



QUALIS
A2



LINEAMENTOS SOBRE A REFORMA TRIBUTÁRIA E A EXTRAFISCALIDADE¹

GUIDELINES ON TAX REFORM AND EXTRA-FISCALITY

Rômulo Pereira NOGUEIRA²

Universidade Estadual do Tocantins (UNITINS)

E-mail: rpncriativo@gmail.com

ORCID: <http://orcid.org/0009-0005-4236-7323>

Fernanda Matos Fernandes de Oliveira JURUBEBA³

Universidade Estadual do Tocantins (UNITINS)

E-mail: fernanda.mf@unitins.br

ORCID: <http://orcid.org/0000-0002-7327-4796>

403

RESUMO

Este artigo examina a extrafiscalidade como dimensão inerente ao poder de tributar e analisa sua projeção na reforma da tributação do consumo promovida pela Emenda Constitucional n^o 132/2023. Metodologicamente, trata-se de pesquisa qualitativa, de caráter bibliográfico e documental, com abordagem dogmático-jurídica, baseada na análise do texto constitucional, da legislação tributária e da doutrina pertinente. Inicialmente, delimita-se o conceito normativo de tributo a partir do art. 3^o do Código Tributário Nacional, destacando seus elementos estruturais e sua relevância como critério de contenção quando a tributação é utilizada para induzir comportamentos. Em seguida, discutem-se fundamentos constitucionais e limites da extrafiscalidade, bem como técnicas de indução, como seletividade, progressividade e incentivos fiscais, com ênfase em transparência, critérios controláveis e avaliação de eficiência. Na sequência, apresenta-se a arquitetura do IVA dual (IBS/CBS), com não cumulatividade por crédito financeiro e tributação no destino, além da criação do Imposto Seletivo, expressamente qualificado como de caráter extrafiscal e voltado a bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, na forma da lei. Por fim,

¹ COMO CITAR: (ABNT): NOGUEIRA, R. P.; JURUBEBA, F. M. F. O. Lineamentos sobre a Reforma Tributária e a Extrafiscalidade. **JNT Facit Business and Technology Journal**. Qualis A2. ISSN: 2526-4281, Mês de Maio de 2026 - Ed. 74. VOL. 01. Págs. 403-423. Disponível: <http://revistas.faculdadefacit.edu.br>. Acesso em: __/__/__.

² Graduando em Direito pela Universidade Estadual do Tocantins (UNITINS). e-mail: rpncriativo@gmail.com. <https://orcid.org/0009-0005-4236-7323>.

³ Doutora em Direito Constitucional pela Universidade de Fortaleza (UNIFOR/CE); Mestre em Direito Ambiental pela Universidade Estadual do Amazonas (UEA); Professora de Direito Tributário da Universidade Estadual do Tocantins (UNITINS); Professora da Escola Superior da Magistratura Tocantinense (ESMAT); Líder do Grupo de Pesquisa Direito, Cidadania e Justiça Social; Bolsista de Produtividade e Pesquisa da UNITINS; e-mail: fernanda.mf@unitins.br. <https://orcid.org/0000-0002-7327-4796>.

realiza-se leitura setorial dos potenciais impactos regulatórios e distributivos sobre indústria, serviços, agropecuária, energia e comércio exterior, salientando que a regulamentação e a engenharia de implementação serão decisivas para a efetividade do modelo e para a mitigação de efeitos colaterais indesejados.

Palavras-chave: Reforma tributária. Extrafiscalidade. EC 132/2023. Imposto Seletivo. IVA dual (IBS/CBS).

ABSTRACT

This article examines extrafiscality as an inherent dimension of the taxing power and analyzes its role in Brazil's consumption tax reform introduced by Constitutional Amendment No. 132/2023. Methodologically, this is a qualitative bibliographic and documentary study, adopting a doctrinal legal approach grounded in the analysis of constitutional provisions, tax legislation, and relevant scholarship. First, it outlines the statutory concept of tax under Article 3 of the National Tax Code, emphasizing its structural elements and its function as a constraint when taxation is used to steer behavior. It then discusses the constitutional foundations and limits of extrafiscality, as well as key techniques such as selectivity, progressivity, and tax incentives, highlighting the need for transparency, controllable criteria, and efficiency assessment. Next, the paper presents the dual VAT design (IBS/CBS), including non-cumulativity through a financial credit system and destination-based taxation, and addresses the creation of the Selective Tax, expressly characterized as extrafiscal and aimed at goods and services harmful to health or the environment, as defined by law. Finally, it provides a sectoral assessment of potential regulatory and distributive impacts across industry, services, agribusiness, energy, and foreign trade, stressing that detailed regulation and implementation design are decisive for the reform's effectiveness and for mitigating unintended side effects.

Keywords: Tax reform. Extrafiscality. Constitutional Amendment No. 132/2023. Selective Tax. Dual VAT (IBS/CBS).

INTRODUÇÃO

A promulgação da Emenda Constitucional nº 132, em 20 de dezembro de 2023, marca um divisor de águas na história tributária brasileira, especialmente no que se refere à tributação sobre o consumo. O sistema moldado sob a Constituição Federal de 1988 vinha sendo alvo de críticas recorrentes em razão de sua elevada

complexidade, de seus espaços de cumulatividade e do ambiente de intensa litigiosidade, fatores que impactam diretamente a segurança jurídica e o custo de conformidade para contribuintes e Administração. Parte da literatura ressalta, inclusive, a multiplicidade de tributos e a profusão normativa como elementos estruturais do problema, mencionando que o Brasil convive com um número elevado de espécies arrecadatórias e obrigações correlatas, o que contribui para a fragmentação e para a dificuldade de racionalização do sistema.

A EC 132/2023 não é fruto de um movimento repentino, mas de um processo legislativo de maturação prolongada. As Propostas de Emenda à Constituição nº 45/2019 e nº 110/2019 já vinham consolidando, no debate público e institucional, a ideia de reorganizar a tributação do consumo sob a lógica de um Imposto sobre Valor Agregado (IVA), com incidência ampla, não cumulatividade e maior transparência, buscando reduzir distorções econômicas e conflitos de competência. A reforma, nesse sentido, inspira-se em objetivos convergentes: simplificação administrativa, neutralidade econômica e aprimoramento do federalismo fiscal, com um desenho de transição escalonado e governança compartilhada, precisamente para evitar rupturas abruptas e permitir adaptação gradual do sistema.

Contudo, um aspecto que merece atenção especial, e que dialoga diretamente com o objeto deste artigo, é a centralidade conferida à extrafiscalidade na arquitetura reformadora. A emenda constitucional não se limita à racionalização arrecadatória: ela explicita um tributo de vocação regulatória, o Imposto Seletivo, atribuído à União e definido como “de caráter extrafiscal”, incidente sobre bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, na forma da lei. Trata-se de inovação relevante porque, pela primeira vez, o texto constitucional afirma de modo direto a finalidade extrafiscal de um tributo, reforçando a compreensão de que a tributação pode atuar como instrumento de correção de externalidades e indução de condutas, sem que isso afaste o controle jurídico e os limites constitucionais.

Nesse ponto, é importante redigir com rigor: embora o debate público frequentemente associe o Imposto Seletivo a bens como cigarros, bebidas alcoólicas e combustíveis fósseis, a Constituição estabelece o critério material (prejudicialidade à saúde ou ao meio ambiente) e remete a concretização do alcance à legislação complementar, razão pela qual exemplos devem ser apresentados como hipóteses plausíveis, e não como rol fechado previamente definido. A extrafiscalidade, por sua vez, não se esgota no Imposto Seletivo: ela se projeta na calibragem de regimes específicos, na discussão sobre alíquotas diferenciadas e, ainda, na preservação de incentivos regionais, tema no qual a Zona Franca de Manaus ocupa papel central. No

que se refere a esse ponto, a prorrogação do prazo constitucional dos incentivos da Zona Franca de Manaus até 2073 decorre da Emenda Constitucional nº 83/2014, e a reestruturação de sua operacionalização passa a ser tensionada e rediscutida no contexto da nova tributação do consumo.

O presente artigo, portanto, propõe-se a examinar os conceitos de tributo e extrafiscalidade à luz da doutrina e dos fundamentos constitucionais, bem como as principais inovações trazidas pela EC 132/2023 quanto ao IVA dual (IBS/CBS) e ao Imposto Seletivo. A partir disso, busca-se analisar efeitos extrafiscais esperados em setores econômicos específicos, com atenção aos pontos de maior sensibilidade regulatória e distributiva. Por fim, sem deslocar o foco do trabalho, pretende-se registrar que a legitimidade e os limites da extrafiscalidade permanecem submetidos ao controle jurídico-constitucional, razão pela qual o diálogo com parâmetros jurisprudenciais (especialmente quando se discute seletividade, isonomia e racionalidade da diferenciação tributária) integra o pano de fundo interpretativo da temática.

INSTRUMENTOS TRIBUTÁRIOS E EXTRAFISCALIDADE

Os instrumentos tributários são utilizados pelo Estado para ordenar, intervir e induzir comportamentos na ordem econômica. Nesse sentido, também funcionam como verdadeiros “termômetros” da economia, permitindo ao Poder Público estimular ou desacelerar setores específicos conforme a necessidade do momento. Essa dimensão regulatória da tributação é normalmente tratada sob a rubrica da extrafiscalidade, pela qual a prerrogativa estatal de tributar vai além da mera arrecadação, buscando finalidades econômicas, sociais e ambientais, desde que observados os limites constitucionais.

Tributo no Direito Brasileiro: Conceito Normativo e Funções

O conceito jurídico de tributo no Brasil encontra-se consagrado no art. 3º do Código Tributário Nacional (CTN), segundo o qual: “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.” (Brasil, 1966, s/p).

A definição legal evidencia elementos essenciais. Em primeiro lugar, trata-se de prestação pecuniária compulsória, isto é, não depende da vontade do contribuinte: a obrigação tributária decorre diretamente da lei, dispensando qualquer concordância individual com a ocorrência do fato jurídico tributário.

Em seguida, o CTN explicita que o tributo não constitui sanção de ato ilícito, de modo que a cobrança tributária não pode operar como punição por comportamento ilícito; por essa razão, as multas (decorrentes de infrações) não se confundem com tributos.

Também de acordo com o dispositivo normativo, o tributo deve ser instituído em lei, o que concretiza o princípio da legalidade tributária previsto na Constituição Federal (CF/88, art. 150, I). Por fim, a cobrança ocorre mediante atividade administrativa plenamente vinculada, o que significa que, uma vez configurados os pressupostos legais, a Administração deve proceder ao lançamento e à cobrança nos termos definidos em lei, sem espaço para discricionariedade quanto aos elementos essenciais do ato.

Além de delimitar o que é tributo, o art. 3º do CTN cumpre papel metodológico importante para a análise das políticas públicas tributárias: ao excluir a natureza sancionatória e exigir a instituição por lei, o conceito funciona como um critério de contenção para o legislador e para a Administração, evitando que medidas punitivas ou puramente casuísticas sejam travestidas de tributação. Isso é particularmente relevante quando se discute extrafiscalidade, pois a intenção de induzir comportamentos não autoriza a ruptura com a estrutura jurídica do tributo nem a conversão do sistema tributário em instrumento de coerção indireta sem os controles próprios do Estado de Direito.

Também é relevante observar que a definição do CTN não se limita a um enunciado abstrato, pois ela se projeta sobre a prática administrativa e judicial. Se o tributo é cobrado por atividade plenamente vinculada, a atuação estatal deve se submeter aos parâmetros legais do lançamento, da fiscalização e da cobrança, com dever de motivação e respeito às garantias do contribuinte.

Desse modo, ainda que a tributação tenha finalidades para além da arrecadação, a execução concreta do crédito tributário permanece condicionada ao devido processo legal, à transparência decisória e à previsibilidade normativa, elementos indispensáveis para a legitimidade do sistema e para a própria eficácia de políticas indutivas.

Extrafiscalidade: Fundamentos Constitucionais e Limites

A extrafiscalidade deriva do reconhecimento de que a tributação não se destina apenas a formar receita para custear as despesas públicas, mas também pode atuar como instrumento legítimo de intervenção estatal, induzindo escolhas e comportamentos econômicos e sociais. Essa atuação, contudo, não é “livre”: mesmo

quando o objetivo principal é regulatório, o exercício do poder de tributar permanece condicionado às garantias e aos princípios constitucionais tributários. Segundo Valéria Furlan (2025, p. 196):

Sem torneios de linguagem, *fiscalidade* é o emprego da tributação com fins preponderantemente arrecadatários (abastecimento dos cofres públicos).

Extrafiscalidade é o emprego de meios tributários com a finalidade precípua de disciplinar comportamentos de virtuais contribuintes, relegando para um segundo plano a arrecadação do tributo.

Bom exemplo, ao propósito, de “extrafiscalidade” é a concessão de incentivos fiscais, tais como isenções, diminuição de alíquotas, aumento do prazo para pagar etc., com o intuito de estimular o desenvolvimento industrial nas regiões menos favorecidas do País.

A Constituição Federal prevê espécies tributárias, como impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais, cada qual com limites próprios. A distinção importa porque a “margem de conformação” extrafiscal pode variar conforme a espécie e o desenho constitucional de cada tributo. Em regra, aponta-se que impostos tendem a oferecer maior praticidade extrafiscal, especialmente porque não possuem vinculação direta entre receita e despesa, ao contrário do que ocorre em hipóteses de destinação específica.

O texto constitucional legitima a extrafiscalidade em diferentes dispositivos, a exemplo da seletividade e da progressividade. No âmbito do IPI, a Constituição consagra que o imposto “será seletivo, em função da essencialidade do produto” (CF, art. 153, §3º, I), mecanismo que permite graduar a carga conforme a natureza do bem. No ICMS, a Constituição prevê que o imposto “poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços” (CF, art. 155, §2º, III), também possibilitando calibragem tributária conforme critérios de essencialidade. Em matéria urbana, a extrafiscalidade aparece com nitidez no IPTU progressivo no tempo, previsto como sanção urbanística para compelir o adequado aproveitamento do solo urbano, em consonância com a função social da propriedade (CF, art. 182, § 4º, II). No campo rural, a Constituição prevê que o ITR será progressivo e terá alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas (CF, art. 153, §4º, I), reforçando a finalidade de indução de condutas.

Mais recentemente, no contexto da reforma tributária do consumo, a Constituição passou a prever o Imposto Seletivo, voltado à incidência sobre a produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, nos termos de lei complementar, desenho que explicita a vocação regulatória desse tributo.

Kiyoshi Harada, (2024, p. 13) traz a seguinte informação:

O inciso VIII do *caput* do art. 153 institui a favor da União o imposto incidente sobre produtos nocivos à saúde e ao meio ambiente, com suposta finalidade ordinatória. Ficou conhecido como Imposto Seletivo – IS. De Início previa a incidência sobre cigarros, fumos, bebidas alcoólicas e não alcoólicas, combustíveis, energia elétrica, comunicação, transporte e automóveis novos. A inclusão de automóvel novo sinalizava tratar-se de imposto de finalidade arrecadatória, fazendo o imposto recair sobre produtos mais rentáveis e de baixo custo operacional.

Devido à falta de consenso entre os parlamentares, ficou para a lei complementar definir os produtos sobre os quais incidirá o IS.

Manoel Cavalcante de Lima Neto, no livro, *Estudos sobre a reforma tributária brasileira* (2025, p. 13) diz que:

O Imposto Seletivo não incidirá sobre as exportações nem sobre as operações de energia elétrica e com telecomunicações, conforme o art. 153, § 6º, I, da CF/88, fazendo clara referência ao entendimento do Supremo Tribunal Federal no RE 714.139, quando tratou sobre a técnica adotada pelo legislador estadual em relação ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS): “discrepam do figurino constitucional alíquotas sobre as operações de energia elétrica e serviços de telecomunicação em patamar superior ao das operações em geral, considerada a essencialidade dos bens e serviços”²¹⁹, quando questionado sobre o que entendia por supérfluo, para fins de tributação, privilegiando assim o princípio da essencialidade.

O imposto Seletivo não tem a arrecadação como seu objetivo principal, mas regular o comportamento do consumidor, reduzindo o uso de itens prejudiciais, geralmente cobrado uma única vez, no momento da produção ou importação. Ele funcionará com um imposto extra, calculado separadamente e não compõe a base de cálculo da nova CBS e IBS.

Técnicas Extrafiscais: Seletividade, Progressividade e Incentivos

A extrafiscalidade se concretiza por técnicas tributárias específicas, dentre as quais se destacam a seletividade, a progressividade e a concessão de isenções e incentivos fiscais, cada uma com racionalidades próprias.

A seletividade de alíquotas permite tributar mais gravosamente bens considerados supérfluos e aliviar a tributação de bens essenciais. A lógica subjacente é variar a carga tributária conforme a essencialidade do bem ou serviço: quanto mais essencial, menor deve ser a incidência; quanto menos essencial, maior pode ser a tributação, como usualmente se exemplifica com produtos associados a externalidades negativas, a exemplo de cigarros e bebidas alcoólicas (sem prejuízo de a conformação concreta depender do tributo específico e de seus limites constitucionais).

No mesmo sentido, a progressividade consiste no aumento de alíquotas à medida que cresce a base de cálculo, como técnica apta a realizar objetivos de justiça fiscal e indução de comportamentos, sendo frequente a menção ao imposto sobre a renda como exemplo de estrutura progressiva.

Embora a seletividade e a progressividade sejam frequentemente apresentadas como técnicas de indução, convém destacar que sua eficácia depende de desenho normativo consistente e de coerência com os objetivos declarados. A seletividade, por exemplo, não se reduz a uma preferência moral por “essencial” ou “supérfluo”, pois exige critérios minimamente objetivos e controláveis para que a diferenciação de alíquotas não se converta em discriminação arbitrária. Por isso, quanto mais intensa for a diferenciação tributária, maior tende a ser a exigência de fundamentação racional e de compatibilidade com a isonomia, inclusive para evitar distorções que elevem excessivamente o custo de bens necessários ou onerem, de modo regressivo, parcelas mais vulneráveis da população.

No caso da progressividade, a técnica costuma ser justificada por razões de justiça fiscal e por objetivos distributivos, mas ela também pode ser pensada como mecanismo de correção de externalidades e de organização de mercados, desde que respeitados os limites de cada tributo e a estrutura constitucional que o conforma. Em termos práticos, progressividade não significa apenas “aumentar alíquotas”, mas calibrar a incidência de maneira proporcional a determinada grandeza econômica, prevenindo tanto a neutralização do efeito indutivo quanto a criação de barreiras excessivas à atividade econômica regular. A progressividade, portanto, pode dialogar com extrafiscalidade, mas não prescinde de análise de impacto e de desenho que minimize efeitos colaterais indesejados.

Já as isenções e incentivos fiscais operam como mecanismo de estímulo direcionado, voltado a setores, atividades ou regiões consideradas estratégicas. No entanto, a literatura costuma apontar que tais instrumentos exigem avaliação rigorosa de eficiência e transparência, porque podem produzir simultaneamente ganhos localizados (como atração de investimentos e manutenção de empregos) e custos relevantes, como renúncia de receita e potenciais distorções alocativas.

Quanto a eles, é importante distinguir a finalidade declarada do mecanismo utilizado para alcançá-la. Um incentivo pode ter intenção extrafiscal legítima, como fomentar inovação, reduzir desigualdades regionais ou internalizar benefícios ambientais, mas sua implementação precisa observar critérios de transparência, delimitação temporal, condições verificáveis e mecanismos de avaliação periódica. Sem esses elementos, a extrafiscalidade corre o risco de perder densidade normativa

e se transformar em política tributária pouco controlável, com potencial de perpetuação de benefícios sem contrapartida e com dificuldade de mensurar resultados sociais concretos.

Há tributos regulatórios específicos com finalidade extrafiscal explícita, como o Imposto Seletivo previsto na EC 132/2023, cuja modelagem constitucional destaca a intenção de desestimular bens e serviços prejudiciais à saúde e ao meio ambiente, reforçando a tributação como instrumento de política pública.

Por fim, quando se fala em tributos regulatórios específicos, a análise extrafiscal tende a ganhar clareza, porque a própria estrutura do tributo já nasce orientada à indução de comportamentos. Ainda assim, a finalidade regulatória não afasta a necessidade de compatibilidade com garantias constitucionais e com parâmetros de racionalidade econômica, especialmente para evitar que o tributo produza simples deslocamento de consumo para mercados informais ou efeitos regressivos não pretendidos. Em outros termos, a extrafiscalidade se realiza com mais consistência quando a técnica tributária é acompanhada de critérios normativos claros, avaliação de impactos e controle jurídico, sob pena de o instrumento perder efetividade e comprometer a legitimidade do sistema.

O Brasil tem um histórico relevante de uso de instrumentos extrafiscais, mas muitas vezes com resultados ambíguos. A experiência brasileira também revela que os incentivos fiscais, embora capazes de produzir efeitos positivos, como manutenção de postos de trabalho, atração de plantas industriais e alguma desconcentração espacial da atividade econômica, frequentemente vêm acompanhados de resultados ambíguos do ponto de vista fiscal e distributivo.

De um lado, a renúncia de receita pode se tornar expressiva e persistente, sobretudo quando benefícios se alongam no tempo ou se multiplicam por exceções; de outro, surge a necessidade de aferir eficiência (se o incentivo gera efeito adicional real ou apenas remunera decisões que ocorreriam de todo modo) e equidade (quem, de fato, suporta o custo do benefício e quem se apropria do ganho). Esse debate ganha ainda mais relevo no ambiente da reforma tributária, que busca maior neutralidade e redução de distorções, justamente porque incentivos setoriais e regionais tendem a tensionar a uniformidade pretendida por um IVA moderno e a elevar o custo de coordenação federativa, exigindo transparência, critérios objetivos e avaliação periódica para que a extrafiscalidade não se converta em privilégio tributário de baixa controlabilidade.

A REFORMA TRIBUTÁRIA DO CONSUMO E A EC 132/2023

Formação do Consenso Político e Evolução do Debate

O debate sobre reforma tributária no Brasil não é recente. Desde a promulgação da Constituição de 1988, sucederam-se diversas tentativas de simplificação e reorganização do sistema, quase sempre marcadas por disputa federativa e setorial. A complexidade do modelo anterior, sobretudo na tributação sobre o consumo, foi reiteradamente apontada como fator de cumulatividade, insegurança jurídica, distorções de preços relativos e elevado custo de conformidade, o que alimentou, ao longo de décadas, a busca por um desenho mais neutro e transparente. Renato Barbosa Silva, no seu livro – Tributos no Brasil e a reforma tributária (2024, p. 8) destaca que:

Perseguida há anos por diferentes presidentes, a reforma busca tornar mais simples e justo o cipoal de impostos, taxas e contribuições cobrados do sistema produtivo e dos cidadãos, de modo a estimular o consumo, atrair investidores, dinamizar a economia, gerar empregos, aumentar a arrecadação estatal e garantir mais verbas para políticas públicas.

Nesse ambiente, ganharam relevo as Propostas de Emenda à Constituição PEC 45/2019 e PEC 110/2019, que, embora com arquiteturas próprias, convergiram no propósito de unificar tributos sobre o consumo sob um Imposto sobre Valor Agregado (IVA) de base ampla e não cumulativa, com racionalização de regras e redução de conflitos de competência. No caso da PEC 45/2019, sua origem formal está registrada na Câmara dos Deputados desde 2019, e o processo de amadurecimento político do texto culminou, após tramitação bicameral e ajustes, na promulgação da Emenda Constitucional nº 132, em dezembro de 2023.

A consolidação do texto final decorreu não apenas de escolhas técnicas, mas de uma janela política específica. A partir de 2023, o debate ganhou impulso com maior articulação entre Congresso e Executivo, em torno de um modelo que buscasse compatibilizar simplificação, neutralidade e preservação do pacto federativo. Essa dimensão política é relevante para compreender por que a EC 132/2023 não se limitou a “trocar tributos”, mas estruturou um regime de transição longo, com governança compartilhada e mecanismos de mitigação de perdas e assimetrias, justamente para viabilizar a mudança sem ruptura abrupta

Arquitetura do IVA Dual: IBS, CBS e Imposto Seletivo

A EC 132/2023 promove alteração substancial do Sistema Tributário Nacional previsto no Título VI da Constituição Federal, reorganizando a tributação sobre o

consumo por meio de um IVA dual, formado por dois tributos com bases e lógica convergentes: o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS). Em linhas gerais, o IBS é instituído sob competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios, enquanto a CBS é de competência da União, ambos com base ampla e desenho voltado à não cumulatividade e à incidência no destino.

No tocante ao IBS, a Constituição estabelece diretrizes que indicam um tributo incidente sobre operações com bens materiais e imateriais, inclusive direitos, e com serviços, alcançando também importações e priorizando a tributação no destino. A não cumulatividade é estruturada mediante sistemática de crédito financeiro, o que evita reduzir o mecanismo a uma ideia de crédito de insumos, pois o foco constitucional recai sobre a lógica de créditos e débitos de forma mais abrangente, conforme vier a ser disciplinado pela legislação complementar.

A CBS, por sua vez, é concebida com redação constitucional similar no núcleo de funcionamento, com objetivo de uniformizar regras essenciais e reduzir a fragmentação normativa típica de tributos com bases parcialmente sobrepostas. A ideia de fundo do IVA dual é permitir transparência e coerência estrutural: ainda que sejam tributos distintos (por repartição federativa e natureza jurídica), IBS e CBS operam como um sistema integrado na tributação do consumo, reduzindo cumulatividade e harmonizando obrigações.

Além do IVA dual, a EC 132/2023 cria o Imposto Seletivo (IS), de competência da União, com finalidade regulatória e incidência sobre bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, nos termos da lei. É importante registrar, por rigor técnico, que a Constituição delimita o critério material (prejudicialidade) e remete a concretização do alcance à legislação, razão pela qual exemplos práticos devem ser apresentados com cautela, como “por exemplo, bebidas alcoólicas e cigarros, conforme venha a ser definido em lei”, evitando listas fechadas não confirmadas pelo texto constitucional.

No que se refere ao “desmonte” do sistema anterior, o eixo de substituição é relativamente claro: PIS e Confins tendem a ser absorvidos pela CBS; ICMS e ISS tendem a ser substituídos pelo IBS; e o IPI tem seu papel redesenhado, com preservação de mecanismos voltados à competitividade da Zona Franca de Manaus dentro da transição e da regulamentação específica. A alteração não é instantânea, porque a própria reforma se estruturou em etapas, combinando testes iniciais e implantação gradual até o encerramento da convivência de regimes.

Quanto ao calendário, o marco institucional divulgado indica que 2026 funciona como ano de teste (com alíquotas reduzidas e compensação), 2027 inaugura a cobrança efetiva da CBS e do Imposto Seletivo, e a transição do IBS se intensifica a partir de 2029, com escalonamento até 2032 e previsão de extinção total de ICMS e ISS em 2033. Assim, mais do que “substituição imediata”, a EC 132/2023 desenha uma convivência controlada para permitir adaptação administrativa e econômica, com governança federativa e regras de operacionalização.

Núcleo Constitucional: Competências, não Cumulatividade e Destino

No plano constitucional, a EC 132/2023 introduz o art. 156-A, que estabelece a competência compartilhada para o IBS e suas diretrizes estruturantes. Entre essas diretrizes, destacam-se a não cumulatividade com sistemática de crédito financeiro, a incidência sobre operações com bens (materiais e imateriais), inclusive direitos, e com serviços, a incidência sobre importações e a cobrança no destino, com alíquota uniforme em âmbito nacional, ressalvadas hipóteses de regimes específicos. Trata-se de núcleo normativo que revela o objetivo de uniformização das regras essenciais, reduzindo divergências e litigiosidade típicas de sistemas com múltiplos tributos sobre bases próximas. O art. 156-A, introduzido pela EC 132/2023, define a competência para o IBS:

Art. 156-A. Compete aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir imposto sobre bens e serviços, observadas as seguintes diretrizes:
I-será não cumulativo e adotará a sistemática de crédito financeiro;
II - incidirá sobre operações com bens materiais e imateriais, inclusive direitos, e com serviços;
III-incidirá também sobre importações;
IV-será cobrado no destino;
V - terá alíquota uniforme em todo o território nacional, ressalvadas hipóteses de regimes específicos.

A CBS é disciplinada no texto constitucional em dispositivo próprio, com estrutura convergente, buscando garantir uniformidade de regras e não cumulatividade, em linha com o projeto de simplificação. Na prática, IBS e CBS passam a compor um conjunto de normas com pretensão de neutralidade e previsibilidade, deslocando parte relevante dos conflitos atuais (principalmente de delimitação de competência e de base tributável) para um modelo de regra geral de incidência e mecanismos padronizados de crédito e débito.

No que tange ao Imposto Seletivo, a Constituição atribui à União competência para instituí-lo e explicita seu caráter extrafiscal, indicando finalidade de desestímulo e correção de externalidades associadas a determinados bens e serviços. Essa explicitação é relevante, porque reduz o espaço de controvérsia quanto à finalidade

primordial do tributo: não se trata apenas de arrecadar, mas de regular comportamentos e endereçar objetivos de saúde pública e proteção ambiental, dentro dos limites constitucionais e legais. O art. 153, VIII, CF, dispõe sobre o Imposto Seletivo: Art. 153. Compete à União instituir: [...] VIII – imposto seletivo, de caráter extrafiscal, sobre bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, na forma da lei.

Essa previsão expressa de caráter extrafiscal é um marco, pois é a primeira vez que a Constituição brasileira explicita de forma tão direta a natureza extrafiscal de um tributo, o que fortalece sua defesa jurídica em eventuais contestações.

De todo modo, o núcleo constitucional não esgota a disciplina. A reforma exige regulamentação detalhada, o que explica a fase posterior de leis complementares e a construção de governança operacional. A própria Administração Tributária federal descreve o período de testes em 2026 e a implantação progressiva como etapas necessárias para implantação segura e para compatibilização com o encerramento do regime anterior.

Extrafiscalidade e Reforma: O Imposto Seletivo e a Calibragem do IVA Dual

A reforma não apenas reorganiza a tributação do consumo, como também torna mais visível a dimensão extrafiscal do sistema. O Imposto Seletivo, por definição constitucional, nasce vocacionado à função regulatória, incidindo sobre bens e serviços considerados prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, na forma da lei. Nesse ponto, a EC 132/2023 aproxima a política tributária de agendas contemporâneas de governança pública, ao reconhecer que tributos podem servir como instrumentos de correção de externalidades, desde que respeitados princípios como legalidade, isonomia e segurança jurídica. Fernanda Nogueira (2024, p. 128) ressalta:

Enquanto as normas com finalidades fiscais estabelecem comparações entre os sujeitos passivos baseadas em sua capacidade contributiva, as normas com finalidades extrafiscais estabelecem comparações baseadas em outras finalidades. Nesses casos, como postula Humberto Ávila, deve haver uma relação de pertinência, fundada e conjugada, entre o critério de comparação e finalidade eleita, devendo-se, ainda, respeitar o postulado da proporcionalidade.

Além do IS, a extrafiscalidade pode dialogar com a calibragem de alíquotas, regimes específicos e tratamentos diferenciados dentro do sistema do IVA dual, embora essa possibilidade exija cautela. O modelo do IVA busca neutralidade e simplificação, de modo que diferenciações setoriais excessivas podem reintroduzir

complexidade, elevar custos de conformidade e tensionar a uniformidade pretendida. Assim, o uso extrafiscal no âmbito do IBS e da CBS tende a ser juridicamente mais sensível e politicamente mais controvertido, devendo ser analisado à luz da finalidade do IVA e dos limites constitucionais e legais.

Em síntese, a extrafiscalidade é tradicionalmente debatida no direito tributário brasileiro e, há décadas, a tributação é utilizada como instrumento de indução e regulação, especialmente para fins sociais, econômicos e, cada vez mais, ambientais. A EC 132/2023, ao inserir no próprio texto constitucional um tributo explicitamente extrafiscal e ao reorganizar a tributação sobre o consumo, reposiciona esse debate: de um lado, amplia a legitimidade formal do uso regulatório do tributo; de outro, exige atenção metodológica para que a extrafiscalidade não se converta em exceção permanente que comprometa neutralidade, simplicidade e transparência do novo sistema.

IMPACTOS EXTRAFISCAIS E LEITURA SETORIAL DA REFORMA

A EC 132/2023 reorganiza a tributação sobre o consumo e, ao mesmo tempo, reposiciona o papel extrafiscal do sistema tributário, sobretudo pelo desenho do Imposto Seletivo e pela busca de neutralidade, transparência e não cumulatividade no IVA dual (IBS/CBS).

A análise setorial é relevante porque os efeitos econômicos da reforma não se distribuem de modo uniforme, mas variam conforme a estrutura de custos, o grau de formalização, o perfil de insumos, a posição na cadeia produtiva, a capacidade de repasse de preços e a existência (ou não) de regimes especiais no modelo anterior.

Além disso, a própria extrafiscalidade, quando aplicada por seletividade, incentivos ou tributação ambiental, pode produzir impactos intencionais (indução) e efeitos colaterais (redistribuição de carga, assimetrias regionais, pressão inflacionária localizada), o que exige cuidado analítico e atenção à regulamentação

Indústria: Crédito Financeiro, Simplificação e Seletividade Ambiental

A indústria é um dos setores mais diretamente afetados pela reforma tributária, sobretudo pela criação do IBS e pela estrutura de não cumulatividade organizada sob sistemática de crédito financeiro. Em termos gerais, a unificação e a padronização de regras tendem a reduzir a complexidade e o custo de conformidade, especialmente em cadeias longas e intensivas em etapas, nas quais a cumulatividade e as disputas sobre creditamento, classificação e competência historicamente geraram custos ocultos e litigiosidade. Essa expectativa é frequentemente apontada

na literatura que analisou o sistema anterior e seus efeitos sobre preços relativos e organização das cadeias produtivas. Conforme enfatiza Fernanda Nogueira (2024, p. 48):

A não cumulatividade, portanto, deve garantir que o número de etapas seja indiferente para o tamanho da carga fiscal incidente na cadeia. Para isso, a constituição prevê que o tributo incidente em uma etapa da cadeia seja compensado na etapa seguinte. Por outro lado, a não cumulatividade não deve dar guarda a abusos, ou seja, a uma transferência de gastos de pessoas físicas para pessoas jurídicas, a fim de reduzir, artificialmente, a carga tributária da cadeia. Daí a ideia de que o “consumo pessoal” é uma exceção ao creditamento, que está prevista no art. 156-A, § 1º, VIII, da CF.

Nesse contexto, é mais adequado afirmar que o IBS “permite crédito financeiro e neutralização da cumulatividade ao longo da cadeia”, e não apenas que “gera crédito amplo de insumos”, pois a lógica constitucional pretende ser mais abrangente do que o conceito tradicional de insumo. Na prática, segmentos industriais com elevada aquisição de bens e serviços ao longo da cadeia (como automotivo, metalurgia e química) tendem a perceber com maior intensidade os efeitos da não cumulatividade plena, desde que a regulamentação assegure operacionalização eficiente dos créditos e segurança quanto à tomada e à compensação.

Ao mesmo tempo, a introdução do Imposto Seletivo pode produzir efeito extrafiscal direto sobre cadeias industriais associadas a bens e serviços considerados prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, conforme definido em lei complementar. Aqui, o impacto não é meramente arrecadatário: o objetivo é internalizar externalidades e desestimular determinados padrões de consumo e produção, o que pode reduzir demanda, acelerar substituições tecnológicas e induzir mudanças de processo. É recomendável, contudo, redigir com cautela exemplos específicos, evitando listas fechadas antes da concretização legislativa. Além disso, a reforma prevê mecanismos para manutenção de incentivos fiscais regionais, como os da Zona Franca de Manaus, visando preservar empregos e a competitividade local. Esse ponto costuma ser decisivo para a indústria instalada em determinados polos e para cadeias dependentes de arranjos logísticos e fiscais que, no modelo anterior, funcionavam como instrumentos de política regional.

Com efeito, a extrafiscalidade industrial não se esgota na EC 132/2023. Tributos como o Imposto de Importação (II) e o IPI, em diferentes momentos históricos, foram utilizados como ferramentas de política econômica e industrial, seja para modular concorrência externa, seja para orientar consumo e produção. Em termos gerais, o II possui vocação regulatória típica na política comercial, e a variação de alíquotas pode encarecer importados e proteger setores domésticos em

conjunturas específicas; já o IPI, por meio de seletividade e regimes diferenciados, também foi manejado com finalidades que ultrapassam a mera arrecadação. O ponto central, aqui, é que o sistema tributário brasileiro sempre conviveu com instrumentos de indução, mas a reforma desloca parte desse debate para o Imposto Seletivo e para o desenho do IVA dual, exigindo coerência para não reintroduzir complexidade.

Serviços: Redistribuição de Carga e Mecanismos de Mitigação

O setor de serviços, responsável por cerca de 70% da atividade econômica, tende a sentir impactos diferenciados, especialmente porque a padronização do IVA dual (IBS/CBS) pode alterar a distribuição de carga em atividades que, no regime anterior, usufruíam de alíquotas reduzidas, regimes especiais ou bases de cálculo menos onerosas em comparação a segmentos industriais. Assim, é plausível que determinados serviços experimentem aumento relativo de carga, sobretudo quando houver menor capacidade de apropriação de créditos (por exemplo, em estruturas de custo concentradas em mão de obra) e maior repasse ao preço final.

Esse risco é particularmente sensível em áreas de relevância social, como saúde e educação privadas, e também atividades culturais, porque a elevação de custo pode repercutir em preços e acesso, com efeitos regressivos indiretos sobre usuários. O equacionamento se dá, essencialmente, pela regulamentação: regimes diferenciados, reduções de alíquota, *cashback* e outras técnicas de mitigação podem ser discutidas como instrumentos para evitar oneração desproporcional de serviços essenciais, sem comprometer a lógica geral do IVA. A respeito do *cashback*, Kiyoshi Harada (2024, p.27) argumenta que:

Esse é um dos dispositivos mais polêmicos. Fala-se em devolução do imposto para reduzir desigualdades de renda. Em relação ao ICMS a norma estaria correta, pois esse imposto é embutido no preço que é pago pelo consumidor final, que acaba sendo o contribuinte de fato. Mas o IBS é tributado por fora, isto é, o encargo financeiro do imposto é suportado exclusivamente pelo contribuinte, que não é, o encargo financeiro do imposto é suportado exclusivamente pelo contribuinte, não terá como repassar ao consumidor final por via de repercussão econômica. Logo, não cabe falar de devolução do que não pagou, nem suportou. Em segundo lugar, como a lei complementar irá eleger os beneficiários do *CASHBACK* configura um segundo Bolsa Família criado pelo descuido legislador apressado.

Há especialistas tributários que defendem a implementação de mecanismos compensatórios para esses setores, por meio de alíquotas diferenciadas ou créditos tributários específicos, garantindo a continuidade dos serviços essenciais sem perdas de qualidade. Além disso, a digitalização dos serviços e a economia digital demandam regras específicas para garantir a correta tributação sem distorções, desafio que a EC 132/2023 aborda parcialmente por meio da regulamentação infralegal.

Nesse aspecto, é mais preciso afirmar que a EC 132/2023 desenha diretrizes constitucionais e remete a detalhamento por lei complementar e atos operacionais, e não que o tema se resolve apenas por regulamentação infralegal. Cabe ainda registrar que, no setor de serviços, a extrafiscalidade pode aparecer de modo indireto: não apenas por “tributo seletivo”, mas também pela calibragem de tratamentos tributários voltados a objetivos públicos, como inovação, formalização e redução de assimetrias regionais. Todavia, como o IVA dual busca neutralidade, tais calibrações devem ser excepcionais e justificadas por critérios transparentes, sob pena de reconstruir o mosaico de regimes especiais que a reforma pretende superar.

Agropecuária: Crédito, Sustentabilidade e Incentivos Regionais

Dado o amplo apoio fiscal incorporado ao crédito rural por meio de subsídios e isenções fiscais, o governo federal está bem posicionado para aprimorar os incentivos, aumentando a parcela do financiamento vinculada a resultados de sustentabilidade. Um desenho de crédito projetado de forma mais estratégica poderia acelerar a adoção de práticas sustentáveis e, ao mesmo tempo, apoiar ganhos de produtividade sem converter mais terras (Afflalo *et al*, 2026).

O Imposto Seletivo sobre insumos e produtos com impacto ambiental elevado, como defensivos agrícolas e combustíveis fósseis, pode representar aumento de custos e incentivo à adoção de práticas agrícolas sustentáveis. A regulamentação detalhada será crucial para equilibrar incentivos e encargos, evitando perda de competitividade e mantendo a sustentabilidade ambiental. Esse entendimento se firma no artigo 43, §4º da Constituição Federal de 1988, incluída pela emenda constitucional 132/2023: “Sempre que possível, a concessão dos incentivos regionais a que se refere o §2º, III, considerará critérios de sustentabilidade ambiental e redução das emissões de carbono”. Esse dispositivo fornece base sólida para discutir como políticas regionais, historicamente centradas em desenvolvimento e desconcentração, passam a ser condicionadas por parâmetros ambientais, reforçando o diálogo entre tributação e políticas climáticas.

A Constituição Federal de 1988, também traz em seu artigo 153, §4º, inciso I, mais uma forma de extrafiscalidade no que tange ao Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, que determina que o imposto “será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas”.

Cumprido, ainda, acrescentar que o setor agropecuário também é particularmente sensível a efeitos de transição e a assimetrias de formalização. Uma implementação eficiente do creditamento e da restituição de créditos (quando houver

saldos acumulados em exportação, por exemplo) é crucial para que o desenho constitucional se converta em redução real de custo e não em aumento de capital de giro imobilizado. Esse aspecto operacional pode ser decisivo para pequenos e médios produtores, cujas margens são mais estreitas e cuja capacidade administrativa é menor.

Energia: Imposto Seletivo e Transição para Matrizes de Menor Carbono

O setor de energia é um dos campos em que a extrafiscalidade tende a ser mais visível, especialmente na tributação sobre combustíveis fósseis, por sua relação direta com emissões e custos ambientais. A EC 132/2023 introduz instrumentos fiscais capaz de internalizar custos ambientais antes ignorados pela tributação tradicional, contribuindo para a transição energética e o estímulo a fontes renováveis. A lógica do Imposto Seletivo, tal como previsto na Constituição, permite desenhar instrumentos capazes de internalizar externalidades e induzir substituições tecnológicas e comportamentais, desde que o recorte de incidência seja estabelecido por lei complementar e acompanhado de mecanismos de implementação eficientes.

O aumento da carga tributária sobre combustíveis fósseis pode gerar efeito extrafiscal positivo, estimulando a substituição por energias limpas e a inovação tecnológica no setor. Entretanto, há preocupação quanto ao impacto sobre o custo de energia para a indústria e consumidores finais, demandando políticas compensatórias para evitar aumento da inflação e perda de competitividade. A EC 132/2023 reforça essa orientação ao acrescentar ao art. 225, §1º, inciso VIII, o dever de manter regime fiscal favorecido para biocombustíveis e para o hidrogênio de baixa emissão de carbono, na forma de lei complementar, assegurando tributação inferior a incidente sobre combustíveis fósseis, com diferencial competitivo, *verbis*:

VIII - manter regime fiscal favorecido para os biocombustíveis e para o hidrogênio de baixa emissão de carbono, na forma de lei complementar, a fim de assegurar-lhes tributação inferior a incidente sobre os combustíveis fósseis, capaz de garantir diferencial competitivo em relação a estes, especialmente em relação à contribuição de que trata o art. 195, V, e aos impostos a que se referem os arts. 155, II, e 156-A.

Observa-se, pois, que o texto constitucional direciona a política tributária para favorecer fontes de menor emissão, combinando desestímulo a combustíveis fósseis e diferenciação competitiva para biocombustíveis e hidrogênio de baixa emissão.

Comércio Exterior: Destino, Neutralidade e Instrumentos de Política Comercial

Embora a reforma tenha como princípio a neutralidade e a tributação no destino, o novo arranjo pode impactar a dinâmica de competitividade externa, sobretudo pela forma de operacionalização do IVA dual, pela disciplina de créditos em exportações e pela transição do modelo anterior. A regra do destino tende a reforçar a lógica de desoneração de exportações e tributação de importações no consumo interno, mas o resultado prático dependerá do desenho de restituição/compensação de créditos e da coordenação regulatória para evitar fricções operacionais

A utilização de impostos e taxas nem sempre é só para arrecadar receita, pode o Estado por meio da extrafiscalidade regular mercado, orientar concorrência e, em certos contextos, estabilizar cadeias de abastecimento ou proteger setores estratégicos, sempre observando compromissos internacionais aplicáveis. O imposto de importação no Brasil é um exemplo, este regula a entrada de mercadorias e pode ser utilizado para alavancar a produção nacional e controlar preços. “A extrafiscalidade, ao incidir sobre determinados produtos importados, pode servir também para proteger setores estratégicos da economia nacional, mas deve ser usada com cautela para não violar regras de comércio internacional.” Fernanda Nogueira (2024, p. 48).

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A Emenda Constitucional nº 132/2023 promove uma reconfiguração estrutural da tributação sobre o consumo no Brasil, ao instituir o IVA dual (IBS/CBS) e ao introduzir, de forma expressa, o Imposto Seletivo, de caráter extrafiscal. Trata-se de um redesenho voltado a objetivos reiteradamente apontados como necessários no sistema brasileiro: simplificação, maior transparência, redução de cumulatividade e busca de neutralidade econômica, sem ignorar a complexidade federativa que historicamente tensiona a repartição de competências e receitas. Nesse cenário, a reforma não deve ser compreendida como mera “substituição de tributos”, mas como mudança de modelo, com transição longa e dependente de regulamentação detalhada para concretizar suas promessas de eficiência e segurança jurídica.

Do ponto de vista teórico, a análise empreendida demonstra que a extrafiscalidade não constitui exceção marginal no direito tributário brasileiro. Ao contrário, ela se projeta como dimensão inerente ao poder de tributar, desde que submetida aos princípios constitucionais tributários e aos direitos fundamentais. A inovação da EC 132/2023, nesse particular, está em tornar explícito, no texto constitucional, um tributo concebido primordialmente para finalidades regulatórias,

o Imposto Seletivo, reforçando a tributação como instrumento apto a induzir condutas e endereçar externalidades relacionadas à saúde e ao meio ambiente, sempre na dependência de conformação legislativa e de controles de proporcionalidade, isonomia e racionalidade.

No plano setorial, observou-se que os efeitos da reforma e de seus instrumentos extrafiscais não se distribuem de modo uniforme. A indústria tende a ser beneficiada pela padronização e pela lógica da não cumulatividade com sistemática de crédito financeiro, sobretudo em cadeias longas e intensivas em etapas, embora determinados segmentos associados a externalidades ambientais possam experimentar impactos relevantes diante da incidência do Imposto Seletivo, conforme vier a ser delineada em lei complementar. A agropecuária, por sua vez, pode perceber ganhos com o funcionamento do creditamento e com a redução de efeitos em cascata, mas permanece sensível à implementação prática, em especial quanto à restituição de créditos e ao custo financeiro da transição, o que pode afetar produtores com menor capacidade administrativa. No setor de serviços, a discussão se torna particularmente delicada, pois a uniformização e a redistribuição de carga podem tensionar atividades de relevância social (como saúde e educação privadas), exigindo desenho normativo capaz de mitigar efeitos regressivos sem reintroduzir complexidade sistêmica. O setor energético figura como campo evidente de extrafiscalidade ambiental, sobretudo na contraposição entre combustíveis fósseis e fontes de menor emissão, tema que demanda coordenação com políticas públicas para evitar repasses inflacionários indesejados. No comércio exterior, por fim, a efetividade do modelo depende menos de enunciados gerais e mais da engenharia de implementação, especialmente na dinâmica de créditos, restituições e interoperabilidade, fatores que impactam competitividade e segurança jurídica.

Em síntese, a EC 132/2023 inaugura um novo arranjo tributário em que a extrafiscalidade assume protagonismo mais visível e mais formalizado, mas não deixa de exigir prudência técnica. A promessa de um sistema mais simples e neutro convive com a necessidade de instrumentos regulatórios e com a preservação de políticas regionais, o que coloca a regulamentação, a coordenação federativa e a capacidade institucional como variáveis decisivas para o sucesso do modelo. O desafio, portanto, é implementar a reforma de modo equilibrado: assegurar que a extrafiscalidade seja exercida com critérios transparentes e controláveis, evitando que se converta em exceção permanente geradora de novos privilégios, e garantir que a transição produza, de fato, maior previsibilidade, menor litigiosidade e melhor qualidade regulatória na tributação do consumo.

REFERÊNCIAS

AFFLALO, Lucas. ASSUNÇÃO Juliano, HOOVER Natalie e WALLOCK Wiliam. **Financiamento da Agropecuária Sustentável**. Disponível em: <https://www.climatepolicyinitiative.org/pt-br/publication/financiamento-da-agropecuaria-sustentavel-no-cerrado/>. Acesso em 10 abr 2026.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988** Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 10 abr 2026.

BRASIL. **Código Tributário Nacional (CTN)**. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em 27 abr 2026.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em 05 mar 2026.

FURLAN, Valéria. **Apontamentos de Direito Tributário** – 4. ed. - São Paulo: Editora Juspodivm, 2025. 632 p.

HARADA, Kiyoshi. **Comentários à reforma tributária aprovada pela EC nº 132/2023**: artigo por artigo – 1.ed. – São Paulo: Rideel, 2024.

NETO, Manoel Cavalcante de Lima. **Estudos sobre a Reforma Tributária Brasileira**. [livro eletrônico] São Paulo: Editora Dialética, 2025. 2000 Kb; ePUB.

NOGUEIRA, Fernanda. **Reflexões sobre a reforma tributária**: EC nº 132/2023 – 1. ed. – São Paulo: Rideel 2024.

SILVA, Renato Barbosa. **Tributos no Brasil e a Reforma Tributária**: desafios, perspectivas e tecnologia [livro eletrônico] – São Paulo: Editora Dialética, 2024. 2000 Kb; ePUB.