

VIII.

IMPOSTO SELETIVO

VIII. IMPOSTO SELETIVO

CARACTERÍSTICAS GERAIS E O ENGODO DA EXTRAFISCALIDADE

O Imposto Seletivo (IS) teve sua criação autorizada pela Emenda Constitucional nº. 132/2023, que introduziu no rol de competências tributárias da União Federal a instituição de imposto sobre a *“produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente”* (inciso VIII e §6º do caput do art. 153 da CF/88)¹, e foi instituído pela Lei Complementar (LC) nº. 214/2025 (art. 408 a 439), que definiu seu âmbito de incidência, fatos geradores, base de cálculo, sujeitos passivos e normas gerais de funcionamento.

Diferentemente do IVA e da tributação sob o modelo crédito/débito – cuja sistemática visa racionalizar o sistema tributário já posto e é de concepção mais recente –, o imposto seletivo espelha a raiz histórica da tributação sobre o consumo, remontando ao período de transição entre a Idade Média e a Idade Moderna, quando os chamados “impostos do pecado” taxavam seletivamente produtos de alto consumo ou considerados moralmente questionáveis, como era o caso do álcool e do tabaco.

Na teoria, **o novo imposto federal constitui hipótese de intervenção do Estado na economia e tem finalidade extrafiscal**, voltada ao desestímulo da produção e fruição de determinados bens e serviços considerados prejudiciais à saúde pública e ao meio ambiente e que, nessa condição, devem gerar uma contrapartida financeira para fazer frente aos gastos sociais advindos das externalidades negativas geradas por esse perfil de consumo.

Por essa razão, a LC nº. 214/2025 previu que o Governo Federal deverá realizar reavaliação quinquenal da *“eficiência, eficácia e efetividade, enquanto política social, ambiental e sanitária”* da incidência do Imposto Seletivo (art. 476).

¹ CF/88. 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.

§6º. O imposto previsto no inciso VIII do caput deste artigo: I - não incidirá sobre as exportações nem sobre as operações com energia elétrica e com telecomunicações; II - incidirá uma única vez sobre o bem ou serviço; III - não integrará sua própria base de cálculo; IV - integrará a base de cálculo dos tributos previstos nos arts. 155, II (ICMS), 156, III (ISS), 156-A (IBS) e 195, V (CBS); V - poderá ter o mesmo fato gerador e base de cálculo de outros tributos; VI - terá suas alíquotas fixadas em lei ordinária, podendo ser específicas, por unidade de medida adotada, ou ad valorem; VII - na extração, o imposto será cobrado independentemente da destinação, caso em que a alíquota máxima corresponderá a 1% do valor de mercado do produto.

Na prática, **já há discussões que defendem que o imposto nasceu envelhecido:**

- uma rápida análise do rol de produtos e serviços sujeitos a sua incidência denota sua nítida **missão arrecadatória**. Vale registrar, aliás, que a referência expressa ao caráter extrafiscal do IS esteve presente nas propostas que antecederam a EC nº. 132/23, mas foi retirada do texto aprovado a fim de mitigar futuras discussões de inconstitucionalidade pautadas pelo desvio de finalidade do imposto.
- além disso, sua parca regulamentação, até o momento, abre margem para que o IS assuma vícios já conhecidos nos tributos que carregavam características de seletividade no sistema tributário anterior (especialmente o IPI, mas também o ICMS, o PIS/PASEP e a COFINS em certos regimes especiais), com a **criação de artificialismos e guerra entre produtores de mercados semelhantes**.

HIPÓTESES DE INCIDÊNCIA, BASE DE CÁLCULO E ALÍQUOTAS

HIPÓTESES DE INCIDÊNCIA

Por previsão constitucional expressa (art. 153, §6º, II), o **Imposto Seletivo, ao contrário do IBS e da CBS, é monofásico** e incidirá uma única vez sobre as operações com os bens e serviços elegidos para tributação, **não gerando direito ao creditamento** (art. 410, LC no. 214/2025).

Não obstante, o legislador determinou a ocorrência do fato gerador do imposto na primeira etapa da cadeia passível de tributação (embora se saiba que, nesse momento, tende a ser inviável definir qual será a futura utilização daquele produto), podendo ser:

- O **primeiro fornecimento** do bem, a qualquer título;
- O **fornecimento ou pagamento** do serviço, o que ocorrer primeiro;
- A **transferência não onerosa** do bem produzido;
- O **consumo** ou a **incorporação do bem ao ativo imobilizado** pelo próprio fabricante;
- A **extração do bem mineral**;
- A **importação** dos bens e serviços;
- A **arrematação** em leilão público.

O campo de incidência do imposto inclui diversas operações, como, por exemplo: a compra e venda, permuta, dação em pagamento e demais espécies de alienação, locação, licenciamento, concessão, cessão, mútuo oneroso, doação com contraprestação em benefício do doador, instituição onerosa de direitos reais, arrendamento, inclusive mercantil, etc.

Na prática, a **vedação ao creditamento significa que o IS representará um custo assumido diretamente pelas empresas** e que, naturalmente, será embutido no preço para repasse ao consumidor final, podendo impactar a competitividade das empresas do segmento tributado.

Para amenizar essa distorção, o legislador determinou a **inclusão do IS na base de cálculo do IBS e da CBS**, cuja sistemática de creditamento deverá, em tese, permitir o usufruto pleno dos créditos correspondentes à carga tributária da operação (valor no qual estará incluído o IS).

A EC 132/23 delegou ao legislador complementar a competência para indicar os bens e serviços supostamente prejudiciais à saúde e/ou ao meio ambiente que estarão sujeitos à tributação pelo IS. Na disciplina atual da LC nº. 214/25, em síntese, **estarão sujeitos à tributação pelo IS a partir de janeiro de 2027 os seguintes produtos e serviços:**

Bens e serviços eleitos pela LC 214/25	NCMs listados no Anexo XVII
<u>Veículos</u> (art. 409, §1º, I)	• 87.03: Automóveis de passageiros e outros automóveis concebidos para transporte de pessoas (exceto 87.02), incluindo os veículos de uso misto (station wagons) e os automóveis de corrida. • 8704.21; 8704.31; 8704.41.00; 8704.51.00 e 8704.90.00 (exceto caminhões): Veículos automóveis para transporte de mercadoria com peso/carga máxima bruta não superior a 5 toneladas. Exceções: • <u>caminhões</u>; • veículos para transporte de dez pessoas ou mais, incluindo o motorista; • automóveis com características técnicas específicas para uso operacional das Forças Armadas ou órgãos de Segurança Pública; • outros veículos objeto de regime especial (como veículos adquiridos por taxistas ou PCD, que gozam do benefício da alíquota zero nas condições da lei).

<u>Aeronaves e embarcações</u> (art. 409, §1º, II)	• 8802, exceto 8802.60.00: Outros veículos aéreos (por exemplo, helicópteros, aviões). • 8903: lates e outros barcos e embarcações de recreio ou de esporte; barcos a remos e canoas. Exceções: • aeronaves e embarcações com características técnicas específicas para uso operacional das Forças Armadas ou órgãos de Segurança Pública; • veículos espaciais (incluindo os satélites) e seus veículos de lançamento; • veículos suborbitais (8802.60.00); • aeronaves não tripuladas (88.06).
<u>Produtos fumígenos</u> acondicionados em embalagem destinada ao consumidor final (art. 409, §1º, III)	• 24.01: Tabaco não manufaturado; desperdícios de tabaco. • 24.02: Charutos, cigarrilhas e cigarros, de tabaco ou dos seus sucedâneos. • 24.03: Outros produtos de tabaco e seus sucedâneos, manufaturados; tabaco "homogeneizado" ou "reconstituído"; extratos e molhos de tabaco. • 24.04: Produtos que contenham tabaco, tabaco reconstituído, nicotina ou sucedâneos do tabaco ou da nicotina, destinados à inalação sem combustão; outros produtos que contenham nicotina destinados à absorção da nicotina pelo corpo humano.
<u>Bebidas alcoólicas</u> acondicionadas em embalagem destinada ao consumidor final (art. 409, §1º, IV)	• 22.03: Cervejas de malte. • 22.04: Vinhos de uvas frescas, incluindo os vinhos enriquecidos com álcool. • 22.05: Vermutes e outros vinhos de uvas frescas aromatizados por plantas ou substâncias aromáticas. • 22.06: Outras bebidas fermentadas (por exemplo, sidra, perada, hidromel, saquê); misturas de bebidas fermentadas e misturas de bebidas fermentadas com bebidas não alcoólicas, não especificadas nem compreendidas noutras posições. • 22.08: Álcool etílico não desnaturado, com teor alcoólico, em volume, inferior a 80% vol.; aguardentes, licores e outras bebidas espirituosas. Exceção: Vinagres e seus sucedâneos obtidos a partir do ácido acético, para uso alimentar (20.09).

<u>Bebidas açucaradas</u> (art. 409, §1º, V)	• 2202.10.00: Águas, incluindo as águas minerais e as águas gaseificadas, adicionadas de açúcar ou de outros edulcorantes ou aromatizadas
<u>Bens minerais</u> (art. 409, §1º, VI)	• 26.01: Minérios de ferro e concentrados, incluindo cinzas de piritas. • 2709.00.10: Óleos brutos de petróleo. • 711.11.00 e 2711.21.00: Gás natural (liquefeito ou em estado gasoso) • Carvão mineral (redação do §1º do art. 409)¹ Exceção: o gás natural utilizado como insumo em processo industrial ou como combustível para fins de transporte é submetido a regime diferenciado de alíquota zero.
<u>Loteria e fantasy sport</u> (art. 409, §1º, VII)	• A definição de <i>fantasy sport</i> foi estabelecida por outra lei (Lei 14.790/23, art. 49, parágrafo único) e refere-se, a princípio, a competições realizadas em ambiente de esporte eletrônico, em que a probabilidade de ganho decorre do desempenho dos participantes (mínimo dois) e dos seus times.

Por outro lado, **estão excluídos do âmbito de incidência do Imposto Seletivo:**

- X Operações com energia elétrica e telecomunicações** (por imunidade constitucional);
- X Exportações** (também abrangidas pela imunidade constitucional do art. 153, §6º, I, da CF/88);
- X Bens/serviços objeto de regime diferenciado com redução de 60% da alíquota do IBS e da CBS** (benefício criado pela EC 132/23 e regulamentado pela LC 214/25, que elegeu as operações favorecidas entre serviços de educação, bens e serviços de saúde, alimentos, produtos agropecuários, pesqueiros, extrativistas e derivados, produções nacionais artísticas e culturais, atividades desportivas, entre outros) (art. 9º, §1º, EC 132/23 c/c art. 413 e arts. 126 a 171, LC 214/25);
- X Operações nas quais incida IPI, inclusive o IPI-ZFM** (o IS poderá incidir cumulativamente com outros tributos, contudo).

¹ O carvão mineral foi expressamente incluído no espectro do Imposto Seletivo pelo §1º do art. 409 da LC 214/25. Entretanto, não foi listado no rol do Anexo XVII da mesma lei, o que abre margem para questionamentos quanto à técnica legislativa adotada e ao risco de inobservância do limite de 0,25% da alíquota sobre bens minerais extraídos.

Não obstante à previsão constitucional da incidência monofásica do IS, o rol de produtos e serviços sujeitos à tributação elegido pela Lei Complementar **não afasta, a priori, a possibilidade de incidência do imposto em múltiplas etapas da cadeia**, especialmente no caso da tributação de insumos industriais (minério de ferro, carvão mineral, petróleo e gás natural, sujeitos ao pagamento de IS na extração) que fazem parte do processo fabril de outros produtos finais (como veículos e embarcações).

Registre-se, nesse sentido, que foi vetado o dispositivo da Lei Complementar que reproduzia a regra constitucional de imunidade do IS sobre as exportações, por suposta incompatibilidade com outra regra constitucional que determina que a cobrança do IS na extração de bens minerais ocorrerá independentemente de sua destinação (art. 153, §6º, VII, CF/88), considerando que o imposto é cobrado na extração (art. 412, V, da LC no. 214/25).

Além disso, pragmaticamente falando, a possibilidade de ampliação de suas hipóteses de incidência por lei posterior abre margem para que, existindo a necessidade arrecadatória, sejam incluídos outros insumos e produtos finais pertencentes a uma mesma cadeia produtiva.

BASE DE CÁLCULO

Embora o IS componha a base de cálculo da CBS e do IBS, o oposto não ocorre; isto é, **a base de cálculo do Imposto Seletivo não é integrada pelo IVA dual, nem pelo ICMS e ISS** (até o encerramento dos referidos tributos em 2032) **ou pelo próprio IS**, considerando sua natureza monofásica. **São excluídos, ainda, os descontos e bonificações incondicionais**, assim compreendidas as parcelas redutoras do preço da operação que constem do respectivo documento fiscal e não dependam de evento posterior (art. 417, LC 214/25).

A base de cálculo varia conforme a operação, sendo:

- o **valor de venda**, na comercialização (se o bem for sujeito à alíquota *ad valorem*, a base de cálculo será o valor integral cobrado na operação, incluídos juros, multas, o valor do transporte cobrado, tributos, seguros e taxas e descontos condicionais);
- o **valor de referência**, calculado conforme metodologia a ser definida em Decreto Federal (já existente, nesse ponto, discussões acerca de uma possível inconstitucionalidade da lei, conforme exposto adiante), nos caso de:

- a) extração de bem mineral
 - b) transações não onerosas
 - c) consumo do bem pelo próprio produtor
 - d) transações entre partes relacionadas (como empresas do mesmo grupo econômico). Nessa hipótese, caso seja a alíquota *ad valorem* e não tenha sido fixado tal valor de referência, a base de cálculo não será inferior ao valor de mercado dos bens (praticado em operações entre partes não relacionadas).
 - e) comercialização de fumígenos.
- **o valor contábil**, na incorporação do bem produzido ao ativo imobilizado;
 - **a receita da entidade promotora da atividade**, no caso de loterias e *fantasy sports*.

ALÍQUOTAS

As alíquotas do Imposto Seletivo ainda não foram definidas e dependem da edição de lei específica, que deverá atender às premissas básicas postas pela LC 214/2025, mas podem ser específicas (com base no volume do bem tributado) e/ou *ad valorem* (com base no valor da operação), autorizada sua aplicação cumulativa em determinadas situações. Diferencia-se, assim, da lógica de alíquotas uniformes aplicada ao IBS e à CBS.

Em tese, a Lei Complementar determina que **as alíquotas sejam definidas considerando o potencial danoso do bem ou serviço tributado**, dispondo, por exemplo, que, no caso dos veículos, embarcações e aeronaves, as alíquotas variem conforme critérios de sustentabilidade ambiental (potência, eficiência energética, reciclabilidade de materiais, pegada de carbono, densidade tecnológica, etc.) e no caso das bebidas alcoólicas, que sejam graduadas a partir do teor alcoólico do produto.

Os **bens minerais** (minério de ferro, petróleo e gás natural) são a única categoria de produtos que teve sua alíquota pré-fixada pelo texto constitucional e pela legislação complementar. A Emenda Constitucional 132/2023 determinou expressamente que a alíquota máxima do imposto seletivo cobrado sobre a extração do bem mineral fosse

de 1%; teto reduzido na regulamentação pela Lei Complementar 214/25 para a **alíquota de 0,25%**.

Já para o setor de **bebidas alcóolicas** foi previsto que haja um escalonamento progressivo da alíquota do IS durante o período de transição (até 2033), a fim de evitar uma carga tributária excessiva.

Quanto aos demais bens e serviços, a alíquota padrão até então estimada para o Imposto Seletivo situa-se entre **25 e 26,5%**, sendo discutida pelo Legislativo sua redução gradual a partir do encerramento da transição para o novo sistema tributário (fala-se em uma alíquota de 22% a partir de 2035).

EXTRAFISCALIDADE, SELETIVIDADE E ISONOMIA: DISCUSSÕES SOBRE POSSÍVEIS INCONSTITUCIONALIDADES

A regulamentação do Imposto Seletivo já tem gerado significativas controvérsias, que se concentram, principalmente, nas discussões relacionadas à constitucionalidade e isonomia da tributação seletiva nos moldes nos quais foi aprovada e ao risco da múltipla oneração da cadeia produtiva de determinados produtos (especialmente no setor industrial), em contrariedade à previsão constitucional de incidência monofásica (art. 153, §6º, II), da qual é consequência a vedação ao creditamento (art. 410, LC no. 214/2025).

Acredita-se que, para que o Imposto Seletivo seja compatível com a sua finalidade constitucional, necessária é a pertinência entre as materialidades tributadas e o objetivo de coibir comportamentos geradores de externalidades negativas sobre a saúde e o meio ambiente (e, por consequência, sobre o orçamento público da seguridade social). Entretanto, o que se vê é que a escolha do legislador complementar quanto aos bens sujeitos ao IS é incoerente com a pretensa extrafiscalidade do tributo.

De início, já se discute a extrapolação da materialidade atribuída à competência da União para a instituição do tributo pela Emenda Constitucional no. 132/2023. De acordo com a art. 153, VIII, da CF/88, o fato gerador do imposto seletivo é a **produção, extração, comercialização ou importação** de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente. Todavia, ao regulamentar a matéria, a Lei Complementar previu um rol muito mais extenso de fatos geradores, abarcando, aparentemente fora da materialidade constitucional, a **transferência não onerosa**, a **incorporação do bem ao**

ativo imobilizado, o consumo do bem pelo próprio fabricante e o fornecimento “a qualquer título”.

No caso da incidência do IS sobre as transferências não onerosas (aqui englobado o autoconsumo), é também pertinente o debate da **eventual inconstitucionalidade da previsão que delega ao Poder Executivo a definição da metodologia de cálculo do “valor de referência” utilizado como base de cálculo do Imposto Seletivo**. Não se olvida que o STF já admitiu a chamada “discricionariedade técnica”, afirmando constitucional a definição de elementos relevantes para a quantificação do tributo por ato do Poder Executivo; entretanto, trata-se de hipóteses nas quais a metodologia de cálculo estava previamente definida na lei (ficando à cargo do Decreto Federal apenas o levantamento e divulgação dos dados, de acordo o método previamente delineado pelo legislador), diferentemente da sistemática aparentemente prevista para a apuração do IS sobre as tais transferências não onerosas.

Discute-se, ainda, o fato gerador e o momento de incidência do imposto, considerando o princípio de neutralidade do novo sistema tributário e os objetivos almejados de simplificação e equalização do sistema. É dizer: **para que haja verdadeira neutralidade e não uma cadeia de resíduos tributários, é preciso que a sistemática do IS (que impacta as bases de cálculo do IBS e da CBS) preveja a cobrança do imposto na etapa apropriada da cadeia produtiva.**

Para além disso, uma das grandes mazelas da regulamentação (LC 214/25) é que a seleção dos produtos e serviços tributados foi, mais uma vez, relegada à técnica da “lista anexa”, com remissão aos NCMs englobados pela incidência do IS. Não houve, por outro lado, a previsão de critérios objetivos para a determinação do que constitui um bem ou serviço “nocivo”. Trata-se de método anacrônico (que enseja a rápida defasagem do rol elegido pelo legislador) e que espelha verdadeiramente o já previsto desvio de finalidade do imposto, conferindo ao legislador infraconstitucional discricionariedade para a classificação dos bens e serviços supostamente pertinentes à saúde pública e ao meio ambiente.

Há, ainda, a discussão relativa à ausência de previsão para o tratamento diferenciado de um mesmo bem de acordo de sua destinação. É o caso, por exemplo, dos bens minerais, que, embora possam ser aplicados na produção de combustíveis fósseis (cujo consumo objetiva-se desincentivar), também são utilizados na fabricação de bens que geram benefícios ao meio ambiente, como é o caso dos equipamentos destinados ao sequestro de carbono.

No setor de **bebidas alcoólicas**, a discussão principal é relativa à possibilidade, aberta pela LC 214/25, de que Lei Ordinária superveniente preveja, cumulativamente, alíquotas

ad valorem e específicas (*ad rem*), variáveis, nesse último caso, de acordo com o tipo de bebida tributada. A incongruência é clara, dado a tributação seletiva deveria incidir sobre o elemento criador das externalidades negativas (no caso, o álcool e não a uva, o lúpulo ou quaisquer dos demais componentes das bebidas alcóolicas). A escolha da alíquota aplicável deve levar em consideração o teor alcóolico do produto e não outras características específicas, pois, do contrário, estar-se-ia admitindo a criação de um incentivo fiscal velado para uma determinada indústria em prejuízo às demais.

No **setor minerário**, há duas relevantes discussões. Primeiro, o debate sobre a seletividade da tributação: é a extração mineral causadora de mazelas ambientais em todo e qualquer cenário ou será que produtos dela derivados, como equipamentos destinados ao sequestro de carbono, podem ter uma intervenção ambiental positiva? Além disso, em se tratando de atividade exercida no interesse nacional, como conciliar a premissa de que a extração mineral se tornou conduta coibida pelo legislador com a tributação pelo IS? Em segundo lugar, há grande preocupação com o potencial aumento da carga tributária do setor em razão do posicionamento do fato gerador logo na extração do bem mineral, já que o produto extraído é utilizado como matéria-prima na produção de uma miríade de bens, alguns também sujeitos à tributação pelo Imposto Seletivo, onerando-o duplamente.

O caso das **bebidas açucaradas** é ainda mais curioso, já que é difícil defender uma seletividade fundamentada em um argumento de saúde pública que opta por tributar apenas uma classe específica de bebidas (aliás, o Imposto Seletivo incide apenas sobre as bebidas açucaradas em embalagens prontas para o consumidor final, deixando de fora toda a sorte de bebidas produzidas pela mistura do açúcar com outros elementos, como os refrigerantes de máquina), mas omite-se em relação a dezenas de produtos igualmente prejudiciais pelo alto teor de açúcar adicionado, como os biscoitos, por exemplo. Registre-se, aliás, que o consumo do próprio açúcar (puro) é indiretamente incentivado em razão de sua inclusão no rol de produtos que compõem a cesta básica brasileira.



Para que cumpra sua finalidade extrafiscal (sob pena de possível inconstitucionalidade), entende-se que o IS deve incidir de forma verdadeiramente seletiva sobre as atividades econômicas que possam ser mitigadas em prol de alternativas menos prejudiciais (afinal de contas, só é possível falar em desincentivar uma conduta quando existentes alternativas possíveis à atividade que se busca coibir). Além disso, como previsto pela própria lei, necessária deverá ser a realização de estudos que embasem a revisão periódica das escolhas do legislador, de forma a demonstrar sua efetividade nas finalidades perseguidas pela tributação extrafiscal.

A experiência internacional demonstra que a eficácia da tributação seletiva depende de uma regulamentação técnica precisa, além da articulação com políticas públicas de outra ordem, principalmente sob o aspecto educativo (como, por exemplo, no caso da positiva experiência do Brasil com a nova rotulagem de alimentos com indicadores de açúcar adicionado, sódio, gordura, etc.).

Enfim, por se tratar de um imposto novo, a respeito do qual não há, ainda, doutrina ou precedentes judiciais consolidados, certamente haverá dissenso na interpretação e aplicação das respectivas normas, discussão que já promete ter vida longa.

É essencial, nesse momento, que as empresas **avaliem os impactos da nova tributação sobre suas respectivas realidades**, mapeando os impactos operacionais (obrigações acessórias e sistemas), contábeis e, especialmente, financeiros (com foco o fluxo de caixa e na disponibilidade de créditos tributários). **Setores diretamente afetados pela tributação seletiva precisarão adaptar suas estratégias de negócio, de modo a não comprometer sua margem de lucro nem afetar negativamente o comportamento do consumidor.**