

# IS ou não IS: eis a questão tributária – Os desafios da implementação da tributação especial

[artigo publicado na obra coletiva **Imposto seletivo na reforma tributária**, coordenado por José Maria Arruda de Andrade; Marcelo Magalhães Peixoto; Leonardo Ogassawara de Araújo Branco]

**Fábio Piovesan Bozza**

*Bacharel e Mestre em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Professor convidado em cursos de pós-graduação. Ex-Conselheiro do CARF. Advogado em São Paulo.*

**Rafael Corrêa Pinheiro**

*Bacharel e mestre em direito pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Advogado em São Paulo e no Rio de Janeiro.*

Este artigo visa contribuir para o debate em torno da instituição do Imposto Seletivo (IS), oferecendo uma análise crítica e multifacetada deste novo instrumento fiscal, suas potencialidades e seus desafios. No momento em que escrito, a Emenda Constitucional nº 132/23 já havia sido promulgada, mas ainda era aguardada a edição da respectiva lei complementar regulamentadora, tendo o Governo Federal apresentado ao Congresso Nacional o Projeto de Lei Complementar – PLP nº 68/2024, em 24/04/2024.

## **1. A introdução do IS no Sistema Tributário Brasileiro e objetivos a serem perseguidos**

O Imposto Seletivo (IS) foi concebido com o propósito específico de incidir sobre produtos e serviços que são considerados prejudiciais à saúde humana ou ao meio ambiente. Esta abordagem representa uma mudança paradigmática na política tributária brasileira, alinhando-se com tendências globais de utilização do sistema tributário como instrumento de promoção de saúde pública e sustentabilidade ambiental.

A incidência do IS sobre estes produtos e serviços específicos visa criar um desincentivo econômico ao seu consumo ou utilização. Ao aumentar o custo destes itens através da tributação, espera-se que haja uma redução na demanda, levando a um menor impacto negativo naqueles setores designados pelo constituinte derivado.

É importante notar que a definição de quais produtos e serviços serão considerados prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente é um processo complexo que requer uma análise cuidadosa e baseada em evidências científicas. Esta definição não é estática e pode evoluir com o tempo, à medida que novas pesquisas e descobertas são feitas.

Por seu turno, o IS não existe isoladamente no sistema tributário brasileiro. Ele se integra e se relaciona com outros dispositivos constitucionais, notadamente o artigo 145, § 3º da Constituição Federal, que estabelece que "o Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente", bem como o § 4º, segundo o qual "as alterações na legislação tributária buscarão atenuar efeitos regressivos".

A introdução do IS reforça especialmente o princípio da defesa do meio ambiente, fornecendo um instrumento concreto para a implementação deste objetivo constitucional. Além disso, ao focar em produtos e serviços específicos, o IS contribui para a simplicidade e transparência do sistema tributário, permitindo uma compreensão mais clara da relação entre tributação e objetivos socioambientais.

A justiça tributária também é promovida pelo IS, na medida em que ele busca internalizar os custos sociais e ambientais de certos produtos e serviços, fazendo com que aqueles que os consomem ou utilizam arquem com uma parcela maior destes custos.

Adicionalmente, a implementação do Imposto Seletivo coloca o Brasil em linha com diversos tratados e acordos internacionais relacionados à proteção da saúde pública e do meio ambiente. Isso inclui, por exemplo, a Convenção-Quadro para o Controle do Tabaco da Organização Mundial da Saúde e o Acordo de Paris sobre mudanças climáticas.

Ao adotar um instrumento tributário que desencoraja o consumo de produtos prejudiciais à saúde e ao meio ambiente, o Brasil demonstra seu compromisso com estes acordos internacionais e fortalece sua posição como um ator global na luta contra problemas como o tabagismo, a obesidade e as mudanças climáticas. Restará verificar se a iniciativa legislativa foi muito tímida ou adequada.

## **2. A seletividade do IS**

Enquanto a uniformidade refere-se à aplicação de uma alíquota única e igual para todos os bens e serviços, independentemente de sua natureza ou importância, a seletividade exige a aplicação de alíquotas diferenciadas, segundo certo *discrímen*.

O IS definitivamente submete-se à seletividade. Uma das características mais notáveis desse novo tributo é a mudança no fator de diferenciação. Tradicionalmente, o Sistema Tributário Brasileiro utilizava o conceito de "seletividade em função da essencialidade do produto", no desenho do IPI e do ICMS. Esta abordagem baseava-se na ideia de que produtos mais essenciais deveriam ser menos tributados, enquanto produtos considerados supérfluos poderiam ser mais onerados (vide Tema STF 745, RE 714.139/SC, em repercussão geral, sobre a incidência do ICMS e o reconhecimento do caráter essencial das operações com energia elétrica e telecomunicações; vide também Tema STF 080, RE 592.145/SP, em repercussão geral, sobre a aplicação da seletividade em função da essencialidade para fins de cobrança do IPI sobre açúcar).

Com a introdução do IS, há uma mudança para a seletividade em função da lesividade à saúde ou ao meio ambiente. Reconhece-se que certos produtos, mesmo que não sejam considerados supérfluos, podem ter externalidades negativas significativas que justificam uma tributação mais elevada. Ao invés de focar na essencialidade do produto ou serviço, o *discrímen* evidencia o potencial danoso à saúde humana ou ao meio ambiente. A mudança de referencial pode ser comprovada pela existência de produtos lesivos, embora atualmente essenciais: é o caso dos combustíveis fósseis.

Este processo de seleção deve ser baseado em critérios objetivos e científicos para evitar arbitrariedades que possam prejudicar a isonomia ou a livre concorrência<sup>1</sup>.

Para garantir a legitimidade e eficácia do IS, é fundamental que o processo de seleção dos bens e serviços afetados pelo legislador complementar seja transparente, baseado em evidências e sujeito a revisões periódicas à medida que novas informações científicas se tornam disponíveis.

Pode parecer que o legislador complementar recebeu um "cheque em branco" do constituinte derivado para submeter ao IS os bens e serviços que quiser, desde que nocivos à saúde ou ao

---

<sup>1</sup> "... o teste de externalidade negativa não parece ter sido adotado de forma tão precisa e exigente na regra de competência de instituição do Imposto Seletivo, se o assunto for a apreciação de sua validade material (aspecto material da obrigação tributária posta legalmente). A exigência de demonstração, contudo, de que o Imposto Seletivo somente possa ser criado e incidir sobre bens e serviços *cujO consumo seja francamente prejudicial à saúde e ao meio ambiente* está positivada e vinculante, por parte de legislador complementar e o Judiciário." ARRUDA DE ANDRADE, *op. cit.*, p. 96.

meio ambiente. No entanto, se tal designação não alcançar um efeito mínimo em tais áreas, quer nos parecer que a referida lei complementar poderá sim se submeter a controle de constitucionalidade por insuficiência normativa. A afirmação é corroborada pelo Tema STF 337, RE 607.642/RJ, em repercussão geral, no qual o STF reconheceu a imperfeição da regulamentação da sistemática não-cumulativa das contribuições ao PIS/Cofins pelo legislador infraconstitucional, embora tenha aplicado a técnica do “apelo ao legislador por falta de evidência de ofensa constitucional”<sup>2</sup>.

A par das questões técnicas acima, identificamos um potencial desafio à implementação do IS de ordem (curiosamente) cultural. Isso porque, bem ou mal, até o momento, o legislador realizava a seletividade em função da essencialidade dos produtos em termos comparativos, de modo a graduar desde os itens essenciais até os supérfluos. Comparava-se um produto com o outro e decidia-se: este é mais essencial do que aquele, logo, este terá uma alíquota menor em relação àquele. Agora, com a mudança do *discrimen*, o legislador brasileiro terá de “apontar o dedo” e eleger os bens e serviços com potencial de lesividade à saúde ou ao meio ambiente, de modo binário: sim ou não (claro que poderá haver uma gradação entre aqueles considerados lesivos, mas isso é uma questão secundária).

E, convenhamos, os brasileiros não são descritos como mais diretos e orientados a tarefas, valorizando a precisão e clareza mesmo que possam soar rude. Pelo contrário, parece haver no Brasil uma necessidade de equilibrar a crítica com o cuidado nas relações interpessoais, especialmente no ambiente profissional. É um traço cultural. Se assim o é, por que nas relações institucionais seria diferente?

Não seria de se estranhar, embora não desejável em prol da efetividade do estado de coisas buscado, que determinados bens ou serviços sabidamente prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente fiquem de fora da incidência do IS. A ausência de cobrança do imposto sobre grandes fortunas ilustra o argumento, ao sugerir a existência de favorecimento às elites. Nesse cenário, poderíamos preventivamente já entoar o slogan “mudar é um ato de coragem”, mas, para além da questão cultural, a seleção arbitrária de bens e serviços poderá afetar a validade jurídica e a

---

<sup>2</sup> Abordagem desenvolvida pela jurisprudência do Tribunal Constitucional Federal alemão e adotada em alguns casos pelo Supremo Tribunal Federal brasileiro. Aplica-se a casos de dúvida, com manutenção temporária da norma em vigor, evitando-se a declaração imediata de inconstitucionalidade, e a sinalização ao legislador com sugestão de revisão ou correção da norma. Geralmente, é estabelecido um prazo para que o legislador tome providências para adequar a norma à Constituição. Com tal procedimento, evita-se a declaração imediata de inconstitucionalidade, que poderia ter efeitos mais prejudiciais do que a manutenção temporária da norma questionada, mas o tribunal remanesce com a possibilidade de futura declaração de inconstitucionalidade, se o legislador se mantiver inerte.

legitimidade da cobrança do novo imposto (a respeito, vide nossas considerações abaixo sobre a função regulatória ou extrafiscal).

### **3. Desafios da implementação do IS**

Praticabilidade. Um dos principais desafios na implementação do Imposto Seletivo é a praticabilidade de sua incidência. Tomamos a praticabilidade tributária como sendo a viabilidade prática e a facilidade de implementação e administração de um tributo. Esse conceito engloba vários aspectos importantes, como a simplicidade e clareza das normas, o ônus de conformidade imposto aos contribuintes, a efetividade de aplicação das normas pelas autoridades fiscais, a capacidade de adaptação à evolução das circunstâncias econômicas e sociais, a redução de disputas judiciais e, a depender do caso, a eficácia na arrecadação.

Nesse sentido, o legislador deve estar atento à necessidade de basear suas decisões em avaliações técnicas rigorosas feitas por outras ciências quanto à lesividade de bens e serviços sobre a saúde e o meio ambiente.

Este desafio é particularmente evidente em casos em que há controvérsias científicas ou onde os efeitos de um produto ou serviço são complexos e multifacetados. Um exemplo clássico é o caso do vinho: enquanto alguns estudos sugerem benefícios moderados à saúde quando consumido em pequenas quantidades, outros apontam para os riscos associados ao consumo de álcool. Como o legislador deve abordar tais situações?

A solução para este desafio passa pela adoção de um processo decisório baseado em evidências, que leve em conta o consenso científico atual, mas que também seja flexível o suficiente para se adaptar à medida que novas evidências surgem. Isso pode envolver a criação de comitês científicos consultivos, a realização de revisões periódicas da legislação e a implementação de mecanismos de ajuste gradual das alíquotas do IS com base em novas descobertas científicas.

Produtos lesivos, mas essenciais. Outro desafio significativo na implementação do IS é como lidar com produtos que, embora reconhecidamente lesivos à saúde ou ao meio ambiente, continuam sendo essenciais para o funcionamento da economia e da sociedade. O exemplo mais proeminente são os combustíveis fósseis.

Os combustíveis fósseis são amplamente reconhecidos como prejudiciais ao meio ambiente, sendo uma das principais fontes de emissões de gases de efeito estufa. No entanto, eles ainda desempenham um papel crucial na matriz energética global e brasileira. Um aumento

significativo no preço dos combustíveis fósseis através do IS poderia ter efeitos cascata em toda a economia, potencialmente levando a aumentos de preços em uma ampla gama de produtos e serviços.

Além disso, em muitos casos, ainda não existem alternativas viáveis e eficientes em larga escala para substituir os combustíveis fósseis em todas as suas aplicações. Isso cria um dilema para o legislador: como equilibrar a necessidade de desincentivar o uso de produtos prejudiciais ao meio ambiente com a realidade econômica e tecnológica atual?

Uma abordagem possível para este desafio é a implementação gradual e escalonada do IS sobre estes produtos essenciais, mas lesivos. Isso poderia envolver um aumento progressivo das alíquotas ao longo do tempo, dando à economia tempo para se adaptar e incentivando o desenvolvimento de alternativas mais sustentáveis.

Outra estratégia poderia ser a utilização das receitas geradas pelo IS, mediante transferência da arrecadação a fundo específico<sup>3</sup>, para financiar pesquisa e desenvolvimento de alternativas mais sustentáveis, criando assim um ciclo virtuoso onde o próprio imposto contribui para a transição para uma economia mais verde.

#### **4. A função regulatória ou extrafiscal do IS**

*Explicitação pelo texto normativo.* A função regulatória ou extrafiscal do Imposto Seletivo não foi explicitada na Constituição Federal pela Emenda nº 132/23. Isso é um problema?

Bem, depende. A função regulatória de um tributo nem sempre precisa estar explicitamente declarada no texto normativo para ser efetiva. A própria estrutura e incidência do tributo podem revelar sua natureza extrafiscal.

Um paralelo interessante pode ser traçado com os tributos do comércio internacional – imposto de importação, imposto de exportação, IPI e IOF – que tradicionalmente possuem uma forte função regulatória e são frequentemente utilizados como instrumentos de política econômica e comercial, regulando o fluxo de bens e protegendo a indústria nacional, sem necessariamente ter essa função declarada de forma explícita na legislação. Tal intervenção ocorre mediante a

---

<sup>3</sup> Embora o art. 167, IV da Constituição Federal vede expressamente a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa específica, há exceções à regra, como a repartição do produto da arrecadação de certos impostos entre os entes federativos, a destinação de recursos para ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino, e para atividades da administração tributária.

fixação de alíquotas pelo Poder Executivo federal (exceção à legalidade), com eficácia imediata (exceção à anterioridade).

Explicitar a função regulatória ou extrafiscal de tributos no texto normativo pode trazer benefícios significativos em termos de transparência, legitimidade, fiscalização e alinhamento com políticas públicas. Pode, contudo, resultar, paradoxalmente, em aumento das disputas judiciais, pois os contribuintes podem questionar a adequação e a proporcionalidade dos tributos em relação aos objetivos extrafiscais declarados.

Por exemplo, se o IS eventualmente incidente sobre bebidas açucaradas não demonstrar nenhum impacto na redução da obesidade ao longo do tempo, poderia haver argumentos para questionar sua validade, especialmente se outros meios menos onerosos estiverem disponíveis para alcançar o mesmo objetivo.

Se a Constituição Federal não vinculou expressamente a função regulatória ou extrafiscal ao IS, a lei complementar, a nosso ver, poderia fazê-lo.

*Indução de Comportamento pelo Tributo.* Um dos pontos mais controversos na discussão sobre a extrafiscalidade do IS é a eficácia real da indução de comportamentos por meio de tributos. Alguns críticos argumentam que a tributação, por si só, tem pouco ou nenhum efeito na mudança de comportamentos, especialmente quando se trata de hábitos arraigados ou necessidades percebidas como essenciais.

Nem sempre os incentivos ou desincentivos tributários produzem os efeitos desejados na magnitude esperada. A tributação indutora poderá ser eficaz em alguns casos, mas não em outros. Há diversos fatores a serem considerados, como o tipo de tributo, o setor econômico afetado e o contexto socioeconômico mais amplo. Sem contar a dificuldade inerente de mensurar com precisão os efeitos econômicos das normas tributárias indutoras, o que complica a avaliação de sua eficiência.

Em face de tais obstáculos, os agentes econômicos podem reagir de formas imprevistas ou encontrar meios de contornar as induções. Os efeitos indutores dos tributos também podem ser temporários, com os referidos agentes se adaptando ao longo do tempo e neutralizando os objetivos iniciais da política.

Por isso, ao se considerar a implementação de normas tributárias indutoras, emerge a necessidade de uma análise cuidadosa, multidisciplinar e em linha com políticas públicas bem

definidas e coerentes, de modo a sopesar não apenas os aspectos jurídicos, mas também os impactos econômicos de tais medidas, por meio de monitoramento contínuo.

Gradação do IS. A extrafiscalidade do IS pode ser entendida como um espectro que comporta diversos graus de intervenção e objetivos. No nível mais básico, o IS pode simplesmente causar um distúrbio nos preços de determinados bens e serviços, tornando-os relativamente mais caros e, portanto, menos atrativos para o consumo.

Em um nível mais ambicioso, o IS pode visar alcançar estados de coisas específicos, como a redução da obesidade na população ou a diminuição do desmatamento. Estes objetivos mais amplos geralmente requerem uma abordagem mais holística e um comprometimento firme tanto pelo legislador quanto pelo governante, onde o IS é apenas uma parte de um conjunto mais amplo de políticas públicas.

Arrecadação e extrafiscalidade. Um aspecto crucial de um tributo com função primordialmente regulatória ou extrafiscal é que sua eventual supressão ou redução não deveria afetar significativamente a expectativa arrecadatória do governo. Se esse for o caso do IS, seu objetivo principal não seria a arrecadação, mas sim a indução de comportamentos mais saudáveis e sustentáveis.

De fato, o sucesso do IS em sua função regulatória poderia, paradoxalmente, levar a uma redução na arrecadação, à medida que o consumo dos produtos e serviços tributados diminui. Esta perspectiva reforça a necessidade de o governo não depender do IS como uma fonte estável de receita.

Para reforçar o caráter extrafiscal do IS e aumentar sua aceitação pública, seria ideal que o produto da arrecadação fosse destinado especificamente a programas de saúde ou preservação do meio ambiente. Esta vinculação da receita aos objetivos do imposto, mediante destinação constitucional a determinado fundo, criaria um ciclo virtuoso, onde os recursos gerados pelos comportamentos indesejados seriam diretamente aplicados na mitigação de seus efeitos negativos.

Por exemplo, a receita do IS sobre bebidas açucaradas poderia ser direcionada para programas de prevenção e tratamento da obesidade, enquanto a arrecadação do IS sobre combustíveis fósseis poderia financiar iniciativas de energia renovável e conservação ambiental.

Embora a reforma tributária em curso preveja uma "trava de referência" para garantir que não haja aumento da carga fiscal em relação ao PIB, espera-se que o IBS e a CBS formem o núcleo do novo sistema tributário sobre consumo, enquanto o IS atue como um instrumento complementar para fins regulatórios, sem a definição de metas para fins meramente arrecadatórios que o distanciaria da defesa da saúde humana e do meio ambiente<sup>4</sup>.

## 5. Políticas públicas por meio da cobrança de tributos

É importante reconhecer as limitações do uso de tributos como meio principal para a realização de políticas públicas. A indução de comportamentos por meio de tributação, embora possa ser eficaz em certa medida, especialmente no curto prazo, geralmente não é suficiente por si só para alcançar mudanças sociais ou ambientais significativas.

Fatores como hábitos culturais, disponibilidade de alternativas e desigualdades socioeconômicas podem limitar a eficácia da tributação como instrumento de mudança comportamental. Por exemplo, aumentar o preço de alimentos não saudáveis através do IS pode ter um impacto limitado se não houver opções saudáveis que sejam acessíveis para a população.

Como coadjuvante, o IS pode ser uma ferramenta eficaz na implementação de políticas públicas, especialmente quando combinado com outras medidas<sup>5</sup>. Para maximizar sua eficácia, é crucial que os resultados da implementação do IS sejam objeto de levantamentos rigorosos, tanto "ex ante" quanto "ex post" à sua implementação.

Estudos "ex ante" podem ajudar a prever o impacto potencial do IS e ajustar sua estrutura para maximizar sua eficácia. Por exemplo, modelagens econômicas podem estimar como diferentes níveis de tributação afetariam o consumo de produtos específicos.

---

<sup>4</sup> "Segundo o secretário, a União arrecadou cerca de R\$ 60 bilhões no ano passado com o IPI. No novo regime tributário, o objetivo é manter, no máximo, essa mesma arrecadação. Ele explicou que em torno de R\$ 10 bilhões serão arrecadados com o tributo que vai incidir sobre produtos que competem com os produzidos na Zona Franca de Manaus, uma tributação que foi mantida pela reforma para manter o diferencial competitivo da região. Já o restante (até R\$ 50 bilhões) será arrecadado com o Seletivo. (...) Appy reforçou que o Seletivo não será usado pela União para arrecadar mais, o que é uma preocupação que vem sendo levantada por especialistas. "Não tem nenhum interesse [da União] arrecadar com o Imposto Seletivo mais do que se arrecada com o IPI. O Seletivo não tem objetivo arrecadatório. Ele é regulatório e vai ser usado para fins regulatórios", afirmou o secretário. "Do jeito que está hoje, ele vai arrecadar menos que R\$ 50 bilhões", completou." (<https://valor.globo.com/politica/noticia/2024/05/03/arrecadacao-do-is-nao-deve-ultrapassar-r-50-bi-por-ano.shtml>)

<sup>5</sup> A título ilustrativo, ARRUDA DE ANDRADE elenca 22 intervenções públicas possíveis voltadas ao controle do peso, como fornecimento ou subsídios de alimentação saudável na escola ou no ambiente de trabalho (alimentação saudável); controle sobre marketing de produtos considerados sensíveis à política (controle de mídia); criação de áreas de exercícios em escolas e espaços públicos (planejamento urbano). *Op. cit.*, p. 45-47.

Avaliações "ex post" são igualmente importantes para medir o impacto real do IS ao longo do tempo. Estas avaliações podem incluir análises de mudanças nos padrões de consumo, impactos na saúde pública, efeitos ambientais, e consequências econômicas não intencionais. Com base nesses resultados, ajustes podem ser feitos na estrutura ou aplicação do IS para melhorar sua eficácia.

## **6. O IS incide sobre a atividade ou sobre o produto?**

A Constituição Federal de 1988, após a Emenda nº 132/23, estabelece que o IS pode incidir sobre "produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, nos termos de lei complementar". Esta redação sugere que o constituinte derivado teria optado por uma abordagem abrangente, permitindo que o IS incidisse sobre diversas etapas da cadeia produtiva e comercial.

Mas, afinal, sobre qual a materialidade o constituinte derivado autorizou o legislador a instituir o IS? Sobre a atividade? Sobre os bens e serviços? Sobre ambos?

A inclusão de múltiplas atividades (produção, extração, comercialização e importação) no texto constitucional, ao lado da expressão "bens e serviços", poderia indicar uma intenção de conferir flexibilidade ao legislador infraconstitucional na definição do fato gerador do IS. Isso permitiria uma adaptação mais eficaz às diferentes características dos bens e serviços considerados prejudiciais, bem como às estratégias regulatórias específicas que se pretende implementar.

Todavia, a nosso ver, não se trata de flexibilidade. Pelo contrário, trata-se de cercar tanto a matéria (bens e serviços) quanto o momento (produção, extração, comercialização e importação) em que o IS poderá ser exigido. Senão, vejamos.

É instrutivo comparar a redação relativa ao IS com aquela do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). A Constituição estabelece que o IPI pode incidir sobre "produtos industrializados". Historicamente, houve debates sobre se a incidência do IPI estaria restrita à fase de industrialização ou importação, ou se poderia abranger outros momentos da fase de circulação, como a primeira saída do estabelecimento após a importação. Prevaleceu esta segunda tese (dentro outros, cite-se Tema STF 906, RE 946.648/SC em repercussão geral).

A redação mais ampla do IS sugere que o constituinte derivado buscou evitar as controvérsias enfrentadas pelo IPI, restringindo explicitamente a incidência em específicos pontos da cadeia econômica.

## 7. IS como tributo não neutro

Uma característica fundamental do IS é sua natureza não neutra. Se a seletividade for considerada como sendo a aplicação de alíquotas diferenciadas sobre produtos e serviços, com base em um critério discriminador (essencialidade, prejudicialidade etc.) e a uniformidade for considerada como sendo a aplicação de uma alíquota única e igual, a neutralidade refere-se à característica de um tributo que não distorce as decisões econômicas dos agentes, sejam consumidores ou produtores.

Diferentemente de tributos como o IBS e a CBS, que buscam a neutralidade através de mecanismos de não cumulatividade e da uniformidade de alíquotas, o IS é concebido para interferir deliberadamente nas decisões econômicas dos agentes.

A não neutralidade do IS se manifesta de várias formas, a saber: (i) na alteração de preços relativos dos bens e serviços considerados prejudiciais em relação aos demais, influenciando as escolhas dos consumidores; (ii) no impacto em toda a cadeia produtiva já que, mesmo incidindo uma única vez, o imposto pode afetar decisões de produção e investimento; (iii) no efeito cascata limitado, pois seu custo pode ser incorporado nas etapas subsequentes da cadeia econômica.

Por outro lado, a não neutralidade do IS pode também apresentar desafios: (i) a potencial distorção econômica, mediante interferência nos preços relativos pode levar a ineficiências alocativas e a pressões setoriais sobre o legislador; (ii) a complexidade na definição de alíquotas, uma vez que o legislador precisará considerar tanto o objetivo regulatório quanto os potenciais efeitos econômicos colaterais; (iii) a necessidade de monitoramento constante, com vistas a garantir que os objetivos regulatórios do IS estejam sendo alcançados sem causar distorções excessivas.

Desoneração das exportações. Questão que poderá “dar pano pra manga” refere-se à aplicação (ou não) da desoneração tributária sobre as operações de exportação de bens e serviços sujeitos ao IS no mercado doméstico. Conquanto as discussões públicas tenham se concentrado na exportação de minérios, o debate deve alcançar também outros bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente.

Argumentos favoráveis à desoneração sustentam que a tradição brasileira é de não tributar exportações, visando incentivar a competitividade das empresas nacionais no exterior. Vale, assim, o mote de que o Brasil não deve “exportar” tributos embutidos nos preços dos produtos.

Por outro lado, argumentos contrários à desoneração lembram que o objetivo do IS é justamente desestimular o consumo de bens e serviços nocivos à saúde e ao meio ambiente, e que esta não deveria ser apenas uma meta restrita ao Brasil. Permitir a exportação desses produtos sem a incidência do IS poderia incentivar os agentes econômicos de bens e serviços nocivos a direcionar suas operações ao exterior, contrariando a finalidade extrafiscal do tributo. Além disso, a exportação de produtos nocivos pode gerar impactos transfronteiriços negativos à saúde e ao meio ambiente, especialmente naqueles países com regulamentações e fiscalizações mais frágeis (sem contar que, no caso do meio ambiente, fatalmente a atividade nociva tem efeitos globais e não conhece fronteiras).

No caso específico dos bens minerais extraídos, a expressão "independentemente da destinação", presente no inciso VII do § 6º do art. 153 da Constituição, gera interpretações divergentes. Alguns defendem que ela não autorizaria a cobrança do IS em caso de exportação, enquanto outros argumentam que a exportação estaria sim sujeita ao imposto.

*Possível distorção na incidência do IS entre similares importado e nacional.* Como exemplo de distorção a ser evitada, veja-se o caso da incidência do IS sobre produtos similares importado e nacional. Esta preocupação surge principalmente devido às diferenças nas bases de cálculo sobre as quais o IS pode incidir em cada caso.

No caso de produtos importados, o IS tende a incidir sobre uma base de cálculo menor, geralmente o valor da mercadoria desembaraçada, ainda sem ou com pouca margem de lucro. Isso ocorre porque o imposto é tipicamente aplicado no momento da importação, antes que o produto tenha passado por etapas adicionais de comercialização no mercado interno.

Em contraste, para produtos nacionais, o IS pode incidir sobre uma base de cálculo maior, especialmente se aplicado no momento da comercialização. Neste ponto, o produto já incorporou diversas margens ao longo da cadeia de produção e distribuição, resultando em um valor tributado maior, quando comparado com seu similar importado.

Esta disparidade pode levar a distúrbios concorrenciais, com prejuízos competitivos à indústria nacional, especialmente em setores onde há forte concorrência com produtos importados<sup>6</sup>.

---

<sup>6</sup> Vide possíveis medidas para contornar os efeitos da distorção mencionada em ARRUDA DE ANDRADE, *op. cit.*, p. 102 e ss; 168.

## **8. Conclusão.**

A mudança do critério de seletividade – da essencialidade para a lesividade à saúde ou ao meio ambiente – marca uma evolução importante na política tributária brasileira. No entanto, esta transição exige um processo de seleção transparente, baseado em evidências científicas sólidas e sujeito a revisões periódicas. A complexidade desta tarefa é amplificada pela necessidade de equilibrar objetivos regulatórios com realidades econômicas, especialmente no caso de produtos lesivos, mas ainda essenciais para a economia (ex. combustíveis fósseis).

A função regulatória ou extrafiscal do IS, mesmo que não explicitamente declarada na Constituição, é evidente em sua estrutura e propósito. Esta característica pode trazer benefícios em termos de transparência e alinhamento com políticas públicas, mas também pode resultar em desafios jurídicos e de implementação. A eficácia do IS como instrumento de mudança comportamental dependerá de sua integração com outras políticas públicas e de uma avaliação contínua de seus impactos.

Em última análise, o IS representa uma oportunidade significativa para o Brasil alinhar seu sistema tributário com objetivos sociais e ambientais mais amplos. Seu sucesso dependerá da capacidade de navegar pelos desafios identificados, mantendo uma abordagem flexível e baseada em evidências, e garantindo que o imposto cumpra efetivamente sua função regulatória sem criar ônus excessivos ou distorções indesejadas na economia.

\* \* \*