

O IMPOSTO SELETIVO NA REFORMA TRIBUTÁRIA: A PROPOSTA DE EMENDA CONSTITUCIONAL Nº. 45, DE 2019

THE SELECTIVE TAX IN THE TAX REFORM: PROPOSAL OF CONSTITUCIONAL AMENDMENT No. 45 of 2019



Recebimento em 17/10/2023

Aceito em 05/12/2023

Joaquim Lustosa Filho¹

<http://orcid.org/0009-0002-5255-7233>

joaquim_lustosa@uol.com.br

RESUMO

A Proposta de Emenda à Constituição (PEC) 45/2019 tem como foco a reforma do sistema tributário brasileiro. Ela prevê a substituição de cinco tributos atuais por dois novos impostos e uma contribuição. Dentre as inovações propostas, destaca-se a inclusão de um imposto seletivo destinado a tributar bens e serviços considerados prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente. Este mecanismo de tributação não é novidade na história econômica; várias civilizações passadas o adotaram e, atualmente, a União Europeia fixou uma diretriz a respeito da tributação de bebidas alcóolicas. O princípio subjacente ao imposto seletivo é a seletividade, que visa desincentivar o consumo de determinados produtos por meio da tributação. Entretanto, um ponto crítico é a definição ampla do que seria "prejudicial", o que pode gerar ambiguidades e desafios práticos na implementação da proposta, exigindo uma delimitação mais precisa para sua aplicação efetiva.

PALAVRAS-CHAVES: proposta de emenda constitucional; reforma tributária; imposto seletivo; seletividade; hipótese de incidência.

ABSTRACT

The Constitutional Amendment Proposal (PEC) No. 45/2019 seeks to overhaul the Brazilian taxation framework. It contemplates the substitution of Five extant taxes with two novel levies and one contributory charge. A salient feature is the inception of a selective tax targeting commodities and services perceived detrimental to health or environment. Such fiscal stratagems trace roots to various archaic economies and are congruent with the tenets adopted by the European Union. The bedrock principle of the selective tax is its selectiveness, purposed to curtail the consumption of particular commodities via tax imposition. Nonetheless, a pivotal concern is the expansive characterization of "detrimental", potentially spawning ambiguities and operational impediments.

¹ Universidade Federal de Pernambuco



Na unequivocal demarcation of this term is paramount for the efficacious enforcement of the proposal.

KEYWORDS: constitutional amendment proposal; tax reform; selective tax; selectivity; incidence hypothesis.

1 INTRODUÇÃO

A Proposta de Emenda à Constituição nº. 45, de 2019, aprovada na Câmara dos Deputados no ano de 2023, propõe a eliminação de cinco tributos (IPI, ICMS, ISS, PIS e Cofins), unificando as bases de tributação em dois novos impostos, o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), e o Imposto Seletivo e uma nova Contribuição sobre bens e serviços (CBS).

A PEC 45/2019 acresce o inciso VIII ao art. 153, que trata dos impostos de competência privativa da União, permitindo, assim, a instituição do imposto seletivo, que incidirá sobre a produção, comercialização ou a importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente. Cuida-se, pois, de mais um tributo indireto. Senão, vejamos o seguinte dispositivo:

“Art. 153.
.....
VIII – produção, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, nos termos da lei.”

A proposta de emenda constitucional, entre outras providências, também dá nova redação ao art. 155, §3º, da Constituição, permitindo a incidência do imposto seletivo sobre "operações relativas à energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País" (155, §3º). Veja-se a redação aprovada na Câmara dos Deputados:

Art. 155.
.....
§ 3º À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do *caput* deste artigo e os arts. 153, I, II e VII, e 156-A, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.

De acordo com o Relatório do Grupo de Trabalho da Reforma Tributária, seria criado um Imposto Seletivo, com um espectro de incidência melhor delimitado, para substituir parcialmente o imposto sobre produtos industrializados - IPI. No entanto, ao contrário do IPI, que tem metade do produto de sua arrecadação repartido com Estados e Municípios², o novo imposto seletivo não será repartido com Estados e Municípios, na forma da proposta.

² Art. 159, I, da Constituição Federal.



Ainda, segundo a PEC 45/2019, o imposto seletivo - IS poderá ter suas alíquotas fixadas por ato do Poder Executivo, atendidas as condições e limites previstos na lei, conforme nova redação a ser dada ao § 1º. do art. 153 da Constituição. Também não se aplicará o princípio constitucional da anterioridade do exercício, a teor da redação que se pretende dar ao art. 150, § 1º., da Carta de 1988.

A proposta de reforma tributária acrescenta ainda um §6º. ao art. 153 da Constituição, estabelecendo os seguintes critérios a serem aplicados ao imposto seletivo: a) não incidência sobre as exportações³, b) sua integração à mesma base de cálculo dos atuais impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), e sobre serviços (ISS), e dos futuros IBS e CBS, e c) poderá ter a mesma base de cálculo e mesmo fato gerador de outros tributos.

2 HISTÓRICO

As leis suntuárias estabeleceram diretrizes para a redução do consumo de itens considerados socialmente inadequados naquele período.

Em Roma Antiga:

a legislação criou vários monopólios sobre a venda de produtos de grande importância, como o sal, o cinábrio (da Espanha), o balsamum (da Palestina) e outros. Nos primórdios da organização romana, criou-se um tributo sobre o sal, no período republicano, possivelmente no ano de 548. Os censores M Livius (por isso cognominado salinator e C. Claudius passaram à História como os idealizadores desse imposto). (Meira, 1978, p. 31).

A primeira tributação conhecida do tabaco ocorreu na Inglaterra no final do século XVI. Em 1604, o rei James I da Inglaterra instituiu um imposto sobre o tabaco importado, notadamente porque ele desaprovava o hábito de fumar (James I, 1604, p. 15).

Na Inglaterra, foi cobrado o imposto sobre janelas pela primeira vez em 1696, ou seja, era uma espécie de imposto sobre a propriedade. Já se tratava de um imposto progressivo. As casas com um menor número de janelas, inicialmente dez, estavam sujeitas a um imposto de dois xelins, mas isentas do imposto sobre janelas. Casas com mais de dez janelas deveriam pagar impostos adicionais que aumentavam de acordo com o número de janelas (Oates; Schwab, 2015).

Em janeiro de 1791, a fim de reduzir o déficit causado pelas guerras de independência, por sugestão de Alexander Hamilton, secretário do Tesouro do presidente George Washington, foi

³ A não incidência tributária sobre bens e serviços destinados ao exterior já é amplamente aplicada no imposto sobre produtos industrializados - IPI (Art. 153, § 3º., III, da CF), no imposto sobre circulação de mercadorias e serviços - ICMS (Art. 155, § 2º., X, a, da CF) e no imposto sobre serviços - ISS (Art. 156, § 3º., II, da CF).



aprovado pelo congresso norte-americano, a criação de um novo imposto federal sobre bebidas destiladas e os alambiques que as produziam⁴. Houve forte reação a essa exação, causando, em 1794, a Rebelião do Uísque, que envolveu os produtores de uísque do Estado da Pensilvânia.

O início da Guerra Civil Americana forçou os governos dos Confederados e da União a desenvolverem estratégias para financiar seus esforços militares. O Congresso norte-americano aprovou uma nova lei tributária em 24 de abril de 1863, que previa a cobrança de um imposto *in natura* de 10% sobre alimentos e um imposto de 8% sobre diversos produtos, quais sejam, sal, vinho, licores, tabaco, algodão, lã, farinha, açúcar, melado, xarope, arroz e outros produtos agrícolas (Razaghian, 2005).

No Brasil, a Carta Régia de 28 de janeiro de 1808, do Príncipe Regente Dom João, que permitiu a abertura dos portos brasileiros ao comércio direto, estabeleceu um tributo aduaneiro de 24% sobre todos os produtos e mercadorias transportados em embarcações de nações amigas da Coroa portuguesa ou em navios portugueses.

Augusto Olympio Viveiros de Castro leciona:

o alvará de 25 de abril de 1818 alterou da seguinte forma as tarifas aduaneiras: 1º. Revogou a proibição absoluta da importação de vinhos e aguardentes estrangeiros, estabelecida no alvará de 20 de setembro de 1710, sujeitando-os aos direitos estabelecidos na tabela anexa ao mesmo alvará; (...). 3º os direitos sobre a importação do sal foram estabelecidos à razão de 800 réis por moio, sendo os importadores estrangeiros equiparados aos nacionais; (...) (Castro, 1989. p. 27-28).

Augusto Olympio Viveiros de Castro noticia ainda a existência de uma tarifa adicional sobre o vinho estrangeiro:

o alvará de 30 de maio de 1820, ampliando o citado alvará de 25 de abril de 1808, estabeleceu as seguintes disposições: 1ª. Onerou a importação do vinho estrangeiro com a taxa adicional de 8\$000 por pipa de 150 medidas, sendo a mesma taxa aplicada às despesas militares e ao custeio dos estabelecimentos públicos; 2ª –suprimiu a redução dos direitos concedidos aos vinhos, aguardentes e azeites estrangeiros, quando transportados em navios portugueses (...) (Castro, 1989, p. 28-29).

⁴ A criação de impostos pelo Governo Federal norte-americano tem previsão na seção oitava da Constituição dos Estados Unidos da América (Section 8 - The Congress shall have Power To lay and collect Taxes, Duties, Impost and Excises, to pay the Debts and provide for the common Defence and general Welfare of the United States; but all Duties, Impost and Excises shall be uniform throughout the United States, cuja tradução livre é a seguinte: “Seção oitava - O Congresso terá o Poder de estabelecer e arrecadar Impostos, Tarifas, Taxas e Contribuições, para pagar as Dívidas e prover a defesa comum e o bem-estar geral dos Estados Unidos; mas todas as Tarifas, Taxas e Contribuições devem ser uniformes em todos os Estados Unidos.”)



A Lei nº. 108, de 26 de maio de 1840, que cuidava do orçamento público, previa a cobrança do “imposto adicional sobre bebidas espirituosas”, em seu art. 9º.

Não havia, na atual Constituição brasileira, nem nas cartas constitucionais revogadas, previsão de criação de impostos específicos sobre bens prejudiciais à saúde ou sobre atividades danosas ao meio ambiente, embora a legislação tributária preveja tratamento tributário mais gravoso para certos bens, tal como o cigarro, cujo valor mínimo pode ser fixado por pauta fiscal⁵. Da mesma forma, o imposto sobre produtos industrializados deve ser informado pelo princípio da seletividade, segundo o qual as suas alíquotas deverão ser fixadas de acordo com a essencialidade dos produtos.

3 O IMPOSTO SELETIVO. A PROPOSTA DE EMENDA CONSTITUCIONAL Nº. 45, DE 2019. A PROPOSTA DE EMENDA CONSTITUCIONAL VISA A CRIAR UM IMPOSTO SELETIVO INCIDENTE SOBRE BENS PREJUDICIAIS À SAÚDE E AO MEIO AMBIENTE

A proposta, com nítido conteúdo extrafiscal, inspira-se na Diretiva 92/83/CEE, da União Europeia (EU), que foi adotada com o objetivo de harmonizar as estruturas dos impostos especiais de consumo aplicados aos produtos alcoólicos nos Estados-membros da UE. A ideia era garantir uma tributação uniforme de tais bens em toda a UE, evitando distorções no mercado interno e garantindo uma concorrência leal entre os produtores de bebidas alcólicas.

A diretiva estabelece as categorias de produtos que estão sujeitos a impostos especiais de consumo (por exemplo, cerveja, vinho, bebidas espirituosas) e fornece definições para cada categoria. Ela também estabelece as alíquotas mínimas de imposto que os Estados-membros devem aplicar a cada categoria de produto. No entanto, os Estados-membros têm a liberdade de aplicar taxas mais altas se assim o desejarem.

O novo imposto corresponde a uma tributação sobre externalidades negativas, como o dano ao meio ambiente e o consumo prejudicial à saúde. É conhecido também como excise tax ou syntax (imposto sobre o pecado). Foi defendido pelo economista britânico Arthur Cecil Pigou (1877-1959), que sustentava a necessidade da existência de tributos sobre as atividades geradoras de

⁵ Lei nº. 12.546, de 14 de dezembro de 2011. Art. 20. O Poder Executivo poderá fixar preço mínimo de venda no varejo de cigarros classificados no código 2402.20.00 da Tipi, válido em todo o território nacional, abaixo do qual fica proibida a sua comercialização.



externalidades negativas, como forma de compensar o dano social decorrente. Veja-se nesse sentido a lição do Professor Fernando Facury Scaff:

A ideia de Pigou se baseia na *seletividade*, tributando mais fortemente atividades que gerem externalidades *negativas*, tais como poluição ou malefícios à saúde, e privilegiando externalidades *positivas*, como as que se referem a bens e serviços de primeira necessidade para a população. Na origem discutia-se fortemente sua incidência sobre a renda e lateralmente sobre o consumo, tendo havido muito debate teórico acerca de sua mensuração, mas esse é um aspecto que deixarei de lado, pois as alíquotas do IS ainda não foram apresentadas, e, tal qual redigido, atingirá apenas as externalidades *negativas* (Scaff, 2023).

O imposto seletivo, de competência da União, alinha-se ao princípio da seletividade, previsto no ordenamento jurídico nacional e aplicado largamente no IPI⁶ e no ICMS⁷. Tal princípio, tal como está previsto hoje no direito constitucional, determina que produtos cujo consumo se deseja desestimular sejam tributados de maneira mais gravosa⁸.

O novel imposto seletivo é nome novo de tributo velho⁹, na medida em que repete a cláusula da seletividade do Imposto sobre Produtos Industrializados, consagrada entre nós desde a Emenda Constitucional nº. 18, de 1965¹⁰, bem como incide sobre alguns bens já onerados pelo IPI. Não se pode perder de vista de que o novo imposto incidirá também sobre outras bases tributáveis, tais como energia elétrica, serviços de telecomunicações e combustíveis. Na lição de Aliomar Baleeiro:

a seletividade, no art. 48 do CTN, quer dizer discriminação ou sistema de alíquotas diferenciais por espécies de mercadorias. Praticamente, trata-se de dispositivo programático endereçado ao legislador ordinário, recomendando-lhe que estabeleça as alíquotas em razão inversa da imprescindibilidade das mercadorias de consumo generalizado. Quanto mais sejam elas necessárias à alimentação, ao vestuário, à moradia, ao tratamento médico e higiênico das classes mais numerosas, tanto menores devem ser. O discricionarismo honesto do legislador, fiel ao espírito da Constituição, fará a seleção das mercadorias e a relatividade das alíquotas (Baleeiro, 1990, p. 206).

⁶ O princípio da seletividade do IPI encontra previsão no art. 153, § 3º, I, da Constituição de 1988.

⁷ O princípio da seletividade no ICMS é previsto no art. 155, § 2º, III, da Constituição vigente.

⁸ O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 714.139 - SC, Redator para acórdão o Ministro Dias Toffoli, julgado em 18/12/2021, fixou a seguinte tese: “adotada pelo legislador estadual a técnica da seletividade 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.”

⁹ Essa expressão foi utilizada por Aliomar Baleeiro no seu Direito Tributário Brasileiro. 10ª ed., atualizada por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1990, p. 199, quando se referiu ao Imposto sobre produtos Industrializados, que substituiu o antigo imposto de consumo.

¹⁰ “Art. 11. Compete à União o imposto sobre produtos industrializados. *Parágrafo único.* O imposto é seletivo em função da essencialidade dos produtos, e não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, o montante cobrado nos anteriores”.



No caso do novo imposto, todavia, a proposta de emenda carece de dizer em função de que ocorrerá a seletividade. No caso do atual imposto sobre produtos industrializados, a seletividade ocorre em função da essencialidade dos produtos, o que não está claro na nova proposta.

O consumo de tabaco, por exemplo, está associado a inúmeras enfermidades e gera ônus significativos aos sistemas de saúde. A tributação seletiva, nesse contexto, atua como instrumento de desestímulo ao consumo.

No entanto, a proposta carece de aperfeiçoamentos. A seletividade, por si só, constitui dispositivo programático, dependente da ação do legislador ordinário. O critério material da hipótese de incidência é por demais aberto e impreciso, pois permite tanto a tributação de elementos que podem gerar impactos negativos à saúde e ao meio ambiente, conforme mencionado pelo relator na proposta de emenda, quanto a tributação de itens fundamentais para uma vida digna, como energia elétrica ou combustíveis.

Alertando para essa questão, o professor Fernando Facury Scaff nos chama atenção para uma série de imprecisões na definição do novo imposto seletivo:

Ainda sobre o artigo 153, VIII, observa-se que a expressão "prejudicial à saúde ou ao meio ambiente" é amplíssima, permitindo sua incidência tanto sobre a cadeia econômica quanto sobre o produto que dela resultar. Trata-se de outro pequeno detalhe que pode gerar incontáveis confusões. Exemplo: a industrialização da cana pode resultar em etanol ou em açúcar. Caso venha a ser considerado o açúcar como um produto prejudicial à saúde, apenas ele será objeto do IS ou toda a cadeia produtiva? Mais: será considerado prejudicial à saúde o produto "açúcar" ou os produtos que resultarem em bebidas açucaradas, como os refrigerantes? Ou incidirá sobre toda a cadeia econômica de industrialização dessas bebidas? Ou ainda, incidirá sobre a cadeia de produção do açúcar e também sobre a dos refrigerantes? Isso não está claro (Scaff, 2023).

O imposto seletivo insere-se ainda no cenário da tributação ambiental, no qual o tributo exerce papel de defesa das políticas de proteção ao meio ambiente. Nesse sentido é a lição de Thaís Soares de Oliveira e Beijaniczy Ferreira da Cunha Abadia Valim:

Assim é que o tributo ambiental, além de obter receita para o financiamento de políticas públicas de defesa ambiental, tem um traço marcadamente extrafiscal, apresentando objetivo imediato de incentivar comportamentos ecologicamente comprometidos pelos agentes econômicos, e meta mediata, promover a educação ambiental centrada na conscientização de produtores e consumidores sobre seus padrões de consumo e atividades que degradam o meio ambiente, de maneira a quebrar a lógica da irresponsabilidade organizada (Aydos, 2010, p. 197). Doutrinariamente, o tributo ambiental distingue-se em: i) sentido amplo ou impróprio; e ii) sentido estrito ou próprio. Os tributos ambientais em sentido amplo (ou impróprio) possuem uma finalidade, predominantemente, arrecadatória, sendo que nessa tributação ordinária são inseridos elementos ambientais, adaptando-os aos esforços de proteção



ambiental, cuja receita será empregada na prevenção de risco, dano e saúde do cidadão, sem excluir, obviamente, o discurso extrafiscal (Montero, 2014, p. 186-188). Será incluído nos tributos existentes um critério de aferição das externalidades negativas ambientais (Oliveira e Valim, 2018, p. 138).

A hipótese de incidência da norma tributária contém a descrição de fatos. A norma deve ser a mais precisa possível. Nesse sentido é a lição de Sacha Calmon Navarro Coelho:

Permissa venia, são defeituosas as manifestações da doutrina retro exposta, vez que é preciso respeitar a integridade conceitual do ente ou objeto que está em análise, ou seja, a norma jurídica tributária, em cuja estrutura se hospedam elementos precisos, uns na hipótese, outros na consequência, e não todos na hipótese (Coelho, [20-?], p. 1345).

A vagueza do conceito de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente repete a mesma incerteza que há na possibilidade que a Constituição permite ao legislador federal na criação de contribuições de intervenção do domínio econômico¹¹. Nessa espécie tributária, a Constituição, em seu art. 149, ao contrário do que fez na definição das contribuições sociais previstas no art. 195 da Carta de 1988, não nomeou o critério material da hipótese de incidência. Nas contribuições interventivas, o legislador constituinte remeteu ao legislador ordinário a fixação dos critérios materiais das hipóteses de incidência tributária dessas espécies.

Aldo de Paula Junior assim descreve essa problemática envolvendo a criação de contribuições de intervenção no domínio econômico:

A Constituição somente previu a materialidade (fatos geradores) para os impostos dos arts. 153, 155 e 156 e para as contribuições do art. 195, e 177, § 4o, e condicionou o exercício da competência das demais figuras tributárias a outras variáveis.

(...).

Apesar de preocupar-se em identificar os ‘fatos geradores’ das contribuições sociais destinadas ao custeio da seguridade social (art. 195, CF/1988) e da CIDE-Combustíveis (art. 177, § 4o, CF/1988), a Constituição não se deteve na previsão da materialidade de cada uma das modalidades de contribuições sociais, de intervenção ou de categorias profissionais, o que, por outro lado, não pode ser visto como uma delegação plena e absoluta de poderes à União para instituí-las da forma como bem lhe convier.

Há uma clara transferência de responsabilidade em relação à escolha do melhor fato gerador para atender aquela necessidade para o ente federativo (legislativo), mas isto não significa que ele poderá instituir a CIDE de qualquer forma e ao seu livre arbítrio (Paula Junior, 2013).

¹¹ O Supremo Tribunal Federal afastou das contribuições de intervenção no domínio econômico as limitações a que estão sujeitos os impostos, em decorrência da competência privativa dos entes políticos para instituí-los (art. 153, 155 e 156), a impedir a bitributação (RE 177.137, rel. min. Carlos Velloso, j. em 24-5-1995, DJ de 18-4-1997).



No caso, das contribuições interventivas, ainda existe a atuação da União no domínio econômico a justificar a criação dessa exação, o que não acontece no futuro imposto seletivo.

O imposto seletivo funcionará como uma espécie de tributo adicional, cobrado pela União, ao imposto sobre bens e serviços e da contribuição sobre bens e serviços, uma vez que ele incidirá sobre a produção, comercialização e importação de determinados bens prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente. Tal situação implica claramente uma hipótese de bis in idem. No caso, a União tributará a produção, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente com a contribuição sobre bens e serviços e com o imposto seletivo.

A ausência de um critério constitucional na definição do que sejam bens prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente gerará insegurança jurídica na sua criação.

4 A ZONA FRANCA DE MANAUS E O IMPOSTO SELETIVO

A PEC 45/2019 ainda acresce o art. 92-B ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT. Esse dispositivo estabelece que os novos tributos criados (imposto seletivo, IBS e CBS) pela reforma tributária devem garantir mecanismos que mantenham a competitividade da Zona Franca de Manaus e das áreas de livre comércio nos níveis estabelecidos por leis relativas a tributos que foram extintos.

As leis instituidoras dos novos tributos, que serão previstos nos arts. 153, VIII, 156-A e 195, V, da Constituição Federal estabelecerão os mecanismos necessários para manter, em caráter geral, o diferencial competitivo assegurado à Zona Franca de Manaus nos arts. 40 e 92-A do ADCT, e às áreas de livre comércio existentes em 31 de maio de 2023, nos níveis estabelecidos pela legislação relativa aos tributos extintos a que se refere o art. 124 também do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

5 ASPECTOS CRÍTICOS DA PROPOSTA DE CRIAÇÃO DO IMPOSTO SELETIVO

A redação que se pretende conferir ao texto da Constituição, ao acrescentar o artigo 153, VIII, padece de inequívoca indeterminação ao possibilitar a incidência tributária, sem especificá-las. A incidência do Imposto Seletivo (IS) sobre a produção não elimina a sua eventual incidência sobre a comercialização ou a importação, ou se admitir-se-iam incidências sucessivas e cumulativas, atingindo diversas etapas do processo econômico: importação, produção e comercialização. Ademais, ao versar acerca do critério material da hipótese de incidência -



"prejudicial à saúde ou ao meio ambiente" - o artigo 153, VIII, confere amplitude tal que propicia sua aplicação a diversos fatos isoladamente.

A proposta é vaga, criando uma área de incidência muito aberta, ou seja, a PEC não afirma quais são os produtos que sofrerão a incidência dessa nova espécie tributária. Está a ser criada uma espécie de cheque em branco, que a União poderá utilizar da forma como bem entender, aumentando, assim, os preços dos bens e serviços.

Outro aspecto negativo muito relevante é a utilização da tributação como elemento regulador de atividades econômicas, que são necessárias ao desenvolvimento nacional, na medida em que passaria a onerar atos prejudiciais ao meio ambiente, por exemplo. No caso, o tributo teria um caráter nitidamente sancionatório ou inibidor de certas atividades¹².

O novo imposto aumentará fortemente a carga tributária geral nacional, pois poderá também incidir sobre energia, serviços de telecomunicações e derivados de petróleo, gerando todo um impacto na cadeia produtiva.

O imposto seletivo ainda será um tributo em cascata (tributo sobre tributo). Segundo a proposta de reforma tributária, ele integrará a mesma base de cálculo dos atuais ICMS, do ISS, e dos futuros IBS e CBS e poderá ter a mesma base de cálculo e mesmo fato gerador de outros tributos. É um imposto cumulativo porque a proposta de emenda constitucional não previu para ele não cumulatividade.

Também se desconhece a alíquota do tributo (um por cento, dois por cento, cinco por cento?). Não se sabe. Nesse sentido, Mary Elbe Queiroz explicou o terreno desconhecido que se descortina com a possível aprovação dessa reforma tributária:

É que lei complementar irá dizer tudo, isto é, foi dado um salto no escuro. Aprovou-se um novo sistema em que se desconhece até a alíquota do tributo (25% ou 30%). Não se pode aprovar uma reforma sem saber quanto vai se pagar. É certo que haverá aumento para quem paga (Queiroz, 2023).

Ao permitir que o imposto seletivo - IS tenha a mesma base de cálculo e o mesmo fato gerador de outros tributos, abre-se uma possibilidade não apenas de um bis in idem¹³, mas de

¹² Embora a Constituição permita a utilização do tributo como sancionador de certas atividades, como, por exemplo, no § 4º do seu art. 182, que permite a cobrança do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo ao proprietário que não promover o adequado uso de seu imóvel, entendemos que essa medida deve ser empregada com parcimônia pelo legislador constituinte. A extrafiscalidade deve ser medida excepcional, pois constitui uma característica secundária da tributação.

¹³ No direito tributário, ocorre o bis in idem quando a mesma pessoa jurídica de pessoa jurídica de direito público tributa o mesmo fato duas vezes. O imposto seletivo revela-se um bis in idem em relação à nova contribuição sobre bens e serviços (CBS), de competência da União. Não há uma norma que vede a ocorrência de bis in idem.



autêntica bitributação¹⁴, presente apenas no imposto extraordinário de guerra, previsto no art. 154, II, da Constituição da República.

6 CONCLUSÕES

Diante do exposto, chegamos às seguintes conclusões:

a) A Proposta de Emenda à Constituição n.º. 45, de 2019, visa a simplificar o sistema tributário nacional ao eliminar cinco tributos existentes, substituindo-os por dois novos impostos e uma contribuição. Esta reforma propõe uma nova tributação sobre bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente através do imposto seletivo;

b) A tributação sobre bens ou atividades prejudiciais à sociedade ou ao meio ambiente não é inédita. Ao longo da história, diferentes civilizações implementaram impostos sobre bens considerados prejudiciais ou suntuosos. Por exemplo, a tributação do tabaco na Inglaterra do século XVI ou do álcool nos Estados Unidos no século XVIII;

c) O imposto seletivo adota o princípio da seletividade, que busca tributar de forma mais gravosa produtos não essenciais, ou seja, na razão inversa da sua necessidade pela população. No entanto, o texto evidencia que este imposto, embora com nome novo, reproduz características de tributo já existente no Brasil, como o IPI;

d) A definição ampla do que pode ser considerado "prejudicial à saúde ou ao meio ambiente" pede gerar incertezas, necessitando de maior clareza e precisão para evitar problemas na sua aplicação;

e) A provável repercussão do imposto seletivo - IS sobre a energia e telecomunicações, além dos derivados de petróleo, tem o potencial de elevar substancialmente a expressiva carga tributária do Brasil. Este aumento da tributação, ao afetar diretamente cadeias produtivas integrais,

Daí os casos expressos no próprio texto constitucional, como ocorrerá com o imposto seletivo e a contribuição sobre bens e serviços, previstos na reforma aprovada na Câmara dos Deputados. No julgamento do RE 146.733-9, j. em 26.6.1992, Moreira Alves, o Supremo Tribunal Federal julgou constitucional a contribuição social sobre o lucro líquido, rejeitando, pois, o argumento de bis in idem com o imposto de renda. No regime da Constituição de 1969, quando foi criada pelo Decreto-lei n.º. 1940/82, seu art. 1º, § 2º, a contribuição para o Fundo de Investimento Social - Finsocial devida pelas empresas de prestação de serviço não era um novo imposto, criado com base na competência residual da União, mas autêntico adicional do imposto sobre a renda, da sua competência tributária discriminada (STF, RE 103.778, j. em 18-9-85, Guerra).

¹⁴ Há bitributação quando duas pessoas jurídicas de direito público pretendem tributar o mesmo fato imponible. Bitributação é conflito de competência, a qual deve ser repelida. Um caso de bitributação admitido no atual sistema constitucional é o do imposto extraordinário de guerra, que pode ser instituído “na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária”, previsto no art. 154, II, da Constituição de 1988.



pode provocar um encarecimento de bens e serviços finais, repercutindo adversamente no consumidor e no ambiente de investimento;

f) A possibilidade de criação do novo imposto seletivo (IS), que possui a mesma base de cálculo e fato gerador de outros tributos, implicará a existência não só de bis in idem, mas também de clara hipótese de bitributação.

REFERÊNCIAS

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 10. ed. Atualizada por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1990.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Relatório do Grupo de Trabalho destinado a analisar e debater a PEC nº 45/2019**. Relator Deputado Federal Aguinaldo Ribeiro. Brasília, 2023. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2285113. Acesso em: 02 out. 2023.

BRASIL. **Carta Régia de 28 de janeiro de 1808**. Disponível em: https://www2.camara.leg.br/legin/fed/carreg_sn/antioresa1824/cartaregia-35757-28-janeiro-1808-539177-publicacaooriginal-37144-pe.html. Acesso em: 17 jun. 2023.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 02 out. 2023.

BRASIL. **Lei nº. 108, de 26 de maio de 1840**. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/leimp/1824-1899/lei-108-26-maio-1840-561278-publicacaooriginal-84864-pl.html>. Acesso em: 01 out. 2023.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº. 18, de 1965**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc18-65.htm. Acesso em: 01 out. 2023.

BRASIL. **Lei nº. 12.546, de 14 de dezembro de 2011**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112546.htm. Acesso: 02 out. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº. 103.778**. Relator: Ministro Cordeiro Guerra], julgamento em 18 de setembro de 1985. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=195959>. Acesso em: 02 out. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº. 146.733-9**. Relator: Ministro Moreira Alves, julgamento em 26 de junho de 1992. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=210152>. Acesso em: 02 out. 2023.



BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº. 177.137**. Relator: Min. Carlos Velloso, julgamento em 24 de maio 1995. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=222893>. Acesso em: 02 out. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº. 714.139**. Redator para acórdão: Ministro Dias Toffoli, julgamento em 18 de dezembro 2021. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=759632154>. Acesso em: 02 out. 2023.

CASTRO, Augusto Olympio Viveiros de. **História Tributária do Brasil**. 2. ed. ESAF, 1989. p. 27.

JAMES I, King. **King James I, His Counterblast to Tobacco**, 1604. Document Bank of Virginia, 2023. Disponível em: <https://edu.lva.virginia.gov/dbva/items/show/124>. Acesso em: 01 out. 2023.

MEIRA, Silvio. **Direito Tributário Romano**. São Paulo. Ed. Revista dos Tribunais, 1978. p. 31.

NASARÉT, Marcos Gabriel Mendes; FRANÇA, Matheus Filipe de Moraes Sousa. Reforma tributária e o Imposto Seletivo — há salvação? **Consultor Jurídico**, 8 set. 2023. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-set-08/nasaret-franca-reforma-tributaria-imposto-seletivo>. Acesso em: 01 out. 2023.

OATES, Wallace E.; SCHWAB, Robert M. The WindowTax: A Case Study in ExcessBurden. **Journal of Economic Perspectives**, 2015, v. 29, n. 1, p. 163-80.

OLIVEIRA, Thaís Soares de; VALIM, Beijanicy Ferreira da Cunha Abadia. Tributação ambiental: a incorporação do meio ambiente na reforma do sistema tributário nacional. In: SACHSIDA, Adolfo; SIMAS, Erich Endrillo Santos (org.). **Reforma tributária**: Ipea-OAB/DF. Rio de Janeiro: Ipea, OAB/DF, 2018. p. 129-148. Disponível em: <https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/8641/1/Tributa%c3%a7%cc3%a3o%20ambiental.pdf>. Acesso em: 02 out. 2023.

PAULA JUNIOR, Aldo de. **O fundamento fático de validade das cides e o controle concentrado de sua constitucionalidade**. São Paulo: Ed. Noeses, 2013.

QUEIROZ, Mary Elbe. **Proposta de reforma tributária**: um salto no escuro. 22 set. 2023. Disponível em <https://www.conjur.com.br/2023-set-22/mary-queiroz-reforma-tributaria-salto-escuro>. Acesso em: 02 out. 2023.

RAZAGHIAN, Rose. Financingthe Civil War: The Confederacy’s Financial Strategy. **Yale ICF Working Paper**, Yale University, n. 04-45. jan. 2005.

SCAFF, Fernando Facury. Justiça Tributária: crítica construtiva sobre o supérfluo Imposto Seletivo da PEC 45-A. **Consultor Jurídico**, 7 ago. 2023. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-ago-07/justica-tributaria-critica-construtiva-superfluo-imposto-seletivo-pec45>. Acesso em: 02 out. 2023.



SCAFF, Fernando Facury. Justiça Tributária: Imposto seletivo sobre energia, comunicações, combustíveis e minerais. **Consultor Jurídico**. 2 out. 2023. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-out-02/justica-tributaria-imposto-seletivo-energia-comunicacao-combustivel-minerais>. Acesso em: 02 out. 2023.

SOUZA, Hamilton Dias de. A falsa dualidade da PEC 45/2019. **Consultor Jurídico**. Opinião, 16 ago. 2023. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-ago-16/hamilton-dias-souza-falsa-dualidade-pec-452019>. Acesso em: 01 out. 2023.

UNIÃO EUROPEIA. Conselho da União Europeia. **Diretiva 92/83/CEE, de 19 de outubro de 1992, relativa à harmonização das estruturas dos impostos especiais de consumo de álcool e bebidas alcoólicas**. Luxemburgo, 1992. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:31992L0083&qid=1697057124223>. Acesso em: 02 out. 2023.

UNITED STATES OF AMERICA. **ConstRosáliaitution (1787). United States Constitution**. Disponível em: <https://www.law.cornell.edu/constitution/articlei#section8>. Acesso em: 02 out. 2023.

XAVIER, João Vitor; MAIA, Mariana Sanches. Provocações sobre o imposto seletivo da PEC nº 45/2019. **Consultor Jurídico**, 28 jul. 2023. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-jul-28/xavier-maia-provocacoes-imposto-seletivo-pec-45>. Acesso em: 01 out. 2023.

