reforma Tributária no Brasil, considerando as problemáticas enfrentadas pelo sistema tributário atual, como complexidade excessiva, alta carga tributária, disparidades regionais e evasão fiscal.

Tais fatores justificam as mudanças introduzidas, visando tornar o sistema mais eficiente, justo e transparente. A EC 132/2023 trouxe mudanças significativas, com a implementação de novos princípios constitucionais como simplicidade, transparência e justiça fiscal, e a criação de tributos como o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo (IS).

A criação do Imposto Seletivo, no contexto da Emenda Constitucional 132/2023, representa uma transformação significativa no sistema tributário brasileiro, especialmente no que se refere à tributação extrafiscal. Ao longo desta análise, foi possível observar como esse novo tributo, embora tenha como objetivo principal desincentivar o consumo de produtos nocivos à saúde e ao meio ambiente, também levanta importantes debates sobre sua estrutura, eficácia e função.

Ao analisar a aplicação do IS, observou-se a importância de princípios constitucionais como a capacidade contributiva, a isonomia e a segurança jurídica. A extrafiscalidade do IS justifica a utilização de critérios diferenciados, mas também exige critérios claros e objetivos para garantir a previsibilidade e evitar contestações judiciais.

O Imposto Seletivo apresenta desafios consideráveis, tanto do ponto de vista operacional quanto de sua função regulatória. Um dos principais pontos de crítica reside na flexibilidade das alíquotas e na possibilidade de que sua função arrecadatória acabe prevalecendo sobre a extrafiscal, comprometendo o objetivo de modificar comportamentos sociais e ambientais.

O detalhamento da regra matriz de incidência tributária (RMIT) do IS foi necessária para evidenciar como a estrutura lógica desse tributo e entender os possíveis impactos que ainda estão sendo debatidos. Destrinchar os aspectos que envolve a definição precisa dos elementos essenciais, como hipótese de

incidência, base de cálculo e alíquotas. A complexidade da base de cálculo e a flexibilidade das alíquotas, ajustáveis pelo Poder Executivo, demonstram a necessidade de critérios rigorosos para a aplicação do tributo, evitando inseguranças e garantindo transparência.

A discussão acerca dos impactos positivos e negativos do IS. Por um lado, demonstra que o tributo tem o potencial de desincentivar o consumo de produtos nocivos, fomentar práticas mais sustentáveis e financiar políticas públicas. Por outro, pode aumentar custos, gerar informalidade e acentuar desigualdades sociais, caso não seja implementado de maneira clara e equitativa.

Em conclusão, o IS, apesar de apresentar desafios significativos, mostra-se como uma ferramenta importante na promoção da sustentabilidade e da saúde pública. Para que esses objetivos sejam atingidos de maneira eficaz, é essencial que sua implementação seja feita com transparência e critérios bem definidos, assegurando que o imposto cumpra sua função regulatória sem prejudicar os princípios de justiça fiscal e a segurança jurídica dos contribuintes. O sucesso do IS depende, portanto, de um equilíbrio cuidadoso entre arrecadação e regulação, sempre respeitando os limites constitucionais e os direitos dos cidadãos.

Apesar das críticas, o Imposto Seletivo surge como uma ferramenta potencialmente poderosa no combate a práticas prejudiciais, desde que sua aplicação seja feita de forma transparente, com fiscalização adequada e supervisão regulatória constante. Para garantir que esse tributo cumpra seu papel, será necessário um esforço contínuo para aperfeiçoar suas regulamentações e assegurar que sua implementação se alinha aos princípios de justiça fiscal e responsabilidade social.

Em suma, o sucesso do Imposto Seletivo dependerá não apenas de sua correta aplicação e regulamentação, mas também de um comprometimento firme por parte do governo e da sociedade em utilizar o sistema tributário como um meio eficaz de promover bem-estar social e sustentabilidade.

REFERÊNCIAS

ÁVILA, Humberto. **Limites Constitucionais à Instituição do IBS e da CBS.** Revista Direito Tributário Atual v. 56. ano 42. p. 701-730. São Paulo: IBDT, 1º quadrimestre 2024. Disponível em: < file:///C:/Users/USER/Documents/Direito/TCC/Leituras/34HumbertoAvila.pdf>. Acesso em: 26 de set. 2024

BALEEIRO, Aliomar. DERZI Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário Brasileiro.** 14. ed., rev. atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense, 2018. Ebook. Acesso em: 01 out. 2024

BENÍCIO, Alex Pereira; RODOPOULOS, Fabiana M. A.; BARDELLA, Felipe Palmeira (org.). **Avaliação da Qualidade do Gasto Público e Mensuração de Eficiência**. Brasília: Tesouro Nacional, 2015. Disponível em: <https://www.gov.br/tesouronacional/pt-br/importacao-arquivos/COR-LIVRO-Avaliacao-da-Qualidade-do-Gasto-Publico-e-Mensuracao-de-Eficienc....pdf>. Acesso em: 24 set. 2024.

BOTTINO, Carolina. CASTRO, Diana. **Tax Law Highlights | Brazilian Tax reform and expectations for its regulation.** Disponível em: < https://www.mayerbrown.com/en/insights/publications/2024/03/tax-law-highlights-brazilian-tax-reform-and-expectations-for-its-regulation>. Acesso em: 26 set. 2024.

BREDA, Zulmir Ivânio. **Estrutura tributária e a qualidade dos gastos públicos**. Revista Brasileira de Contabilidade, Brasília, 3 ago. 2018. Disponível em: <https://cfc.org.br/destaque/estrutura-tributaria-e-a-qualidade-dos-gastos-publicos/> Acesso em: 24 set. 2024.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. **Redação Final Projeto de Lei Complementar Nº 68-A de 2024**. Institui o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo (IS); e dá outras

providências. Distrito Federal, 2024. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2456998&filename=REDACAO%20FINAL%20PLP%2068/2024>. Acesso em: 23 set. 2024.

FAVIERO, Gustavo Vaz. **Reforma tributária e o Imposto Seletivo: o que esperar dos próximos capítulos**. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2024-jan-09/reforma-tributaria-e-o-imposto-seletivo-o-que-esperar-dos-proximos-capitulos/>. Acesso em: 28 set. 2024

MOOBITECH - MOBILIDADE & INTERATIVIDADE. **Reforma Tributária 2023 - Parte 8. Imposto Seletivo – Principais Características - Instituto dos Auditores Fiscais do Estado da Bahia**. Disponível em: <https://iaf.org.br/conteudo/9754/reforma-tributaria-2023-parte-8-imposto-seletivo-principais-caracteristicas)>. Acesso em: 24 set. 2024.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário completo**. 15ª Ed. São Paulo: SaraivaJur, 2024. ePUB. Acesso: 23 set. 2024

VILANOVA, Lourival. **Escritos Jurídicos e Filosóficos.** São Paulo, Axis Mindi. IBET. 2003. Vol. 2.