

Debates sobre reforma tributária: foco no imposto seletivo

Na semana passada foi aprovado, em dois turnos, pela Câmara dos Deputados, o texto proposto para reforma da tributação sobre o consumo de bens e serviços, nos termos divulgados no Parecer do Plenário da Comissão Especial, constituída para examinar a Proposta de Emenda à Constituição (PEC) nº 45-A, de 2019, PRLP nº 2, de 5/7/2023, e respectivo substitutivo, remanescendo alguns destaques ainda a serem votados.

Com isso, a PEC nº 45-A será encaminhada ao Senado, ali passando também por dois turnos. No início do mês de junho o relator do substitutivo à PEC havia levado a público, de forma resumida, o fruto dos trabalhos constituído para analisar e discutir a dita proposta.



Elidie Palma Bifano
professora e advogada

Se aprovada a PEC 45-A, as mudanças na tributação do consumo são muito

grandes, como vem sendo divulgado, invertendo-se um modelo de mais de 60 anos, especialmente a tributação no local de origem dos bens e serviços, para a tributação no local de destino. É prematuro comemorar o resultado obtido na Câmara, pois ainda há um longo caminho a ser trilhado, já que afora as aprovações no Senado, a sua implementação é bastante complexa, pois ela em sua maior parte depende de leis complementares.

Convém destacar que ainda hoje pendem de elaboração muitas leis complementares à Constituição, de 1988, como é o caso da lei complementar do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCMD). Por fim, se o Senado alterar o texto, a PEC 45-A deverá retornar à Câmara, para nova apreciação. Com tudo isso é certo que, de imediato, nada irá se modificar.



Em resumo, os Impostos sobre Produtos Industrializados (IPI), Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), Prestação de Serviços (ISS) e as Contribuições Sociais que incidem sobre o faturamento, o Programa de Integração Social (PIS) e o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), serão substituídos por um Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), de competência estadual e por uma contribuição social, a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), de competência federal, assim ficando conformada a tributação dual sobre o valor agregado, nos termos do que se concluiu seria o melhor modelo de tributação do consumo para o país.

Com o fim de dar tratamento diferenciado para certos itens de consumo, foi introduzido o Imposto sobre a Produção, Comercialização ou Importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, designado como imposto seletivo no relatório da PEC 45-A. Dada a vastidão do tema voltado à tributação do consumo, e seus problemas, permitimo-nos eleger para análise preliminar, apenas uma parcela do todo, o imposto seletivo, nos moldes em que hoje se apresenta, que passará a integrar o rol de impostos federais e que nas discussões e no relatório da PEC 45-A é tratado como seletivo, porém usado no plural, impostos seletivos, o que permite entender que ele poderá ser objeto de regulação à medida que possam surgir itens ou grupos de bens e serviços prejudiciais à saúde e ao meio ambiente.

O imposto seletivo, como tributo de competência federal, foi inserido no artigo 153, da Constituição, sob novo inciso, VIII, sendo que os bens e serviços cuja produção e comercialização são oneradas, serão definidos em lei complementar. É interessante observar que embora o artigo 153, VIII faça referência a bens e serviços, o relatório da PEC 45-A acrescenta direitos o que, por certo, não foi objeto da alteração constitucional proposta.

O § 1º do artigo 153 está sendo modificado para facultar ao Poder Executivo, na forma das disposições legais aplicáveis, alterar suas alíquotas, observando-se, apenas, o princípio da legalidade, de vez que tais alterações são aplicáveis no mesmo exercício financeiro.

A proposta de um imposto seletivo exclusivamente para onerar bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente é nova, no cenário brasileiro, e relevante no contexto de boas práticas em matéria tributária, porém muito bem vinda, razão pela qual sua introdução deve contar com aprovação da sociedade. Tanto a saúde como o meio ambiente desfrutam de proteção constitucional, inserindo-se a saúde dentre os direitos sociais e o cuidado do meio ambiente como obrigação dos entes federados. Hoje o IPI exerce em pequena proporção essa tarefa, onerando com alíquotas mais gravosas certos produtos que são tidos como não essenciais e vinculados a comportamentos não desejáveis.

O relatório indica que a PEC 45-A inspirou-se nas Diretivas nº 92/12/CEE e 2003/96/CEE, afirmando que é comum, internacionalmente, introduzir impostos especiais sobre o consumo, devidos em razão de efeitos danosos de certos itens.

A oneração tributária do consumo de bens que causam danos à sociedade e ao meio ambiente funda-se em atributos denominados externalidades negativas, conceito oriundo da economia. O termo externalidade, negativa ou positiva, foi cunhado no início do século 20 e ganhou contornos definitivos nas décadas de 1940 e 1950 em decorrência dos princípios que orientam a Teoria Neo Clássica da Economia, também conhecida como economia do bem estar.



Nesse contexto teórico produção e consumo teriam efeitos diretos apenas para as pessoas que produzem e consomem, contudo, quando se encontra um efeito que extrapola daqueles que participaram dessa decisão, no caso produtor e consumidor, nasce uma externalidade não esperada e que afeta terceiros. Nessa situação, cabe ao Estado impedir ou inibir tais externalidades, visto que elas podem afetar toda ou parte significativa da coletividade, havendo diversos instrumentos propostos pela própria Economia para lidar com esse fenômeno como a sua tributação, a criação de sanções legais e, ainda, a concessão de incentivos (renúncia fiscal e subsídios) para proteger pessoas e ambiente.^[1]

Considerando-se o tratamento dado pela PEC 45-A ao imposto seletivo, observa-se que ele deverá onerar itens, que hoje estão tributados pelo IPI, mas que deixarão de sê-lo dadas suas características de afetarem a saúde e o meio ambiente. A tributação dos serviços prejudiciais à saúde e ao meio ambiente é novidade no país, visto que os tributos que incidem sobre serviços não legislam sobre tais externalidades.

De acordo com o artigo 17, da PEC 45-A, o imposto seletivo entra em vigor na data de publicação da emenda, embora a cobrança do IPI, conforme o seu artigo 16, deva extinguir-se em 2033. Com isso, o imposto seletivo conviverá com o IPI, razão pela qual durante o período de transição (entre a data da publicação e o ano de 2033), fica vedada a incidência do IPI sobre os produtos sujeitos ao imposto seletivo. Além disso, esse tributo não incidirá sobre as exportações, integrando, porém, a base de cálculo do ICMS, do ISS, do IBS e da CBS.

O imposto seletivo representa custo do produtor/importador/prestador, integrando a base de cálculo de outros tributos, pois dessa forma se pode neutralizar seus efeitos na cadeia econômica, além de não integrar a própria base, visto que não mais teremos tributos por dentro.

O atributo da seletividade, no caso do imposto seletivo, está associado a características negativas de bens e serviços vinculando-os a prejuízos à saúde e ao meio ambiente, a já comentada externalidade negativa. Esse critério é absolutamente diverso do uso da seletividade que orienta a tributação pelo IPI, no caso voltada à essencialidade do bem, praticamente vinculando-o com o princípio do mínimo essencial.

A par disso, não se olvide que o IPI sempre se prestou a ser objeto de regulação do consumo quando há interesse público no produto envolvido, inclusive como instrumento de incentivo, ou não, desse mesmo consumo, sob o argumento de movimentar a economia. O imposto seletivo, porém, afasta-se do critério da essencialidade do produto/serviço, para o cidadão, assentando-se nos prejuízos por ele causados às pessoas e ao meio ambiente.

Com esses detalhes se tem o perfil do imposto seletivo, como desenhado para fins constitucionais, até agora, sendo que o primeiro tema que deve ser considerado, a nosso ver, diz respeito ao que se há de entender por prejudicial, aquilo que, comprovadamente, causa danos e compromete a sobrevivência do ser humano e do meio ambiente e em que grau, para que o Estado não utilize da competência tributária que lhe foi outorgada de forma a taxar, sem qualquer maior fundamento, apenas com o fito de arrecadar.



A expressão "bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente", como se observa, permite muitas interpretações e, claramente, necessita de lei específica, que já está prevista na PEC 45-A, que lhe dê os devidos contornos, pois esses atributos podem variar de pessoa para pessoa, bem como em função dos usos e costumes e, ainda assim, parece-nos muito difícil definir uma relação inclusiva e atualizada deles.

O melhor caminho a ser adotado a nosso ver, seria fixar uma lista taxativa, suscetível de alteração no tempo, no mesmo modelo da Lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003, que trata dos serviços sujeitos ao ISS.

A experiência internacional demonstra que certos itens como bebidas alcoólicas destiladas, tabaco, alimentos doces e outros têm sido alvo de tributação diferenciada em muitos países pois considerados, em definitivo, como vinculados a males os quais, hoje, a sociedade busca evitar.

Alguns países da Europa já implementaram esse tipo de tributação, há algum tempo, buscando desestimular o consumo excessivo de tais itens. Cite-se, ainda, como exemplo, que diversamente de agravar o ônus tributário sobre as bebidas alcoólicas, os países da União Europeia adotaram incentivos para a redução ou isenção de sua tributação, através dos chamados impostos especiais sobre o consumo de álcool e bebidas alcoólicas (Directiva nº 92/83/CEE, do Conselho, atualizada em sua versão de 2022). Entram na categoria de produtos que podem valer-se desses incentivos, as bebidas fermentadas de baixo teor alcoólico, dentre outros.

Com isso é possível afirmar-se que há dois diferentes caminhos para aplicar o imposto seletivo: exacerbar sua alíquota ou incentivar o consumo de itens menos danosos com isenções e alíquotas reduzidas que a lei complementar sobre a matéria poderá colher. A experiência internacional é rica de bons exemplos e, certamente, esse movimento no sentido de adotar tributo que, de alguma forma, crie tratamento diferenciado para tais itens, será bem visto pela comunidade internacional, servindo como elemento adicional na captura de investidores.

De outro lado, a introdução de um imposto seletivo estreitamente relacionado à proteção do meio ambiente alinha o Brasil com padrões internacionais propostos pelas Nações Unidas, em 2015, voltados aos Objetivos de Desenvolvimento Sustentável — ODS, os quais congregam a comunidade global para acabar com a pobreza, proteger o meio ambiente e o clima. Tais objetivos devem estar concretizados, espera-se, em 2030.

Como regra, os países envolvidos com os ODS procuram introduzir tributos chamados verdes, "*green taxes*", assim entendidos os tributos que incidem sobre a poluição, emissões de carbono, descarte de materiais, veículos usados no transporte e outros bens ou serviços que podem resultar em danos ao ambiente. Muitas vezes são outorgadas deduções que devem ser investidas em atividades de proteção ao meio ambiente. A par disso, entram nessa categoria os incentivos fiscais-financeiros voltados à redução de tributos para aqueles que deixam de prejudicar o meio ambiente e que recebem verbas para investir em melhorias como é o caso da energia, do transporte, da poluição e dos recursos naturais.



Os tributos sobre a energia capturam o petróleo, a eletricidade em transportes, o gás natural, o carvão e outros elementos da natureza que trazem, atrás de si, de acordo com o uso que deles se faz, danos ao meio ambiente. O objetivo é desestimular esse consumo e operar no sentido de que novas matrizes energéticas sejam desenvolvidas. Um bom exemplo de adoção de tributos verdes é o projeto de reforma tributária proposto na Espanha, conhecido como *Libro Blanco Sobre La Reforma Tributária*, de 2022^[2]

No Brasil, a visão de que a atividade econômica pode gerar danos ao cidadão e ao ambiente foi capturada, bem antes do ora pretendido imposto seletivo, pelos agentes econômicos, a partir da visão de que uma organização pode gerar valor para a sociedade e para o ambiente. Esse tema é objeto de análise e divulgação sob o foco ESG, (*environmental, social and governance*), sigla inglesa que resume as principais práticas nos negócios adotadas pelas administrações das entidades e seus reflexos, as quais devem ser levadas a conhecimento para todos os interessados nessa entidade, os *stakeholders*, conforme Resolução 14/20, da Comissão de Valores Mobiliários (CVM), que introduziu o relato integrado o qual evidencia o quanto de valor a entidade agregou. A própria Bolsa de Valores categoriza as companhias abertas em função de suas práticas ESG.

Ou seja, havendo ou não normas protetivas de ESG emanadas do Poder Público, o administrador deve adotar as melhores práticas, sob pena de afastar os investidores por conta de danos que possa causar ao meio ambiente, à sociedade e à própria entidade.

A nosso ver, o tema abarcado pelo ESG já está amplamente tratado, no Brasil, para as empresas, de tal sorte que o Poder Público, ao editar a lei complementar sobre o imposto seletivo pode incluir, preferencialmente à exacerbação de tributação, os mecanismos indicados pela economia para tratar do tema (isenção, incentivos fiscais-financeiros, etc.), bem como um tratamento diferenciado para as entidades que já vêm mitigando riscos na observância das recomendações ESG.

De toda sorte, independentemente do que possa ocorrer em relação à PEC 45-A, até a conclusão do processo legislativo, parece-nos oportuna, sem deixar de ser tardia, a adoção de tributos nos moldes do imposto seletivo. Com isso, o Brasil insere-se na modernidade tributária que não mais convive com situações de desrespeito ao cidadão e ao meio ambiente. Observe-se que diversos dispositivos constitucionais também estão sendo alterados para incluir a preservação do meio ambiente como princípio que deve orientar a tributação, em absoluta coerência com a criação do imposto seletivo. Entendemos que tais novidades são muitas boas. Aguardemos sua regulação.

[1] Veja-se E.K.Hunt, *História do Pensamento Econômico*. 7ªed. Rio de Janeiro: Ed. Campus, 1981, pp.400-425.



[2] https://www.ief.es/docs/investigacion/comiteexpertos/LibroBlancoReformaTributaria_2022.pdf