

Imposto Seletivo sobre insumos industriais: o que foi autorizado pela Constituição?

A Lei Complementar nº 214/2025 (LC 214), que instituiu o Imposto Seletivo (IS), tem o potencial de onerar importantes insumos industriais no Brasil: minério de ferro, carvão mineral, petróleo e gás natural. Esses insumos são chamados de *bens minerais* pela lei complementar.

O objetivo deste texto é avaliar se a LC 214 foi editada conforme as diretrizes estabelecidas pela regra constitucional de competência relativa ao IS, bem como para demarcar certos limites que a futura regulamentação do imposto deve observar, notadamente no que se refere aos *bens minerais*.

Regra de competência para criação do IS

Com a Emenda Constitucional nº 132/2023 (EC 132), a União foi autorizada a instituir imposto incidente sobre a *produção, extração, comercialização* ou *importação* de bens e serviços *prejudiciais à saúde* ou ao *meio ambiente*, nos termos de lei complementar. Trata-se do IS.

Sua finalidade precípua será não arrecadar dinheiro aos cofres públicos, e sim proteger dois valores constitucionais que configuram *direitos fundamentais*: a *saúde* (artigo 6º combinado com artigo 196) e o *meio ambiente* (artigo 225), por meio da imposição de tributo sobre bens e serviços que sejam *efetivamente* afrontosos a tais valores. Por isso, afirma-se o caráter *preponderantemente* extrafiscal do IS.

A extrafiscalidade do IS é confirmada pelos debates legislativos que resultaram na promulgação da EC 132, vide parecer da CCJ do Senado: “o tributo terá natureza extrafiscal. Com isso, o imposto não será utilizado com a função primária arrecadatória, mas terá suas alíquotas determinadas [...] para reduzir o consumo de determinados bens e o exercício de atividades prejudiciais ao meio ambiente”. Igualmente, em seu relatório, o senador Eduardo Braga destacou que o IS “será um instrumento de grande utilidade para a relevante política de mitigação das mudanças climáticas”; e “não será utilizado com a função primária arrecadatória”.

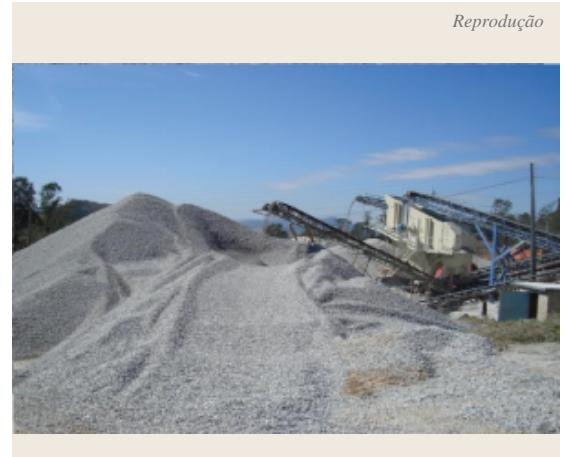
A extrafiscalidade é elemento constitutivo da regra de competência do IS, proibindo que o imposto seja instituído, cobrado ou interpretado de forma a alcançar, preponderantemente, objetivo arrecadatório.

Há nisso um primeiro desafio ao intérprete: o que deve ser considerado *prejudicial* à saúde e ao meio ambiente? Prejudicial é o que é nocivo, que prejudica a concretização dos referidos valores. Ocorre que, em alguma medida, *qualquer atividade* humana é prejudicial ao meio ambiente. Logicamente, não se pode conceber um espectro de incidência tão largo ao IS, porque, fosse essa a finalidade da sua regra de competência, o imposto não teria feição preponderantemente extrafiscal, e sim arrecadatória.

Por esse contexto significativo da regra de competência do IS, deve-se *reduzir teleologicamente* o alcance da expressão “*prejudicial*”, para que se atenda à sua dimensão extrafiscal. Essa técnica, de redução dos sentidos normativos de uma disposição textual, conforme a finalidade da norma, é chamada por Larenz [1] de *redução teleológica*. Ela ocorre quando há norma que não exclui expressamente fato incompatível com a teleologia dela mesma, ou quando há norma positiva e falta norma de negação da aplicação da norma positiva em determinadas situações.

Primeira redução teleológica necessária à regra de competência: visando *coerência* sistêmica [2] e sendo uma das funções do tributo a concretização de outras normas constitucionais (no caso, os direitos à saúde e ao meio ambiente ecologicamente equilibrado), *o IS não poderá desestimular aquilo que outras normas constitucionais estimulam*. Ou seja, atividades, bens e serviços incentivados pela Constituição, cuja concretização cumpra objetivos caros a ela, não podem ser, contraditoriamente, desestimulados pela via tributária, cobrando-se o IS.

Há ainda uma segunda redução teleológica necessária: sendo o IS claramente um tributo e não sendo permitido que tributos sejam utilizados para sancionar atos ilícitos (vide o conceito constitucional de tributo e o artigo 3º do Código



Tributário Nacional), o IS não pode ter por hipótese de incidência a prática de ilícitos ambientais ou regulatórios.

Por exemplo, o descumprimento de condicionante ambiental de certo empreendimento econômico não pode ser causa da incidência ou da graduação mais gravosa das alíquotas do IS, sob pena de se desnaturar o tributo em uma penalidade por descumprimento de regra ambiental. Portanto, o imposto não pode ser utilizado em situações de dano (ilícito), mas tão somente de impactos ambientais (lícitos).

Ademais, ainda que a regra constitucional de competência pudesse ter simplesmente estabelecido a possibilidade de a União instituir imposto sobre bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, optou-se por outro caminho. A norma estabelece a incidência sobre a *produção*, a *comercialização*, a *importação* e a *extração*. Essa opção traz consigo consequências relativas à definição da base de cálculo do imposto que não podem ser desprezadas pela lei complementar instituidora e demais atos regulamentares.

Se a regra constitucional de competência necessariamente impõe a materialidade do tributo ao ente a quem confere o poder de instituí-lo, isso implica que as bases de cálculo possíveis para esse tributo são igualmente delimitadas pela Constituição. É que a base de cálculo possui as funções de “medir a intensidade do comportamento que se obtém por abstração dos condicionantes de tempo e de lugar, da hipótese tributária, e confirmar ou afirmar o verdadeiro critério material” [3].

A base do tributo é que (1) confirma a sua materialidade, para então (2) dimensioná-la. É o que já nos ensinava Ataliba, com o exemplo das taxas: “Destarte, se a essência da materialidade da hipótese de incidência consiste só numa ação estatal (taxa) esta *não pode ser medida por atributos a ela (ação estatal) alheios*” [4].

Isso significa que a lei complementar que instituir o IS deverá determinar, como bases de cálculo, o *valor da produção*, o *valor da comercialização*, o *valor da importação* e o *valor da extração*, por serem essas as grandezas que dimensionam adequadamente o fato jurígeno descrito na hipótese de incidência. A liberdade do legislador, limitada pela Constituição, destina-se a conferir concretude ao *valor* que será escolhido como base de cálculo e ao *quando* efetivamente se consideram ocorridos a *produção*, a *comercialização*, a *importação* e a *extração*, dentro de certos parâmetros razoáveis, que não desnaturem a opção constitucional.

Nenhuma propriedade extemporânea à ocorrência do fato gerador poderá ser imputada à sua apuração. A partir dessa lógica, a lei complementar criadora do IS não poderia estabelecer o *valor da comercialização* como base para a hipótese de *incidência por extração*, ou impor a adoção de *valores de venda de produtos industrializados* como referência para a definição da base de cálculo na *extração*.

Ausência de finalidade preponderantemente extrafiscal

A incidência do IS sobre insumos industriais, na forma da LC 214, foi demasiadamente ampla. A oneração *irrestrita* de certos bens minerais configura incompatibilidade entre a LC 214 e o artigo 153, inciso VIII, da Constituição.

Como visto, deve-se reduzir teleologicamente o alcance da expressão “*prejudicial*” para que a dimensão extrafiscal do imposto seja atendida, de tal sorte que o IS não desestimule aquilo que outras normas constitucionais estimulam.

As atividades de mineração, petróleo e gás natural possuem *status* constitucional diferenciado, disciplinado na *Constituição econômica* (artigos 176 e 177) e no capítulo constitucional relativo *federalismo patrimonial*, notadamente quanto aos bens da União (artigos 20).

No caso da mineração, o §1º do artigo 176 estabelece que essa atividade depende de *concessão da União*, sendo realizada sempre *no interesse nacional*.

Spacca



opinião

Pode ocorrer, por diversos fatores, que não extrair o recurso mineral satisfaça mais intensamente o interesse nacional do que o extrair e obter proveito econômico, inclusive receitas públicas decorrentes da atividade mineradora, na forma do artigo 20, §1º, da Constituição. A decisão por outorgar ou não a concessão foi regulada pelo artigo 42 do Código de Mineração.

Mas, se outorgada, a atividade será então realizada no *interesse nacional*, constituindo, por isso mesmo, obrigação do minerador exaurir a jazida, cuja lavra não poderá ser suspensa por mais de seis meses sem autorização da União (artigo 29, I e II, artigo 47, I e XIV, e artigo 49, do Código de Mineração). Na linha do interesse nacional, o Decreto-lei nº 3.365/1941 inclui o aproveitamento industrial das minas e das jazidas minerais, das águas e da energia hidráulica como casos de *utilidade pública* (artigo 5º, f).

Já o artigo 177 da Constituição estabelece que tanto a lavra quanto o refino são monopólios da União, que pode contratar essas atividades com empresas estatais ou privadas, ilustrando o seu caráter estratégico para o país. Por isso, o abastecimento nacional de combustíveis é atividade de *utilidade pública*, nos termos da Lei nº 9.847/1999.

Esse arcabouço normativo torna evidente que a Constituição estimula a realização dessas atividades. Daí que a LC 214, ao estabelecer incidência *indiscriminada* do IS sobre bens minerais, inclusive petróleo e gás natural, queira desestimular o que a Constituição estimula, em afronta à sua regra de competência e aos artigos 176, 177 e 20, §1º, na forma como interpretados linhas atrás.

É prudente esclarecer que não há impedimento constitucional *total* para que o IS grave atividades de mineração, petróleo e gás natural. O que não é permitido é o desestímulo geral a essas atividades. Certos desenhos para o IS sobre as indústrias de mineração, petróleo e gás seriam compatíveis com a sua finalidade extrafiscal.

Por exemplo, poder-se-ia admitir a incidência do imposto sobre a extração realizada com técnicas e/ou maquinários mais prejudiciais ao meio ambiente do que outros que pudessem ser aplicados com menor impacto ambiental. Nesse caso, o imposto teria a finalidade de desestimular técnicas e ativos operacionais indesejáveis frente a outros disponíveis no mercado.

O problema não é a incidência em si sobre a extração ou produção de bens minerais, petróleo e gás natural, mas a incidência *indiscriminada* que determina a LC 214, em violação às normas constitucionais comentadas.

O que fazer ante a inexistência de ‘valor de mercado’ do produto mineral bruto extraído?

O §6º, inciso VII, do artigo 153, ao tratar do IS sobre a extração, autoriza o legislador a instituir o IS apenas “sobre o *valor de mercado* do produto” extraído. A lei complementar não pode se afastar dessa baliza ao determinar a base de cálculo do tributo, que deve confirmar e mensurar a materialidade do imposto, incidente no momento da extração.

Em atendimento a essa regra, o artigo 412 da LC 214/2025 determina que “considera-se ocorrido o fato gerador do Imposto Seletivo” no “momento da extração mineral” (inciso V). Já a alínea ‘b’ do inciso III do artigo 414 dispõe que a base de cálculo do IS será “o valor de referência *na extração* de bem mineral”.

Ou seja, no caso dos bens minerais, o fato gerador ocorre no momento da extração e a sua base de cálculo será o valor de referência do bem mineral extraído *bruto*. De acordo com o §2º do artigo 414 da lei complementar, ato do chefe do Poder Executivo da União definirá a metodologia para o cálculo do valor de referência, com base em índices de mercado.

Mas qual deve ser a consequência jurídica para a hipótese de o produto bruto extraído *não possuir valor de mercado*, por inexistir transação daquele bem entre partes independentes?

Se a Constituição apenas autoriza a incidência do IS sobre bens minerais ao *valor de mercado* do produto bruto extraído, e se *não houver* concretamente valor de mercado em determinada hipótese, a única consequência juridicamente possível é a *não incidência* do IS.

É que, ausente o “valor de mercado”, não há base de cálculo constitucionalmente possível que sirva para mensurar o fato gerador do IS. Em outras palavras, considerando-se inexistir cronologia [5] entre hipótese de incidência e consequência jurídica, a ausência de base de cálculo (enunciado do critério quantitativo) impede que ocorra a subsunção do fato à norma de incidência tributária.

Daí que o ato do chefe do Poder Executivo da União, que definirá a metodologia para o cálculo do valor de referência na extração de insumos industriais, deverá reconhecer a não incidência do IS para a hipótese de inexistência de valor de mercado.

Conclusão

Verifica-se que a LC 214, em afronta à Constituição, instituiu o IS sobre insumos industriais como instrumento meramente arrecadatório.

Por outro lado, cumpriu o mandamento constitucional de que o valor de mercado a ser atribuído à extração, como base de cálculo, seja o valor do produto bruto extraído. Essa opção, contudo, demanda a reflexão para a hipótese de inexistência de valor de mercado para certos bens minerais em estado bruto, que não são transacionados em mercado.

A consequência jurídica para a hipótese de ausência de base de cálculo constitucionalmente possível deve ser a não incidência do IS, por impossibilidade de subsunção do fato à norma. A não incidência deve ser reconhecida pelo ato do Poder Executivo que regulamentar o valor de referência na extração de bens minerais que não possuam valor de mercado.

[1] LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997, p. 427 e seguintes.

[2] Stefano Bertea afirma que um sistema jurídico será coerente se todos os seus componentes se encaixam em uma coerência-sistêmica global (*global systemic coherence*), ou, sendo o fenômeno parcial, haverá coerência sistêmica local (*local systemic coherence*). BERTEA, Stefano. The arguments from coherence. *Oxford Journal of Legal Studies*, v. 25, p. 371, 2005.

[3] CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 196.

[4] ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 198-199.

[5] “Inexiste cronologia entre a verificação empírica do fato e o surgimento da relação jurídica, como se poderia imaginar; da mesma forma entre o momento de incidência e aquel’outro de aplicação do direito. [...]. No processo de positivação, há diferentes modos de construir conceitos tendo por escopo distintas operações lógicas que ocorrem na ponência da norma individual e concreta; contudo, não esqueçamos: são momentos lógicos e não cronológicos. Em outros termos instaura-se o vínculo abstrato, que une as pessoas, exatamente no instante em que aparece a linguagem competente, que relata o evento descrito pelo legislador. Em um só tempo, constroem-se fato e relação jurídica, bem como ocorre incidência e aplicação do ordenamento posto”. (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 317-318).

Fonte: <https://conjur.jumps.com.br/2025-fev-08/imposto-seletivo-sobre-insumos-industriais-o-que-foi-autorizado-pela-constituicao/>