

REFORMA TRIBUTÁRIA, IMPOSTO SELETIVO E DIREITO ALEMÃO: MEDIDAS PARA DESENVOLVIMENTO DA EXTRAFISCALIDADE E TRANSPARÊNCIA FISCAL

TAX REFORM, SELECTIVE TAXATION AND GERMAN LAW: MEASURES TO DEVELOP EXTRAFISCALITY AND FISCAL TRANSPARENCY

Leonardo Matschulat¹

¹ Graduando na Faculdade de Direito da Universidade Federal do Paraná. Membro do Grupo de Estudos Tributários da UFPR. Estagiário de prática jurídica no escritório Hapner Kroetz Advogados.

RESUMO

Este estudo tem por objetivo realizar uma análise do novo Imposto Seletivo (IS) aprovado pela EC 132 (Reforma Tributária), bem como sugerir medidas para sua regulamentação infraconstitucional. Para isso, pretende-se abordar a seletividade e a extrafiscalidade no sistema tributário brasileiro. Ademais, a comparação jurídica será utilizada a fim de apresentar a extrafiscalidade no direito tributário alemão, em especial na forma dos *Ökosteuern* (impostos ecológicos). Por fim, com inspiração no Direito alemão e no conceito de ilusão fiscal, serão realizadas três propostas de medidas a serem implementadas para a concretização do novo Imposto Seletivo enquanto imposto de finalidade extrafiscal por excelência.

PALAVRAS-CHAVE

Direito tributário – Imposto seletivo – extrafiscalidade.

ABSTRACT

*The aim of this study is to analyze the new Excise Tax approved in the Constitutional Amendment 132 (Tax Reform), as well as to suggest measures for its infra-constitutional regulation. To this end, the aim is to address selectivity and extrafiscality in the Brazilian tax system. In addition, a legal comparison will be used to present extrafiscality in German tax law, especially in the form of *Ökosteuern* (ecological taxes). Finally, inspired by German law and the concept of fiscal illusion, three proposals will be made for measures to be implemented to make the new Selective Tax a tax with an extrafiscal purpose par excellence.*

KEYWORDS

Tax law – Selective tax – extrafiscality.

SUMÁRIO

Introdução. 1. Seletividade tributária, extrafiscalidade e “imposto seletivo”. 2. O Imposto Seletivo da Emenda Constitucional 132. 2.1. Visão geral. 2.2. Distribuição de receita, formação de alíquotas e seletividade. 3. A experiência alemã com impostos extrafiscais: os *Ökosteuern*. 4. Medidas para a regulamentação do novo Imposto Seletivo. 4.1. Primeira medida: priorização para composição de receitas vinculadas. 4.2. Segunda medida: rigidez na definição dos produtos tributados. 4.3. Terceira medida: transparência do ônus tributário ao contribuinte e combate à ilusão fiscal. Conclusão. Referências.

REFERÊNCIA: MATSCHULAT, Leonardo. Reforma Tributária, Imposto Seletivo e Direito Alemão: medidas para desenvolvimento da extrafiscalidade e transparência fiscal. *Res Severa Verum Gaudium*, Porto Alegre, v. 9, n. 1, p. 139-162, dez. 2024.

INTRODUÇÃO

O presente artigo propõe medidas a serem implementadas na lei complementar que há de regular o novo Imposto Seletivo, aprovado na Reforma Tributária pela Emenda Constitucional 132/2023. O novo imposto possui características que atraem grande interesse, sendo criado como imposto marcado pelo propósito extrafiscal de proteção do meio ambiente e da saúde pública. Este trabalho visa, inicialmente, utilizar da metodologia jurídico-dogmática a fim de explicar o formato do IS a partir dos conceitos de seletividade e extrafiscalidade, bem como abordar as especificidades do texto aprovado pelo Congresso Nacional. Em seguida, para fins de comparação, será abordada a extrafiscalidade no direito tributário alemão, em especial pela figura dos *Ökosteuern* (tributos ecológicos). Por fim,

aplicando-se a metodologia jurídico-sociológica, serão realizadas três sugestões de medidas a serem incluídas na regulamentação infraconstitucional do novo Imposto Seletivo. Destaca-se que o presente artigo é, em certa medida, uma aposta contra o tempo, visto que a nova lei poderá ser aprovada em breve. Não obstante, entende-se que as reflexões aqui propostas não perderão seu objeto, cabendo sua leitura enquanto crítica ou enaltecimento da legislação aprovada pelo Congresso Nacional.

1 SELETIVIDADE TRIBUTÁRIA, EXTRAFISCALIDADE E “IMPOSTO SELETIVO”

No sistema jurídico brasileiro, tributos são definidos como 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 (art. 3º CTN).² Dentre os tipos tributários existentes, os impostos se caracterizam como tributos que não compreendem uma contraprestação específica da administração pública (art. 16 CTN).³ Não obstante, os impostos não devem incidir sobre qualquer fato gerador, mas apenas sobre revelações de riqueza do contribuinte, como a aquisição de renda, circulação de mercadorias, propriedade predial e territorial urbana, entre outras.⁴

Um imposto seletivo poderia ser entendido como uma concretização da seletividade enquanto subprincípio vinculado à capacidade contributiva.⁵ A seletividade implica em tributação mais pesada de produtos considerados supérfluos, partindo-se do pressuposto de que os contribuintes adquirentes desses produtos possuem uma maior capacidade contributiva.⁶ Em tese, a maior tributação de produtos supérfluos permite a desoneração de produtos essenciais, isto é, aqueles imprescindíveis para a vida comum, como alimentos, medicamentos, produtos de higiene básica, etc.⁷ Dessa forma, diz-se que a seletividade é

² BRASIL. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF, 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 27 mar. 2024.

³ BRASIL. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF, 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 27 mar. 2024.

⁴ PAULSEN, L. *Curso de direito tributário completo*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 49.

⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 16. ed. São Paulo: Renovar, 2009, p. 94.

⁶ CONTI, José Maurício. *Sistema constitucional tributário interpretado pelos tribunais*. Oliveira Mendes e Del Rey, 1997, p. 166.

⁷ PAULSEN, L. *Curso de direito tributário completo*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 161.

orientada pela essencialidade, enquanto característica de imprescindibilidade de determinados bens. Naturalmente, a definição da essencialidade não é tarefa simples, e por vezes a lei carece de critérios mais claros acerca da identificação da essencialidade de certos bens e serviços.

A seletividade tributária funciona como uma exceção justificável ao princípio da isonomia. Ambos, no entanto, devem caminhar juntos, com a seletividade atuando para reduzir a tributação de produtos essenciais, e a isonomia restringindo tributações distintas para produtos de mesma essencialidade. Não obstante, também a extrafiscalidade pode servir como exceção à isonomia, apresentando uma diferença entre produtos que, apesar de igualmente essenciais, possuem alguma outra característica que justifique uma tributação particular.⁸

Ressalte-se que um imposto que aplique a seletividade não se propõe necessariamente a fins extrafiscais. Apesar de todo tributo sempre possuir tanto efeitos arrecadatórios como regulatórios⁹, há que se diferenciar os efeitos extrafiscais dos verdadeiros fins extrafiscais.¹⁰

Os efeitos extrafiscais podem ser percebidos como resultado de toda tributação que, ao onerar um bem ou serviço de determinada forma, torna seu consumo mais ou menos custoso para a população. A extrafiscalidade como fim, por outro lado, decorre do uso da tributação com a intenção de incentivar ou desincentivar o consumo de produtos específicos, como meio de contribuir para determinado objetivo estatal.¹¹ Ainda que possa haver coincidência entre os produtos considerados supérfluos e os produtos de consumo desencorajado, estes não se confundem. A compra de um automóvel de luxo movido a energia elétrica, por exemplo, poderia ser considerada supérflua levando-se em conta eventuais opções de menor custo. Dificilmente, no entanto, esta compra receberia maior tributação por motivos extrafiscais, considerando inexistir, *a priori*, qualquer razão para o desincentivo da utilização de carros luxuosos de matriz energética renovável.¹²

⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 662.

⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 313.

¹⁰ VASQUES, Sérgio. *Os Impostos do Pecado: o Alcool, o Tabaco, o Jogo e o Fisco*. Livraria Almedina. Coimbra, 1999. P. 207, p. 58.

¹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 300.

¹² A partir desse exemplo já é possível delinear sérias críticas ao PLP 68/2024, que visa regulamentar a Reforma Tributária, ainda pendente de aprovação pelo Senado Federal quando da redação deste artigo. A proposta inclui veículos elétricos como objeto de tributação, ao passo que exclui os caminhões. Na definição de critérios para fixação de alíquotas, o legislador incluiu quesitos absolutamente estranhos à natureza do Imposto Seletivo, que em nada dizem respeito à prejudicialidade do produto, como “potência do veículo” e “realização de etapas fabris

A promulgação da EC 132 significou um avanço no desenvolvimento da extrafiscalidade na legislação tributária brasileira. A doutrina reconhece a presença inequívoca da extrafiscalidade em outras espécies tributárias, como o Imposto de Importação, que procura proteger a indústria nacional.¹³ O novo Imposto Seletivo, no entanto, é mais claro ao prever sua incidência apenas sobre bens e serviços prejudiciais à saúde e ao meio ambiente; a finalidade extrafiscal ganha destaque sobre o propósito meramente arrecadatório.

Essa diferença é importante, à medida que os critérios para controle dos tributos extrafiscais podem ser distintos dos aplicados aos tributos fiscais. A presença da finalidade extrafiscal de forma expressa na norma tributária, portanto, é de fundamental importância para permitir sua análise de legalidade e conformidade aos princípios constitucionais.¹⁴ Isto porque a própria utilização do direito tributário enquanto meio para atingimento de finalidades estatais pode entrar em conflito com os direitos constitucionais dos contribuintes, se a extrafiscalidade servir para reforçar privilégios ou relativizar as garantias dos cidadãos.¹⁵ Nesse sentido, apesar de haver claro espaço para melhora, o novo Imposto Seletivo possui uma finalidade mais facilmente identificável, quando comparado a outros tributos nacionais.

No que se refere aos impostos seletivos, até então, a Constituição Federal previa apenas a aplicação da seletividade para alguns impostos, o que, ressalta-se, não se confunde com o conceito de extrafiscalidade: a seletividade implica a tributação de produtos supérfluos sem necessariamente buscar a redução do consumo por finalidades extrafiscais. Para alguns deles, a CF firmou critérios mais claros acerca da classificação do bem ou serviço tributado como essencial ou não:

- O Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), pelo inciso I do § 3º do artigo 153 e o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS),

no País”. Para a íntegra da proposta final aprovada pela Câmara: BRASIL. Câmara dos Deputados. *Projeto de lei complementar nº 68, de 2024*. Autor: Poder Executivo. Câmara dos Deputados, Brasília, DF, jul. 2024. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2456998&filename=REDACAO%20FINAL%20PLP%2068/2024.

¹³ ALVES, Bruna A. M. *et al.* Aplicações da extrafiscalidade no direito brasileiro. *Direito e Desenvolvimento*, João Pessoa, 2017. p. 290. Disponível em: <https://periodicos.unipe.edu.br/index.php/direitoedesenvolvimento/article/view/329>. Acesso em: 14 out. 2024.

¹⁴ Defendendo esse ponto em uma análise mais extensa e proveitosa, ver: LEÃO, Martha T. Contributo para o Estudo da Extrafiscalidade: a Importância da Finalidade na Identificação das Normas Tributárias Extrafiscais. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, 2015. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/155>. Acesso em: 14 out. 2024.

¹⁵ ADAMY, Pedro. Instrumentalização do Direito Tributário. In: Humberto Ávila. (Org.). *Fundamentos do Direito Tributário*. São Paulo: Marcial Pons, 2012, p. 301-330.

pelo inciso III do § 2º do artigo 155, devem considerar a essencialidade do produto, mercadoria ou serviço. Destaca-se que, no caso do IPI, a seletividade é obrigatória¹⁶, enquanto para o ICMS é facultativa.¹⁷ Entretanto, a lei não determina quaisquer critérios destinados a orientar a Administração Pública para a identificação da essencialidade no caso concreto;

- O Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), conforme art. 155, § 6º, inciso II, possui como critérios a utilização e o tipo do veículo automotor; com a EC 132, o impacto ambiental foi acrescentado como critério;
- O Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) pelo art. 156, § 1º, inciso II, leva em conta a localização e o uso do imóvel.

Ao analisar o novo Imposto Seletivo, verifica-se que sua seletividade não é a normalmente vista no sistema tributário brasileiro, na qual são meramente fixadas alíquotas distintas; no novo Imposto Seletivo, a seletividade é aplicada na decisão, pelo legislador, de criar o imposto para tributar produtos que contém a prejudicialidade à saúde ou ao meio ambiente como característica comum. Logo, verifica-se um deslocamento da seletividade orientada pela essencialidade, para uma seletividade orientada pela prejudicialidade.

Trata-se de inovação de grande relevância, que implica em nova discussão acerca da definição de seletividade dentro do sistema jurídico brasileiro. No entanto, a exaustão desse debate não está dentro dos limites deste artigo; cabe concluir, no entanto, que o termo “imposto seletivo” pode ser um apelido que não corresponde à atual compreensão da doutrina acerca da seletividade, sendo o IS não mais seletivo que qualquer outro imposto, no sentido de selecionar bens ou serviços específicos para serem tributados.¹⁸ No entanto, é também possível observar que o IS poderá servir de paradigma para alterar a compreensão de seletividade, desvinculando-a da orientação necessariamente voltada à essencialidade para utilização de outros critérios, como o grau de prejudicialidade.

¹⁶ PAULSEN, L. *Curso de direito tributário completo*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 161.

¹⁷ O STF decidiu que, quando os estados fizerem uso da seletividade na aplicação do ICMS, é inconstitucional a aplicação de alíquotas de ICMS superiores à alíquota geral para produtos essenciais, como a energia elétrica: BRASIL. *Supremo Tribunal Federal*. Recurso Extraordinário nº 714.139. Relator: Ministro Marco Aurélio. STF, 2021. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15350102911&ext=.pdf>. Acesso em: 27 mar. 2024.

¹⁸ O IPTU, por exemplo, seria seletivo no sentido de selecionar apenas propriedades territoriais urbanas para serem tributadas.

Realizada a definição de imposto seletivo, cabe agora descrever a nova espécie tributária introduzida no Direito brasileiro pela EC 132.

2 O IMPOSTO SELETIVO DA EMENDA CONSTITUCIONAL 132

2.1 Visão Geral

A EC 132 alterou o artigo 153 da Constituição Federal, adicionando o inciso VIII:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:
I - importação de produtos estrangeiros;
II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;
III - renda e proventos de qualquer natureza;
IV - produtos industrializados;
V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;
VI - propriedade territorial rural;
VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.
*VIII - produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, nos termos de lei complementar.*¹⁹

O texto da Reforma Tributária aprovada pelo Congresso Nacional sofreu diversas mudanças durante as discussões legislativas, sendo alterada a terminologia utilizada para a criação do novo Imposto Seletivo. Inicialmente, a PEC 45 alterava o artigo 154 da CF, acrescentando o inciso III:

Art. 154. A União poderá instituir:
I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;
II - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.
*III – impostos seletivos, com finalidade extrafiscal, destinados a desestimular o consumo de determinados bens, serviços ou direitos.*²⁰

Em uma interpretação sistêmica, a mudança da localização do texto foi bem-vinda, à medida que retirou o Imposto Seletivo do artigo que trata de impostos extraordinários.

¹⁹ BRASIL. Constituição(1988). *Constituição*: República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

²⁰ BRASIL. Câmara dos Deputados. *Projeto de emenda constitucional nº 45, de 2019*. Autor: Baleia Rossi. Câmara dos Deputados, Brasília, DF, abr. 2013. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1728369&filename=PEC+45/2019. Acesso em: 27 mar. 2024.

Simultaneamente, no entanto, o texto aprovado suprimiu a referência explícita à finalidade extrafiscal do novo imposto, optando-se pela previsão de que o tributo incidirá apenas sobre bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente.²¹ A supressão do termo “direitos” do projeto também foi razoável, ao excluir a possibilidade de tributação sobre o exercício de direitos, ao invés de sobre o eventual proveito econômico que referido exercício possa trazer.

Em continuidade, o art. 155, § 3º da CF prevê a possibilidade de tributação de derivados de petróleo, combustíveis e da extração de minérios pelo Imposto Seletivo, enquanto o art. 126, inciso I, alínea “b” do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, determina a cobrança do novo imposto a partir de 2027. Ressalva-se, no entanto, a necessidade de aprovação de lei complementar versando sobre a matéria.

Além disso, conforme §6º do art. 153²² da CF, a incidência do Imposto Seletivo será monofásica, com possíveis mesmos fato gerador e base de cálculo de outros tributos. Não integrará sua própria base de cálculo, mas fará parte da base do ICMS e ISS enquanto estiverem vigentes e, posteriormente, da base de cálculo do Imposto sobre Bens e Serviços e da Contribuição sobre Bens e Serviços.

É perceptível uma possível incompatibilidade entre os incisos I e VII: o inciso I estabelece que o Imposto Seletivo não incidirá sobre exportações, enquanto o inciso VII estabelece expressamente que o imposto será cobrado na extração independentemente da destinação do produto. Resta saber se eventual destinação do produto extraído para exportação estaria livre do imposto, nos moldes do IPI.²³

O inciso I, ao impedir a incidência do Imposto Seletivo sobre energia elétrica, excluiu um fator de enorme relevância para a preservação do meio ambiente, optando pelo

²¹ Proponho que essa substituição, no entanto, não é capaz de colocar em dúvida a extrafiscalidade do imposto, considerando sua incidência apenas sobre bens e serviços prejudiciais à saúde e ao meio ambiente.

²² § 6º O imposto previsto no inciso VIII do caput deste artigo:

I - não incidirá sobre as exportações nem sobre as operações com energia elétrica e com telecomunicações;

II - incidirá uma única vez sobre o bem ou serviço;

III - não integrará sua própria base de cálculo;

IV - integrará a base de cálculo dos tributos previstos nos arts. 155, II, 156, III, 156-A e 195, V;

V - poderá ter o mesmo fato gerador e base de cálculo de outros tributos;

VI - terá suas alíquotas fixadas em lei ordinária, podendo ser específicas, por unidade de medida adotada, ou ad valorem;

VII - na extração, o imposto será cobrado independentemente da destinação, caso em que a alíquota máxima corresponderá a 1% (um por cento) do valor de mercado do produto.

²³ A questão ainda não foi suficientemente resolvida pelo PLP 68/2024, o qual manteve a tributação sobre exportações de bens minerais, mas desrespeitou o previsto no inciso VII, ao autorizar a aplicação de alíquota zero sobre a extração de gás natural utilizado para processos industriais.

caminho oposto de tributos criados em países desenvolvidos. A redução do consumo energético é um dos principais fatores a serem promovidos para redução dos danos ambientais. A EC acabou por perder uma grande oportunidade de privilegiar a produção de energia limpa, relegando-a aos mesmos ônus tributários de uma termoeletrônica.

2.2 Distribuição de receita, formação de alíquotas e seletividade

A EC 132 estabeleceu regras para a distribuição dos recursos arrecadados pelo erário federal com o novo Imposto Seletivo. O art. 159, inciso I, acrescentou o IS ao Imposto de Renda e IPI, como impostos cuja metade do produto da arrecadação deve ser repassada aos Estados e municípios, através de fundos de participação e programas de financiamento para desenvolvimento regional.

Antes da EC 132, o inciso II do art. 159 previa o repasse de 10% do produto da arrecadação de IPI aos estados, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados. A Reforma Tributária acrescentou o Imposto Seletivo ao mesmo dispositivo, vinculando o repasse à performance exportadora dos estados da federação. Para fins orçamentários, parece totalmente desarrazoado privilegiar os estados exportadores com maiores recursos advindos da taxa de produtos prejudiciais à saúde, inexistindo qualquer correlação entre os dois critérios. Não obstante, verifica-se, nesse dispositivo, a tentativa do legislador de substituir a receita derivada do IPI com a arrecadação do IS.

Essa intenção também se revela pela redação do art. 130, inciso I do ADCT, o qual determina que a receita da União com o IS e com a nova Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) deverá ser equivalente à redução da receita com PIS/COFINS e IOF (que serão extintos), e com IPI (que será mantido apenas para produtos que façam concorrência à produção industrial da Zona Franca de Manaus). Ademais, o art. 7º da EC 132 prevê expressamente a compensação, por parte da União, de eventual diferença entre o montante anteriormente repassado aos estados pela arrecadação do IPI, e o repasse do arrecadado pelo Imposto Seletivo.

A expectativa de que a arrecadação do novo Imposto Seletivo seja semelhante ao IPI²⁴ pode esbarrar nas diferenças significativas entre as duas espécies tributárias. Verifica-se

²⁴ A União arrecadou 65 bilhões a título de IPI no exercício fiscal de 2023. Fonte: ASSOCIAÇÃO COMERCIAL DE SÃO PAULO. *Impostômetro*. Disponível em <https://impostometro.com.br/>. Acesso em 21/03/2024.

uma distinção fundamental que concerne à finalidade extrafiscal expressa do novo Imposto Seletivo: a extrafiscalidade do IS atinge sua própria hipótese de incidência²⁵, sendo mais restritiva do que o IPI. Enquanto o IPI, em tese, poderia incidir sobre qualquer produto que sofra processo de industrialização, o IS incidirá apenas sobre produtos e serviços que resultem em danos à saúde ou ao meio ambiente. Tal constatação já é capaz de colocar em xeque a expectativa de arrecadação equiparável, considerando que o IPI incide sobre diversos produtos - como peixe seco, água mineral, ou ração para cães e gatos²⁶ - que não retratam os riscos combatidos pelo Imposto Seletivo. Mesmo a manutenção do IPI para taxar produtos que concorram com a produção industrial de Manaus pode ser insuficiente para manter os níveis de arrecadação.

Ademais, a existência de claro propósito extrafiscal deveria limitar a confiança da Administração Pública para financiamento de suas atividades a partir da receita obtida por meio do IS. Isto porque, se o propósito for bem-sucedido, a arrecadação tende a diminuir, mesmo com eventuais aumentos de alíquotas.

3 A EXPERIÊNCIA ALEMÃ COM IMPOSTOS EXTRAFISCAIS: OS *ÖKOSTEUERN*

Para propor um modelo efetivo de imposto extrafiscal, é de grande relevância a análise de projetos análogos realizados em países desenvolvidos. No presente artigo, será realizada uma breve análise acerca da tributação de finalidade extrafiscal na Alemanha.

A Alemanha possui um longo histórico de criação de impostos para tributação de produtos específicos, como o tabaco, a cerveja e mesmo o café. Ademais, a experiência alemã com impostos para combate aos danos ambientais remonta a 1999. O eventual propósito extrafiscal já teve sua constitucionalidade confirmada pelo Tribunal Constitucional Federal

²⁵ Nesse ínterim, não cabe aplicar a jurisprudência do Supremo (BRASIL. *Supremo Tribunal Federal*. Recurso Extraordinário nº 429.306. Relator: Joaquim Barbosa. STF, 2011. DJE 16/03/2011 - ATA Nº 30/2011. DJE nº 49, divulgado em 15/03/2011) segundo a qual o princípio da seletividade “não significa haver imunidade, ainda que as operações ou bens sejam essenciais ao ser humano”, devendo-se considerar “o postulado da solidariedade no custeio das atividades estatais”, visto que, no novo Imposto Seletivo, a CF é clara ao determinar que este incidirá apenas sobre produtos prejudiciais à saúde e ao meio ambiente.

²⁶ BRASIL. *Decreto nº 11.158, de 29 de julho de 2022*. Aprova a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2022/decreto/d11158.htm. Acesso em: 27. mar. 2024.

(TCF) alemão em diversas oportunidades²⁷, e o próprio Código Tributário alemão autoriza a criação de impostos nos quais a função fiscal seja meramente secundária.²⁸

Entretanto, a extrafiscalidade alemã ainda possui desafios para o seu pleno desenvolvimento, mesmo em impostos que incidem sobre produtos de evidente impacto negativo contra a saúde pública, como o tabaco e a cerveja. Prova disso são as frequentes críticas direcionadas ao país pelas alíquotas baixas fixadas sobre bebidas alcoólicas em comparação com os demais membros da União Europeia²⁹, e a carência por um texto de lei mais claro em relação ao propósito extrafiscal, o que prejudica a interpretação e correta aplicação da lei tributária. O *Umsatzsteuer*, equivalente ao novo IBS no Brasil, possui apenas duas faixas de tributação: 19% para bens e serviços em geral, e 7% para uma lista específica composta principalmente por alimentos, livros, bilhetes para eventos culturais, etc.³⁰ A descrição dos critérios utilizados para a fixação dos bens de tributação reduzida é prejudicada em prol de uma definição mais rígida, em atenção ao princípio da legalidade; sua ausência, entretanto, pode vir a justificar questionamentos com relação à isonomia. Não obstante, destaca-se a existência de uma extensa produção e acompanhamento de dados provenientes da arrecadação por impostos extrafiscais, bem como de benefícios fiscais concedidos por finalidades extrafiscais.³¹

É bem verdade que a extrafiscalidade ainda carece de melhor abordagem também pela própria União Europeia. Até recentemente, a Diretiva 92/83, que fixa regras para a determinação de impostos sobre bebidas alcoólicas nos países membros, não continha qualquer menção à saúde pública. A legislação foi editada em 2022 para incluir um singelo

²⁷ ALEMANHA. *Bundesverfassungsgericht*. Stabilitätzuschlag, BVerfGE 36, 1973.

ALEMANHA. *Bundesverfassungsgericht*. Kapitalertragssteuer, BVerfGE 84, 1991.

ALEMANHA. *Bundesverfassungsgericht*. Ökosteuern, BVerfGE 110, 2004.

²⁸ ALEMANHA. *Abgabenordnung*, de 1 de outubro de 2002. Abgabenordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Oktober 2002 (BGBl. I S. 3866; 2003 I S. 61), die zuletzt durch Artikel 14 des Gesetzes vom 27. März 2024 (BGBl. 2024 I Nr. 108) geändert worden ist. Disponível em: https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/AO.pdf. Acesso em: 28 mar. 2024.

²⁹ MANTHEY, Jakob *et al.* *Besteuerung von Alkohol in Deutschland. Alternativer Drogen- und Suchtbericht*, Berlin, p. 39-46, 2021. Disponível em: <https://tls-suchtfraagen.de/wp-content/uploads/2022/01/8.-Alternativer-Drogen-und-Suchtbericht.pdf#page=39>. Acesso em: 27 mar. 2024.

³⁰ ALEMANHA. *Umsatzsteuergesetz*, de 26 de novembro de 1979. Umsatzsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 21. Februar 2005 (BGBl. I S. 386), das zuletzt durch Artikel 23 des Gesetzes vom 27. März 2024 (BGBl. 2024 I Nr. 108) geändert worden ist. 23 abr. 2024. Disponível em: https://www.gesetze-im-internet.de/ustg_1980/USTG.pdf. Acesso em: 23 abr. 2024.

³¹ DEUTSCHER BUNDESTAG (Alemanha). Wissenschaftliche Dienste. *Das Aufkommen und die Wirkungsweise von Lenkungssteuern und Steuervergünstigungen in Deutschland*. 2007. Disponível em: <https://www.bundestag.de/resource/blob/411810/041b2cc14f57e59b196a5706a8e3c981/WD-4-048-07-pdf-data.pdf>. Acesso em: 18 abr. 2024.

dispositivo de revisão periódica dos efeitos da diretiva nos sistemas de saúde pública, avaliando eventuais consequências negativas da autorização legal para fixação de alíquotas menores em circunstâncias específicas.³²

Destaca-se também a existência de diversos interesses concorrenciais conflitantes, prejudicando o aprofundamento do debate. Tais interesses também geram resultados como a possibilidade de aplicação de alíquota zero para impostos sobre o vinho, criada pela Diretiva 92/84.³³

Mais interessante para análise no presente artigo, no entanto, são os chamados *Ökosteuern*³⁴, aqui referindo-se ao imposto sobre energia e o imposto sobre eletricidade.³⁵ O imposto sobre energia incide sobre o consumo de derivados de petróleo, gás natural, carvão, entre outros, quando usados para a geração de energia. O imposto sobre eletricidade, por sua vez, incide sobre o consumo de energia elétrica. As receitas da arrecadação são parcialmente vinculadas ao financiamento do sistema de previdência social. Em 2022, o imposto sobre energia gerou uma arrecadação de cerca de 33 bilhões de euros, contra 6 bilhões de euros arrecadados a título de imposto sobre eletricidade, representando, respectivamente, 3% e 0,7% da arrecadação total anual de impostos federais.³⁶

É relevante notar que a vinculação da arrecadação não desconfigura os *Ökosteuern* enquanto impostos na visão do Tribunal Constitucional Federal. Enquanto esses tributos configurarem um ônus geral, imposto a todos que realizam o fato gerador e independentes de

³² UNIÃO EUROPEIA. *Diretiva n° 92/83/EEC, de 19 de outubro de 1992*. On the harmonization of the structures of excise duties on alcohol and alcoholic beverages. 19 out. 1992. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A01992L0083-20220101>. Acesso em: 27 mar. 2024.

³³ UNIÃO EUROPEIA. *Diretiva n° 92/84, de 19 de outubro de 1992*. Council Directive 92/84/EEC of 19 October 1992 on the approximation of the rates of excise duty on alcohol and alcoholic beverages. 19 out. 1992. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/ALL/?uri=CELEX%3A31992L0084>. Acesso em: 28 mar. 2024.

³⁴ Utilizo aqui em grande parte o estudo acerca dos *Ökosteuern* realizado por MATTEI, J.; MATIAS, J. L. N. A reforma tributária ecológica alemã como paradigma para o Brasil. *Veredas do Direito*, Belo Horizonte, v. 16, n. 34, p. 205-233, jan./abr. 2019. Disponível em: <<http://www.domhelder.edu.br/revista/index.php/veredas/article/view/1283>>. Acesso em: 27/03/2024.

³⁵ A doutrina alemã por vezes diverge acerca de quais tributos se classificam como *Ökosteuern*. O termo surgiu na reforma tributária empreendida naquele país em 1999 para descrever o imposto sobre eletricidade e o imposto sobre óleo mineral, atual imposto sobre energia. Para alguns teóricos, no entanto, o termo também pode ser estendido para outros tributos diretamente relacionados ao meio ambiente, como o imposto sobre veículos automotores e o imposto sobre emissões de gases de efeito estufa.

³⁶ ESCRITÓRIO FEDERAL DE ESTATÍSTICA (Alemanha). Destatis. Umweltökonomische Gesamtrechnungen: Gesamtaufkommen aus umweltbezogenen Steuern. In: *Statistisches Bundesamt*. Berlim, 21 jun. 2024. Disponível em: <https://www.destatis.de/DE/Themen/Gesellschaft-Umwelt/Umwelt/UGR/steuern-weitere-abgaben/Tabellen/gesamtaufkommen-steuern.html>. Acesso em: 11 out. 2024.

qualquer prestação individual, estes se mantêm na categoria de impostos.³⁷ Entendia-se que a Constituição e o Código Tributário restringiam a vinculação de receitas provenientes de impostos; no entanto, o TCF admitiu a possibilidade de exceção à norma, quando a destinação de receitas estiver regularmente prevista na lei que institui o tributo, ou na lei orçamentária. Ademais, o Tribunal considerou que a não-afetação das receitas é um princípio flexível do direito orçamentário; não há incompatibilidade com a Constituição enquanto o montante vinculado não é tão relevante em comparação com o total da arrecadação, sem configurar uma desmedida restrição da liberdade orçamentária do legislador.³⁸

Os *Ökosteuern* representam uma tentativa de transferir o ônus tributário do fator “trabalho” para “recursos naturais”³⁹, em um esforço para criar novos meios de financiar um sistema previdenciário pressionado pelo envelhecimento da população.⁴⁰ A lei autorizou as empresas contribuintes do imposto a parcialmente compensar débitos de contribuições sociais com recolhimentos dos *Ökosteuern*. A situação foi criticada pela evidente disparidade entre os grupos que suportam o maior ônus tributário decorrente dos *Ökosteuern* e os grupos beneficiados pela contenção das contribuições sociais; isto é, indústrias que representam um alto consumo de energia, mas tem quadro de funcionários reduzido, se encontram em desvantagem quando comparadas às empresas que, sem gastos extraordinários com energia, se beneficiam das contenções de contribuições sociais sobre um extenso quadro de pessoal. No fim, o maior ônus recai sobre a economia familiar, atingida pela inclusão do imposto nos preços da energia.⁴¹

O TCF, ao analisar a questão, limitou-se a declarar que não há obrigatoriedade de coincidência entre os grupos que suportam o ônus tributário e os que se beneficiam das

³⁷ O uso de impostos para o financiamento da seguridade social não é estranho também em outros ordenamentos jurídicos. A Suíça utiliza os recursos provenientes do imposto sobre tabaco para este fim: BUNDESAMT FÜR GESUNDHEIT. *Tabakpolitik der Schweiz: Hohe Preise senken den Konsum*. 28 dez. 2022. Disponível em: <https://www.bag.admin.ch/bag/de/home/strategie-und-politik/politische-auftraege-und-aktionsplaene/politische-auftraege-zur-tabakpraevention/tabakpolitik-schweiz/tabaksteuer.html>. Acesso em: 27 mar. 2024.

³⁸ ALEMANHA. *Bundesverfassungsgericht*. *Ökosteuern*, BVerfGE 110, p. 274 ss., 2004.

³⁹ JOBS, A. Throsten. *Zur Gesetzgebungskompetenz für Umweltsteuern: Konsequenzen aus den Urteilen des BVerfG vom 7.5.1998 für eine “Ökologische Steuerreform” im Bund*. Die öffentliche Verwaltung. Stuttgart, v. 58. p. 1039

⁴⁰ BAYER, Stefan. *Ökosteuern: Versöhnung von Ökonomie und Ökologie? Tübinger Diskussionsbeitrag*, Tübingen, 2003. Disponível em: <https://www.econstor.eu/bitstream/10419/40318/1/501020527.pdf>. Acesso em: 11 out. 2024.

⁴¹ PFALLER, Alfred. *Ökosteuern in Europa: Die politökonomischen Parameter der Umweltsteuerdebatte in Europa*. Friedrich Ebert Stiftung: *Internationale Politikanalyse*, Berlim, p. 9, 2010. Disponível em: <https://foes.de/pdf/2010-FES-Oekosteuern-in-Europa.pdf>. Acesso em: 8 abr. 2024.

receitas.⁴² No Brasil, o Supremo Tribunal Federal chegou à mesma conclusão, no julgamento do RE 630.898, Tema 495⁴³, que versava sobre a constitucionalidade do Adicional de Frete para Renovação da Marinha Mercante.

Apesar de eventuais problemas no sistema alemão, os *Ökosteuern* providenciam aspectos que podem ser de grande utilidade ao novo Imposto Seletivo brasileiro: vinculação de receitas e rigidez na definição dos produtos tributados e respectivas alíquotas. A esses dois aspectos acrescentarei a transparência, como medida destinada a evitar a chamada ilusão fiscal, em uma proposta para a lei complementar que há de regulamentar o novo Imposto Seletivo.

4. MEDIDAS PARA A REGULAMENTAÇÃO DO NOVO IMPOSTO SELETIVO

4.1 Primeira medida: priorização para composição de receitas vinculadas

A Constituição, no artigo 167, inciso IV, proíbe a vinculação da receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, com poucas ressalvas - entre elas, o custeio da saúde, nos termos do art. 198 da CF. Entretanto, não se trata de um princípio enquanto fim a ser buscado, mas de uma regra que impõe uma vedação ao legislador.⁴⁴ Ademais, a própria caracterização de impostos exclusivamente como tributos de receita não vinculada é problemática, visto que ignora relevantes exceções.⁴⁵

Nesse ínterim, é possível apresentar uma crítica à rigidez da lei brasileira no que se refere à vedação da afetação de receitas decorrentes de impostos, em comparação com a lei e jurisprudência alemãs. Enquanto o Tribunal Constitucional alemão acertadamente identificou a não afetação enquanto regra orçamentária passível de flexibilização, nosso Supremo Tribunal Federal reiteradas vezes decidiu no sentido de impossibilitar a vinculação de parcelas da receita decorrente dos impostos. O STF julgou inconstitucionais leis voltadas à afetação de receitas de impostos mesmo que para financiar objetivos constitucionais, como a assistência à

⁴² SELMER, Peter. *Ökologische Steuerreform, Verfassungsrecht und Bundesverfassungsgericht: Bemerkungen anlässlich der Ökosteuer. Entscheidungen des BVerfG vom 20. April 2004*. In: TIPKE, Klaus; SÖHN, Harmut; TRZASKALIK, Christoph (Org.). *Gedächtnisschrift für Christoph Trzaskalik*. Köln: O. Schmidt, 2005. p. 414.

⁴³ BRASIL. *Supremo Tribunal Federal*. Recurso Extraordinário nº 630.898. Relator: Ministro Dias Toffoli. STF, 2021. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15346374838&ext=.pdf>. Acesso em: 27 mar. 2024.

⁴⁴ PAULSEN, L. *Curso de direito tributário completo*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 154.

⁴⁵ SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 387.

criança e ao adolescente⁴⁶, aplicação de recursos em reservas indígenas localizadas em unidades de conservação ambiental⁴⁷, programas de financiamento habitacional⁴⁸ e subsídio de energia elétrica para consumidores de baixa renda.⁴⁹

É bem verdade que a lei brasileira é inequivocamente mais restritiva, à medida que expressamente veda a vinculação de receitas provenientes de impostos, sob o pretenso objetivo de preservar a livre alocação de recursos por parte da Administração para perseguição de objetivos político-sociais. Essa visão, entretanto, é ingênua ao ignorar a possibilidade de vinculação de receitas justamente enquanto forma política de atender anseios sociais. A afetação das receitas tributárias, quando não engessa sobremaneira o gestor público, configura um meio apto a desenvolver a moralidade tributária, aumentando a transparência frente aos contribuintes.⁵⁰

No caso de um imposto extrafiscal, a vinculação de receitas é de importância ainda maior, visto que demonstraria o compromisso do Estado de utilizar os recursos provenientes da taxação de produtos prejudiciais à saúde e ao meio ambiente para a preservação de ambos. No melhor dos mundos, seria necessária uma nova PEC que incluísse o meio ambiente no rol de exceções ao art. 167 da CF (a despeito de discussões sobre eventual caráter de cláusula pétrea do dispositivo⁵¹), bem como regras menos rígidas para a possibilidade de vinculação de receitas de forma geral. No entanto, mesmo com a lei da forma que se encontra, existem maneiras de vincular a receita decorrente do novo Imposto Seletivo.

O art. 198, §2º da CF estabelece um percentual mínimo de 15% sobre a receita corrente líquida a ser gasto pela União para o financiamento da saúde pública. Também os estados e municípios possuem a mesma obrigação, com percentual fixado em lei complementar. Se não é possível vincular as receitas decorrentes do novo IS ao financiamento da saúde, é possível, pelo menos, estabelecer que os recursos dele decorrentes terão prioridade sobre as demais receitas tributárias a fim de compor o percentual mínimo de investimento em

⁴⁶ BRASIL. *Supremo Tribunal Federal*. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.689. Relator: Ministro Sydney Sanches. STF, 2003. Diário Oficial da União, 21/05/2003.

⁴⁷ BRASIL. *Supremo Tribunal Federal*. Liminar em Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.355. Relator: Ministro Celso de Mello. STF, 2002. Diário Oficial da União, 19/06/2002.

⁴⁸ BRASIL. *Supremo Tribunal Federal*. Recurso Extraordinário nº 213.739. Relator: Ministro Marco Aurélio. STF, 1999. Diário Oficial da União, 20/08/1999.

⁴⁹ BRASIL. *Supremo Tribunal Federal*. Liminar em Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.848. Relator: Ministro Ilmar Galvão. STF, 2003. Diário Oficial da União, 02/05/2003.

⁵⁰ MATTEI, J.; MATIAS, J. L. N.. A reforma tributária ecológica alemã como paradigma para o Brasil. *Veredas do Direito*, Belo Horizonte, v. 16, n. 34, p. 213, jan./abr. 2019. Disponível em: <<http://www.domhelder.edu.br/revista/index.php/veredas/article/view/1283>>. Acesso em: 27/03/2024.

⁵¹ SCHOUER, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 427.

saúde. A lei complementar que regulará o IS poderá prever também que a União e os Estados terão a obrigação de tornar pública a informação de se e quanto do investimento público em saúde estará sendo coberto pelo Imposto Seletivo, seja diretamente ou mediante os repasses do Governo Federal, como determinado pela CF.

Apesar de singela, essa medida pode ter grande eficiência ao aprimorar a transparência fiscal. A cada exercício fiscal, será possível à Administração Pública e aos contribuintes avaliarem a capacidade do IS de custear a saúde pública, bem como eventual necessidade de aumento ou redução das alíquotas.

Eventual acusação de inconstitucionalidade da lei poderia ser contestada, à medida que não existirá, na prática, uma afetação da receita do imposto. A afetação da receita tributária para financiamento da saúde já existe; a nova lei simplesmente estabelecerá a receita decorrente do IS como prioritária para compor o percentual de investimento obrigatório.

4.2 Segunda medida: rigidez na definição dos produtos tributados

O novo IS possui grande potencial de aumentar a judicialização das questões tributárias no Brasil, caso não haja grande cuidado na fixação dos produtos afetados pelo imposto. Pela EC 132, o Imposto Seletivo apenas poderá incidir sobre operações que envolvam produtos nocivos à saúde ou ao meio ambiente. Dessa forma, o legislador não é livre para definir quaisquer produtos para serem tributados, visto que a prejudicialidade do bem em questão é fundamental para definir a constitucionalidade da cobrança.

O art. 9º, §9º da EC 132 prevê a não incidência do Imposto Seletivo sobre as operações beneficiadas com redução de 60% da alíquota de IBS e CBS a serem estabelecidas por lei complementar. Tal previsão é bem-vinda, mas insuficiente para garantir que o imposto não será utilizado para tributar bens e serviços que não demonstrem um comprovado risco sanitário ou ambiental.

Da mesma forma, há uma natural preocupação com a isonomia e a preservação da livre concorrência, à medida que a tributação ou não de determinados produtos ou serviços poderá acarretar disparidades injustificadas entre agentes concorrentes dentro do mesmo domínio econômico.

Infelizmente, a lei é limitada em sua capacidade de gerar segurança jurídica plena, de forma que a atuação dos tribunais ainda será de fundamental importância. À exemplo da legislação alemã, no entanto, é possível defender que a incidência do tributo deverá ser fixada sobre bens e serviços específicos, descritos em anexo à lei complementar, de forma a inexistir tributação genérica que deixe os contribuintes em dúvida. Ao mesmo passo, será imprescindível a apresentação, por parte dos órgãos competentes para promoção da saúde e defesa do meio ambiente, de evidências científicas suficientes para justificar a incidência do imposto.

Trata-se de trabalho exaustivo, mas necessário. O anexo da lei complementar será primordial ao resguardar a segurança jurídica pela fixação de produtos e serviços específicos que serão taxados, sendo eles individualmente justificados por pesquisa científica idônea que demonstre sua prejudicialidade.

O Imposto Seletivo pode não ser tão específico como os *Ökosteuern*, mas deve assumir a necessidade de ser o mais preciso possível. Não seria uma realidade muito distante da já existente lista de alíquotas de IPI, que envolve uma extensa lista de produtos com as mais diversas alíquotas. Diferente do IPI e seguindo o exemplo alemão, no entanto, defende-se aqui a aplicação de alíquota única do imposto sobre todos os produtos tributados. A extrafiscalidade está em perpétua balança com o princípio da isonomia, de forma que muito peso em um lado acarretará desprezo ao outro. No caso do IS, a fixação de critérios para estipular alíquotas diferentes entre os produtos taxados está fadada à incoerência em algum grau.

A tributação de combustível pelo IS com alíquota superior à média, por exemplo, poderia ser justificada à luz da proteção do meio ambiente contra os enormes danos causados pela queima de combustível fóssil. No entanto, a mesma alíquota poderia ser questionada em atenção à essencialidade e à capacidade contributiva, considerando que os combustíveis fósseis ainda são imprescindíveis para a maior parte da população, e eventual aumento dos preços causados por maior tributação acabaria por onerar ainda mais a população de menor renda.

Em conclusão, a segunda medida defendida para a lei complementar que há de regular o novo IS é a fixação de produtos e serviços tributados de forma taxativa, fundamentada pela apresentação de evidência científica idônea pelos órgãos competentes, somada à fixação de alíquota única para todos os produtos e serviços.

4.3 Terceira medida: transparência do ônus tributário ao contribuinte e combate à ilusão fiscal

A tributação indireta possui enorme potencial de se tornar instrumento de dominação e restrição da propriedade, à medida que dá uma aparência de voluntariedade. Permitindo-se ao indivíduo adquirir a quantidade desejada do bem tributado, aumenta-se o valor do imposto de modo gradual e insensível.⁵² Trata-se da concretização da chamada ilusão fiscal⁵³, agravada pela utilização da tributação de produtos sobre os quais recaem certa repulsa social, como álcool e tabaco - daí o apelido de “imposto do pecado”.

A ilusão fiscal, segundo a teoria de Almicare Puviani, é a consequência de uma estrutura de imposição tributária sobre a consciência fiscal do contribuinte.⁵⁴ Nesse sistema, os contribuintes não buscam cooperar com os legisladores e o fisco. Logo, o objetivo do Estado será encontrar meios de minimizar a resistência dos contribuintes à tributação, como através dos impostos sobre o consumo. Em especial, a ilusão é ainda mais forte quando envolve a tributação aplicada sobre momentos prazerosos do contribuinte, como ao beber uma cerveja e fumar um cigarro.

Quando não realizada de forma a buscar máxima transparência e concretização dos objetivos extrafiscais, a criação de impostos como o novo Imposto Seletivo brasileiro possui o poder de “atacar os contribuintes onde não podem se defender”⁵⁵, isto é, utilizar seus vícios e culpas para angariar mais recursos sobre contribuintes, que pouco conseguem fazer para se controlar.

Em face disso, a terceira medida proposta neste trabalho é, a exemplo da anterior, de tão grande simplicidade quanto efeito. Uma das maiores críticas realizadas ao sistema tributário brasileiro é a falta de transparência, em especial dos tributos indiretos, incidentes

⁵² HUME, David. *Writings on Economics*, 85. ed. E. Rotwein, 1955.

⁵³ RIBAS, Juliana Rodrigues. Os Impostos do Pecado e a Ilusão Fiscal. *Revista de Direitos Fundamentais e Tributário*, Porto Alegre, 2015. Disponível em: <https://rdft.com.br/revista/article/view/5/5>. Acesso em: 16 abr. 2024.

⁵⁴ BUCHANAN, James M. *Public Finance in Democratic Process: Fiscal Institutions and Individual Choice*. Indianapolis, IN: Liberty Fund, Inc., 1999.

⁵⁵ VASQUES, Sérgio. *Os Impostos do Pecado: o Álcool, o Tabaco, o Jogo e o Fisco*. Livraria Almedina. Coimbra, 1999.

sobre cada produto e serviço adquirido pelos contribuintes.⁵⁶ As informações presentes nas notas fiscais são insuficientes para garantir o efetivo exercício da cidadania fiscal, compreendido como a capacidade de controle, pela população, da utilização dos recursos advindos da tributação. O ainda existente hiperfoco do sistema tributário nacional em tributar bens e serviços em detrimento da tributação sobre renda contribui para a desconfiança contra a criação de um novo imposto.

É possível aumentar a consciência do contribuinte, maximizando a concessão de informações a respeito dos tributos incidentes sobre cada produto adquirido no supermercado. É imprescindível que a lei complementar que regulamentará o novo IS estabeleça a obrigatoriedade de emissão de nota fiscal que destaque o valor exato do imposto pago ao adquirir o bem tributado.

Da mesma forma, medidas simples que informem o consumidor da existência do imposto sobre os produtos da prateleira à sua frente podem contribuir sobremaneira para o objetivo extrafiscal, à exemplo da já existente obrigatoriedade de utilização de selos para marcação de produtos com altos teores de sal, açúcar e gordura, como determinado pela RDC 429 da Anvisa em 2020. Da mesma forma, a nova lei poderá instituir a publicação periódica da arrecadação do erário com o novo imposto, focando em produtos como álcool e tabaco.

Independentemente dos meios utilizados, é fundamental que o novo Imposto Seletivo seja regulamentado considerando a necessidade de reduzir a falta de transparência tão característica dos impostos indiretos brasileiros, de forma a impedir o novo imposto de se tornar uma máquina de exploração sobre consumidores iludidos, agravando sua situação econômica, e sem atender aos fins extrafiscais de proteção da saúde e do meio ambiente.

CONCLUSÃO

A criação de um Imposto Seletivo de finalidade extrafiscal pela Reforma Tributária é uma grande oportunidade para o desenvolvimento da extrafiscalidade no sistema tributário nacional. Esse desenvolvimento, no entanto, exige metucioso trabalho para assegurar o respeito aos princípios tributários e à transparência fiscal.

⁵⁶ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito *et al.* *Cidadania Fiscal e Tributação Indireta: Falta de transparência e dificuldades no acesso à justiça*. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=de3a1d8c27100134>. Acesso em: 15 abr. 2024

Dentro dos limites impostos pela Constituição Federal, a lei deverá agir a fim de assegurar que os recursos públicos provenientes da arrecadação sejam prioritariamente utilizados para financiamento da saúde pública, aprimorando a moralidade e a transparência fiscal. A lei deverá assegurar, também, que o IS incidirá apenas sobre bens e serviços de comprovado risco à saúde e/ou ao meio ambiente, através de um anexo que descreva os bens tributados de forma a tornar a tributação clara e previsível aos contribuintes. Nesse ínterim, será necessária também a apresentação, pelos órgãos competentes, de evidências científicas suficientes para demonstrar o dano sanitário e ambiental que o imposto visa coibir.

Por fim, com o propósito de evitar a ilusão fiscal e remediar a falta de transparência característica dos impostos indiretos no Brasil, a lei deverá propor medidas para permitir ao consumidor que identifique a quantidade de imposto recolhido ao adquirir os produtos tributados, aprimorando o cumprimento do objetivo extrafiscal ao conscientizar os cidadãos da existência do imposto para reduzir o consumo de bens prejudiciais.

REFERÊNCIAS

- ADAMY, Pedro. Instrumentalização do Direito Tributário. In: Humberto Ávila. (Org.). *Fundamentos do Direito Tributário*. São Paulo: Marcial Pons, 2012, p. 301-330.
- ALEMANHA. *Abgabenordnung*, de 1 de outubro de 2002. Abgabenordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Oktober 2002 (BGBl. I S. 3866; 2003 I S. 61), die zuletzt durch Artikel 14 des Gesetzes vom 27. März 2024 (BGBl. 2024 I Nr. 108) geändert worden ist. Disponível em: https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/AO.pdf. Acesso em: 28 mar. 2024.
- ALEMANHA. *Bundesverfassungsgericht*. Kapitalertragssteuer, BVerfGE 84, 1991.
- ALEMANHA. *Bundesverfassungsgericht*. Stabilitätzuschlag, BVerfGE 36, 1973.
- ALEMANHA. *Bundesverfassungsgericht*. Ökosteuern, BVerfGE 110, 2004.
- ALVES, Bruna A. M. *et al.* aplicações da extrafiscalidade no direito brasileiro. *Direito e Desenvolvimento*, João Pessoa, 2017. Disponível em: <https://periodicos.unipe.edu.br/index.php/direitoedesenvolvimento/article/view/329>. Acesso em: 14 out. 2024.
- ASSOCIAÇÃO COMERCIAL DE SÃO PAULO. *Impostômetro*. Disponível em <https://impostometro.com.br/>. Acesso em 21 mar. 2024.

BAYER, Stefan. *Ökosteuern: Versöhnung von Ökonomie und Ökologie? Tübinger Diskussionsbeitrag*, Tübingen, 2003. Disponível em: <https://www.econstor.eu/bitstream/10419/40318/1/501020527.pdf>. Acesso em: 11 out. 2024.

BRASIL. Câmara dos Deputados. *Projeto de emenda constitucional nº 45, de 2019*. Autor: Baleia Rossi. Câmara dos Deputados, Brasília, DF, abr. 2013. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1728369&filename=PEC+45/2019. Acesso em: 27 mar. 2024.

BRASIL. Câmara dos Deputados. *Projeto de lei complementar nº 68, de 2024*. Autor: Poder Executivo. Câmara dos Deputados, Brasília, DF, jul. 2024. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2456998&filename=REDACAO%20FINAL%20PLP%2068/2024.

BRASIL. [Constituição (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

BRASIL. *Decreto nº 11.158, de 29 de julho de 2022*. Aprova a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2022/decreto/d11158.htm. Acesso em: 27. mar. 2024.

BRASIL. *Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023*. Altera o Sistema Tributário Nacional. Brasília, DF, 2023. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em: 27 mar. 2024.

BRASIL. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF, 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 27 mar. 2024.

BRASIL. *Supremo Tribunal Federal*. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.689. Relator: Ministro Sydney Sanches. STF, 2003. Diário Oficial da União, 21/05/2003.

BRASIL. *Supremo Tribunal Federal*. Liminar em Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.355. Relator: Ministro Celso de Mello. STF, 2002. Diário Oficial da União, 19/06/2002.

BRASIL. *Supremo Tribunal Federal*. Liminar em Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.848. Relator: Ministro Ilmar Galvão. STF, 2003. Diário Oficial da União, 02/05/2003.

BRASIL. *Supremo Tribunal Federal*. Recurso Extraordinário nº 213.739. Relator: Ministro Marco Aurélio. STF, 1999. Diário Oficial da União, 20/08/1999.

BRASIL. *Supremo Tribunal Federal*. Recurso Extraordinário nº 429.306. Relator: Joaquim Barbosa. STF, 2011. DJE 16/03/2011 - ATA Nº 30/2011. DJE nº 49, divulgado em 15/03/2011

BRASIL. *Supremo Tribunal Federal*. Recurso Extraordinário nº 630.898. Relator: Ministro Dias Toffoli. STF, 2021. Disponível em:

<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15346374838&ext=.pdf>. Acesso em: 27 mar. 2024.

BRASIL. *Supremo Tribunal Federal*. Recurso Extraordinário nº 714.139. Relator: Ministro Marco Aurélio. STF, 2021. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15350102911&ext=.pdf>. Acesso em: 27 mar. 2024.

BUCHANAN, James M. *Public Finance in Democratic Process: Fiscal Institutions and Individual Choice*. Indianapolis, IN: Liberty Fund, Inc., 1999.

BUNDESAMT FÜR GESUNDHEIT. *Tabakpolitik der Schweiz*: Hohe Preise senken den Konsum. 28 dez. 2022. Disponível em: <https://www.bag.admin.ch/bag/de/home/strategie-und-politik/politische-auftraege-und-aktionsplaene/politische-auftraege-zur-tabakpraevention/tabakpolitik-schweiz/tabaksteuer.html>. Acesso em: 27 mar. 2024.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

CONTI, José Maurício. *Sistema constitucional tributário interpretado pelos tribunais*. Oliveira Mendes e Del Rey, 1997.

DAS AUFGKOMMEN und die Wirkungsweise von Lenkungssteuern und Steuervergünstigungen in Deutschland. Berlin: Wissenschaftlicher Dienste des Deutscher Bundestages, 2007. Disponível em: <https://www.bundestag.de/resource/blob/411810/041b2cc14f57e59b196a5706a8e3c981/WD-4-048-07-pdf-data.pdf>. Acesso em: 18 abr. 2024.

ESCRITÓRIO FEDERAL DE ESTATÍSTICA. Destatis. Umweltökonomische Gesamtrechnungen: Gesamtaufkommen aus umweltbezogenen Steuern. In: *Statistisches Bundesamt*. Berlin, 21 jun. 2024. Disponível em: <https://www.destatis.de/DE/Themen/Gesellschaft-Umwelt/Umwelt/UGR/steuern-weitere-abgaben/Tabellen/gesamtaufkommen-steuern.html>. Acesso em: 11 out. 2024.

HUME, David. *Writings on Economics*, 85. ed. E. Rotwein, 1955.

JOBS, A. Throsten. Zur Gesetzgebungskompetenz für Umweltsteuern: Konsequenzen aus den Urteilen des BVerfG vom 7.5.1998 für eine “Ökologische Steuerreform” im Bund. *Die öffentliche Verwaltung*, Stuttgart, v. 58. p. 1039–1048, 1998.

LEÃO, Martha T. Contributo para o Estudo da Extrafiscalidade: a Importância da Finalidade na Identificação das Normas Tributárias Extrafiscais. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, 2015. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/155>. Acesso em: 14 out. 2024.

MANTHEY, Jakob; et al. *Besteuerung von Alkohol in Deutschland. Alternativer Drogen- und Suchtbericht*, Berlin, p. 39-46, 2021. Disponível em:

[https://tls-suchtfraagen.de/wp-content/uploads/2022/01/8.-Alternativer-Drogen-und-Suchtberic
ht.pdf#page=39](https://tls-suchtfraagen.de/wp-content/uploads/2022/01/8.-Alternativer-Drogen-und-Suchtberic
ht.pdf#page=39). Acesso em: 27 mar. 2024.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; MAIA, Debora Bezerra de Menezes Serpa. *Cidadania Fiscal e Tributação Indireta*: Falta de transparência e dificuldades no acesso à justiça. In: XXII Congresso Nacional do CONPEDI/UFPB: Direito Tributário I, 2014, Paraíba. *Anais*. Paraíba: UFPB, 2014. p. 53-73. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=de3a1d8c27100134>. Acesso em: 15 abr. 2024.

MATTEI, J.; MATIAS, J. L. N.. A reforma tributária ecológica alemã como paradigma para o Brasil. *Veredas do Direito*, Belo Horizonte, v. 16, n. 34, p. 205-233, jan./abr. 2019. Disponível em: <http://www.domhelder.edu.br/revista/index.php/veredas/article/view/1283>. Acesso em: 27 mar. 2024.

PAULSEN, L. *Curso de direito tributário completo*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

PFALLER, Alfred. Ökosteuern in Europa: Die politökonomischen Parameter der Umweltsteuerdebatte in Europa. *Friedrich Ebert Stiftung: Internationale Politikanalyse*, Berlim, p. 9, 2010. Disponível em: <https://foes.de/pdf/2010-FES-Oekosteuern-in-Europa.pdf>. Acesso em: 8 abr. 2024.

RIBAS, Juliana Rodrigues. Os Impostos do Pecado e a Ilusão Fiscal. *Revista de Direitos Fundamentais e Tributário*, Porto Alegre, 2015. Disponível em: <https://rdft.com.br/revista/article/view/5/5>. Acesso em: 16 abr. 2024.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

SELMER, Peter. Ökologische Steuerreform, Verfassungsrecht und Bundesverfassungsgericht: Bemerkungen anlässlich der Ökosteuer. Entscheidungen des BVerfG vom 20. April 2004. In: TIPKE, Klaus; SÖHN, Harmut; TRZASKALIK, Christoph (Org.). *Gedächtnisschrift für Christoph Trzaskalik*. Köln: O. Schmidt, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 16. ed. São Paulo: Renovar, 2009.

UNIÃO EUROPEIA. *Diretiva n° 92/83/EEC, de 19 de outubro de 1992*. On the harmonization of the structures of excise duties on alcohol and alcoholic beverages. 19 out. 1992. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A01992L0083-20220101>. Acesso em: 27 mar. 2024.

UNIÃO EUROPEIA. *Diretiva n° 92/84, de 19 de outubro de 1992*. Council Directive 92/84/EEC of 19 October 1992 on the approximation of the rates of excise duty on alcohol and alcoholic beverages. 19 out. 1992. Disponível em:

VASQUES, Sérgio. *Os Impostos do Pecado: o Álcool, o Tabaco, o Jogo e o Fisco*. Livraria Almedina. Coimbra, 1999.

