

A PERSPECTIVA PELA IMPLEMENTAÇÃO DO IMPOSTO SELETIVO COMO TIPO TRIBUTÁRIO NO BRASIL

THE PERSPECTIVE FOR THE IMPLEMENTATION OF THE SELECTIVE TAX AS A TAX TYPE IN BRAZIL

Leonardo Matschulat *

Luiz Bernardo Kämpf Amaral **

RESUMO

Este estudo tem por objetivo analisar os projetos que implementam o imposto seletivo como tipo tributário no Brasil. Para isso, pretende-se conceituar a seletividade tributária e o imposto seletivo no sistema tributário brasileiro. Ademais, para melhor compreensão, serão abordados os impostos seletivos existentes em países estrangeiros, tendo como modelo as nações que compõem a OCDE e analisando mais especificamente os Estados Unidos da América e a Alemanha. Por fim, serão explicadas separadamente as propostas existentes para concretizar o imposto seletivo no Brasil: a PEC 45, cuja característica principal é a finalidade extrafiscal; a PEC 110, de caráter arrecadatório; e a reforma tributária enviada pelo Poder Executivo Federal.

PALAVRAS-CHAVE

Direito tributário — Seletividade tributária — Imposto seletivo.

SUMÁRIO

Introdução. 1. A definição de imposto seletivo. 2. O imposto seletivo em países da OCDE. 2.1. Estados Unidos da América. 2.2. Alemanha. 3. Os atuais projetos de instalação do imposto seletivo no Brasil. 3.1. A PEC 45/2019 e a extrafiscalidade. 3.2 A PEC 110/2019. 4. A perspectiva pela apresentação do imposto seletivo na reforma tributária do Ministério da Economia. 5. Conclusão. Referências.

REFERÊNCIA: MATSCHULAT, Leonardo; AMARAL, Luiz Bernardo Kämpf. A perspectiva pela implementação do imposto seletivo como tipo tributário no Brasil. *Res Severa Verum Gaudium*, v. 6, n. 2, Porto Alegre, p. 287-309, mai. 2022.

INTRODUÇÃO

Dentre todas as reformas consideradas imprescindíveis para o desenvolvimento econômico no Brasil, a reforma tributária ocupa lugar de destaque.

ABSTRACT

This study aims to analyze the projects that implement the selective tax as a tax type in Brazil. To this end, it intends to conceptualize tax selectivity and the selective tax in the Brazilian tax system. Moreover, for a better understanding, the selective taxes that exist in foreign countries will be addressed, taking as a model the nations that make up the OECD and analyzing more specifically the United States of America and Germany. Finally, the existing proposals to implement the selective tax in Brazil will be explained separately: PEC 45, whose main characteristic is the extrafiscal purpose; PEC 110, of collection character; and the tax reform sent by the Federal Executive Branch.

KEYWORDS

Tax law — Tax selectivity — Selective tax.

* Graduando da 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.

**Graduando da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Paraná. Presidente (2018) do Grupo de Estudos Liberalismo e Democracia. Estagiário de prática jurídica no escritório Hapner Kroetz Advogados.

De acordo com pesquisa do Banco Mundial publicada em 2020, o Brasil ocupa a 184ª posição entre 190 países no quesito “*facilidade de pagamento de tributos*”. As empresas brasileiras gastam, em média, 1501 horas para realizar as apurações dos tributos devidos, enquanto os países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) levam, em média, 158 horas. Mesmo comparando com nossos vizinhos da América Latina, verificamos que esses também tem resultado muito melhor que o brasileiro, uma vez que dispendem cerca de 317 horas por ano para realizar a apuração tributária.¹

Nosso sistema tributário não é apenas de inegável complexidade, mas também de severa onerosidade. A carga tributária bruta do Estado brasileiro equivale a 31,64% do PIB² e, conforme pesquisa da OCDE, o Brasil tem a segunda maior carga tributária da América Latina em relação ao PIB, atrás apenas de Cuba.³

Logo, não se discute mais se deve haver uma reforma, mas sim como ela será empreendida. E é nesse aspecto que se chega ao tema do presente artigo: o imposto seletivo como tipo tributário.

A seletividade tributária, como princípio do direito, é de fundamental importância para a construção de um sistema justo e que seja efetivamente capaz de promover a igualdade social. Assim, a instalação de um novo imposto seletivo exige a atenção dos contribuintes para que este não venha a se tornar um instrumento para violação da isonomia entre os sujeitos tributários passivos.

O Brasil já possui impostos nos quais aplica-se a seletividade tributária. A novidade advém do imposto seletivo como novo tipo tributário, na qual a seletividade ganha destaque. Nesse sentido, abordam-se aqui as três vias existentes para a implementação do novo tributo: a) A Proposta de Emenda à Constituição (PEC) 45, cujo imposto teria um fim extrafiscal; b) A PEC 110, de caráter arrecadatório; e c) A reforma tributária enviada pelo Ministério da Economia, a qual, até agora, não abordou a questão do imposto seletivo. No entanto, há expectativa de que o seja nas próximas etapas a serem enviadas para o Congresso Nacional.

1 A DEFINIÇÃO DE IMPOSTO SELETIVO

¹The World Bank, 2022. Disponível em: <<https://www.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/country/b/brazil/BRALITE.pdf>>.

²BRASIL. *Carga tributária do governo geral*. Brasília, DF, 2021. Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/carga-tributaria-do-governo-geral/2020/114?ano_selecionado=2020>

³BARRÍA, C. Brasil só perde para Cuba na lista de países da América Latina que mais pagam impostos. *Época Negócios*. Disponível em: <<https://epocanegocios.globo.com/Brasil/noticia/2019/03/brasil-so-perde-para-cubana-lista-de-paises-da-america-latina-que-mais-pagam-impostos.html>>.

Dentre os tipos tributários existentes no Brasil, os impostos são definidos como uma prestação pecuniária em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, compulsória, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. Os tributos podem ser classificados em fiscais, extrafiscais e parafiscais.

O tributo é fiscal quando visa precipuamente arrecadar recursos aos cofres públicos; é parafiscal quando envolve a nomeação de sujeito ativo diverso da pessoa que a expediu atribuindo a disponibilidade dos recursos arrecadados para o implemento de seus objetivos; e é extrafiscal quando tem a finalidade de intervir em alguma situação social ou econômica. Nesse último, selecionam-se quais são os produtos tidos como essenciais, úteis, necessários e supérfluos. A classificação como extrafiscal demonstra que a tributação tende a estimular ou desestimular determinadas práticas como, por exemplo, reduzindo a alíquota de impostos relacionados a itens essenciais e majorando as relacionadas a itens considerados supérfluos.

O imposto seletivo, então, é uma espécie de tributo aplicado sobre produtos específicos. A tributação é aplicada com alíquotas diferentes para produtos distintos, conforme a qualidade do objeto da tributação.

A seletividade dos tributos é (ou deveria ser) intimamente ligada ao princípio da capacidade contributiva, isto é, ao respeito à realidade econômica dos contribuintes na sua instituição. Assim, a seleção seria determinada presumindo que “*produtos supérfluos são adquiridos por aqueles com maior capacidade contributiva.*”⁴

Pela Constituição Federal (CF), existe a prerrogativa de seletividade para uma série de impostos presentes no sistema tributário brasileiro. Cada um deles possui critérios específicos para determinação dessa diferenciação nas alíquotas, estabelecidos pela própria CF, tais como:

A) O Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), pelo inciso I do § 3º do artigo 153 e o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), 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 obrigatória, enquanto para o ICMS é facultativa;

B) O Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), conforme art. 155, § 6º, II, que possui como critérios a utilização e o tipo do veículo automotor;

C) O Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) pelo art. 156, § 1º, II, que leva em conta a localização e o uso do imóvel.

⁴ CONTI, J.M. *Sistema constitucional tributário interpretado pelos tribunais*. São Paulo, Oliveira Mendes e Del Rey, 1997.

Desta forma, verifica-se que, *a priori*, a tributação seletiva tem por fim uma distribuição mais razoável da carga tributária, na medida que bens essenciais de uso comum são tributados de forma menos onerosa do que produtos considerados supérfluos.⁵ A seletividade seria, assim, um subprincípio da capacidade contributiva.⁶

No entanto, denota-se que o legislador não é livre para determinar como supérfluo ou não quaisquer produtos que venham a ser tributados de forma seletiva⁷. Dessa forma, são essenciais “*as mercadorias e serviços destinados à proteção e à manutenção da dignidade humana, à erradicação da pobreza e da marginalização, à educação, à saúde, à alimentação, ao trabalho, à moradia, ao lazer, à segurança, à proteção à maternidade e à infância, à assistência aos desamparados e à defesa do meio ambiente.*”⁸

Apesar da diretriz aparentemente bem definida, não são raras as controvérsias sobre a aplicação da seletividade sobre bens ou serviços específicos no Brasil. Recentemente, houve o julgamento, no STF, do Recurso Extraordinário 714139⁹, tema 745 da sistemática de repercussão geral. O debate cinge-se à possibilidade de aplicação de alíquotas de ICMS superiores ao percentual geral de cada estado da federação sobre a energia elétrica e serviços de telecomunicação.

A energia elétrica, como bem comum utilizado por todos os setores da sociedade, parece encaixar-se perfeitamente nas condições de produto essencial, o que justifica sua seletividade não para majoração da alíquota, mas para redução. Entretanto, é de se imaginar que tal medida inexoravelmente não seria de interesse de fazenda estadual alguma, visto que, justamente por se tratar de produto de consumo universal, é uma das maiores fontes de arrecadação.

No STF, a questão se dividiu entre dois grupos de ministros: os favoráveis à atribuição do percentual geral de cada estado como teto para tributação da energia elétrica por ICMS, reputando como inconstitucionais eventuais alíquotas que o superem (fundamentados no critério da essencialidade para a seletividade do tributo); e os que entendem ser constitucional

⁵ PAULSEN, L. *Curso de direito tributário completo*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 161.

⁶ TORRES, R.L. *Curso de direito financeiro e tributário*. 16. ed. São Paulo: Renovar, 2009, p. 94.

⁷ “*Mercadorias e serviços essenciais, sob o ponto de vista jurídico, são aquelas cujos valores constitucionais denotam ser indispensáveis à promoção da liberdade, da segurança, do bem-estar, do desenvolvimento, da igualdade e da justiça — ou seja, das finalidades constitucionalmente prescritas*”. CANAZARO, F. *Essencialidade tributária: Igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 154.

⁸ CANAZARO, 2015, *op. cit.*

⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n.º 714139/SC*. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, 2012. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4307031>>.

tal seletividade se, para estipulação da alíquota, forem considerados a) capacidade contributiva do consumidor; b) volume de energia consumido e c) destinação do bem.

Há de se fazer uma ressalva: a mera diferenciação de alíquota para dois consumidores de energia elétrica que a utilizam para o mesmo fim (qual seja, iluminar a própria casa), baseando-se apenas em capacidade contributiva, poderia ser uma direta ofensa à natureza da seletividade tributária. Esta fundamenta-se no tipo e possivelmente no uso do bem, não em quem o consome.

Prova disso é que, caso um indivíduo de baixa renda procure obter um item considerado supérfluo e, em decorrência disso, com uma alta carga tributária, pagará o mesmo que um outro agente, este de alta renda, que obtenha igual produto. Logo, não se trata do consumidor (muito embora a seletividade funcione como subsidiária do princípio de capacidade contributiva), mas do bem ou serviço em si. Uma diferença sutil, mas de compreensão fundamental para o conhecimento dos impostos seletivos.

A conclusão do plenário do Supremo não foi diferente. No acórdão redigido pelo Ministro Dias Toffoli em dezembro/2021, fixou-se tese de que

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.

A seletividade tributária também pode ser utilizada para fins ditos “extrafiscais”, estimulando o consumo de determinados produtos pela redução da carga tributária sobre eles, ou, em sentido contrário, mas similar, estabelecendo uma pesada carga sobre produtos cujo consumo se busca desestimular.¹⁰

É o caso do popularmente chamado “imposto do pecado”, geralmente aplicado sobre fumo e bebidas alcoólicas – e, como se verá adiante, utilizado em diferentes países. Para com o primeiro produto, a atuação particular da tributação no Brasil é evidente: a alíquota de IPI supera os 300%. Como explica PAULSEN (2017): “*Não só o produto é supérfluo, como de consumo desaconselhável por razões de saúde pública, razão pela qual se tributa de forma especialmente pesada, a fim de encarecê-lo e, com isso, restringir sua circulação.*”¹¹

Assim, é de se destacar que a seletividade tributária também deve levar em consideração a abrangência dos serviços públicos do país. No Brasil, por exemplo, busca-se

¹⁰ PAULSEN, L. *Curso de direito tributário completo*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 161.

¹¹ *Ibidem*, p. 161.

garantir o acesso universal à saúde, inclusive com a constitucionalização expressa do direito.¹² Logo, a tributação de produtos comprovadamente prejudiciais à saúde considera, em longo prazo, o eventual custo de tratamento, pago com dinheiro público, para consumidores habituais desses itens.

No entanto, é digno de nota que a atuação de tais regras é evidentemente impessoal, uma vez que, pelos moldes do sistema jurídico brasileiro, um fumante que possua plano de saúde financiará, a cada carteira comprada, o tratamento de outros fumantes que são dependentes do sistema público de saúde (mesmo que ele, ao desenvolver doença decorrente do cigarro, pelo fato de possuir plano privado de saúde, será capaz de realizar seu tratamento sem dar origem a um centavo de gasto governamental).

2 O IMPOSTO SELETIVO EM PAÍSES DA OCDE

Para melhor compreensão da natureza do imposto seletivo, é válida a análise (ainda que não de forma pormenorizada, o que exigiria um novo artigo para esse fim) do funcionamento desse tributo em países estrangeiros, considerados economicamente desenvolvidos – em especial, os países participantes da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico, órgão de grande importância para a comunidade internacional.

A OCDE, por abranger algumas das maiores economias do globo e possuir um amplo banco de dados para comparação de informações relevantes entre as diferentes nações, se mostra como o grupo perfeito para ser submetido à análise aqui proposta. O Brasil, ainda que não participante da organização em si, encontra na OCDE uma base para diversos critérios econômicos, entre eles, a tributação interna. Serão estudados, nesse fim, os Estados Unidos da América e a Alemanha.

2.1 Estados Unidos da América

O imposto seletivo, no que concerne aos Estados Unidos da América, possui previsão constitucional desde sua gênese, no século XVIII, sendo instituído pelo Poder Legislativo nos

¹² Constituição Federal, art. 196: “A saúde é direito de todos e dever do Estado, garantido mediante políticas sociais e econômicas que visem à redução do risco de doença e de outros agravos e ao acesso universal e igualitário às ações e serviços para sua promoção, proteção e recuperação”.

termos disciplinados pela *Section 8* de sua Constituição.¹³ Também encontra resguardo legal no *U.S. Code, Title 26, Subtitle D*, que lista impostos seletivos em seus capítulos 31 a 55.¹⁴

Lá denominados de *Excise Taxes*¹⁵, são arrecadados sobre diversas categorias de produtos, abrangendo, por exemplo, combustíveis, carvão, vacinas¹⁶, e mesmo setores distintos, tais como clínicas de bronzeamento artificial, a exemplo do §5000B, que estabelece: “*There is hereby imposed on any indoor tanning service a tax equal to 10 percent of the amount paid for such service (determined without regard to this section), whether paid by insurance or otherwise.*”¹⁷

Partindo do mesmo pressuposto já abordado anteriormente¹⁸, acerca da tributação mais onerosa sobre itens considerados mais “supérfluos”, verifica-se que há o *Subtitle E* do *U.S. Code*, estabelecendo “*Alcohol, Tobacco, and Certain Other Excise Taxes*”, para o qual dedica cinco capítulos¹⁹, merecendo destaque, a título de exemplo, o §5821 do *U.S. Code*, que estabelece a *Tax on Making Firearms*, que tributa a simples produção de armas de fogo.”²⁰

¹³ “**The Congress shall have Power To lay and collect Taxes, Duties, Imposts and Excises**, to pay the Debts and provide for the common Defence and general Welfare of the United States; but all Duties, Imposts and Excises shall be uniform throughout the United States;” (Grifo nosso).

¹⁴ UNITED STATES. *U.S. Code*. In: CORNELL LAW SCHOOL. *Legal Information Institute*. Disponível em: <<https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26>>.

¹⁵ Conforme FALCÃO: “[...] são impostos seletivos que no exterior é conhecido como um ‘excise tax’”. (FALCÃO, T. *Tributação sobre carbono e a PEC45*. Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, 30 set. 2019. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/tributacao-sobre-carbono-e-a-pec45/>>. Acesso em 22/07/2021). Em similar sentido, tem-se BARBOSA: “O ministro da economia Paulo Guedes costuma chamá-lo de “imposto do pecado”, mas há técnicos e parlamentares que se referem a ele como “excise tax”, em referência ao termo internacional. Mesmo com nomenclaturas diferentes a ideia é similar: tributar mais os produtos com externalidades negativas, ou seja, aqueles que o governo pretende desestimular o consumo.” (BARBOSA, M. *Critérios para a criação de um imposto seletivo preocupam setores econômicos*. E-Auditoria, 15 out. 2020. Disponível em: <<http://www.e-auditoria.com.br/publicacoes/criterios-para-criacao-de-um-imposto-seletivo-preocupam-setores-economicos/>>. Acesso em: 22/07/2021).

¹⁶ “*Federal Excise Taxes or Fees Reported to or Collected by the Internal Revenue Service, Alcohol and Tobacco Tax and Trade Bureau, and Customs Service, by Type of Excise Tax, Fiscal Years 1999-2019*”. Disponível em: <<https://www.irs.gov/pub/irs-soi/histab20.xls>>.

¹⁷ UNITED STATES. *U.S. Code §5000B*. In: CORNELL LAW SCHOOL. *Legal Information Institute*. Disponível em: <<https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/5000B>>.

¹⁸ Qual seja, “a priori, a tributação seletiva tem por fim uma distribuição mais razoável da carga tributária, na medida que bens essenciais de uso comum são tributados de forma menos onerosa do que produtos considerados *supérfluos*”, conforme PAULSEN, op. Cit.

¹⁹ Capítulos 51 a 55. (UNITED STATES. *U.S. Code, Title 26, Subtitle E*. In: CORNELL LAW SCHOOL. *Legal Information Institute*. Disponível em: <<https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/subtitle-E>>).

²⁰ “(a) *Rate*. There shall be levied, collected, and paid upon the making of a firearm a tax at the rate of \$200 for each firearm made. (b) *By whom paid*. The tax imposed by subsection (a) of this section shall be paid by the person making the firearm.” (UNITED STATES. *U.S. Code, §5821*. In: CORNELL LAW SCHOOL. *Legal Information Institute*. Disponível em: <<https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/5821>>).

Entretanto, a despeito de sua amplitude perante numerosos serviços e produtos, *excise taxes* corresponderam, no ano fiscal de 2020, a apenas 2,6% do total arrecadado em impostos pelo *Internal Revenue Service* (IRS).²¹

2.2 Alemanha

Nada obstante as diferenças históricas e sociais na formação do ordenamento jurídico alemão quando comparado ao brasileiro ou ao dos Estados Unidos, verifica-se que a *Grundgesetz*²² possui previsão para a instituição de uma tributação seletiva, como se pode verificar do artigo 106 da referida norma legal²³, que estipula, em específico, a previsão de um imposto para a cerveja.²⁴

Vale destacar que, dentro da legislação que estipula a *Biersteuer*, consta manifesta previsão de que se trata de uma taxaço sobre o consumo²⁵, estando, neste caso, vinculada ao consumo de cerveja. Em sentido muito similar, verifica-se também a *Tabaksteuer*, que instituiu a tributação sobre os produtos de tabaco, igualmente prevista em lei como uma taxaço sobre consumo²⁶, assim como para a *Biersteuer*, o que acaba por indicar uma tendência, já abordada supra, acerca da intenção do legislador em desestimular o consumo de determinados produtos lançando mão de tributação mais onerosa.

Um aspecto de interesse no caso alemão, possivelmente expondo sua intenção em incentivar a referida redução do consumo de determinados produtos, se reflete na forma como os dados inseridos são compreendidos quando se promove busca por *Excise Duties*, uma vez

²¹INTERNAL REVENUE SERVICE. *Internal Revenue Service Data Book, 2020*. Disponível em: <<https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p55b.pdf>>. Fls. 02.

²²“Lei básica”, em sua tradução literal, correspondendo à Constituição (nota dos Autores).

²³“Article 106 [Apportionment of tax revenue and yield of fiscal monopolies] [...] (2) Revenue from the following taxes shall accrue to the Länder: [...] 5. the beer tax; 6. the tax on gambling establishments.” (DEUTSCHLAND. *Basic Law for the Federal Republic of Germany*. Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz. Disponível em: <https://www.gesetze-im-internet.de/englisch_gg/englisch_gg.html>).

²⁴“*Biersteuer*”, ou “*Beer Duty*”, conforme EUROPEAN COMMISSION. *Taxes in Europe Database v2*. Disponível em: <https://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/legacy/taxDetail.html?id=832/1424159160&taxType=Alcoholic+beverages>.

²⁵Do original em alemão: “(1) *Bier* unterliegt im Steuergebiet der *Biersteuer*. Steuergebiet ist das Gebiet der Bundesrepublik Deutschland ohne das Gebiet von Büsingen und ohne die Insel Helgoland. **Die Biersteuer ist eine Verbrauchsteuer im Sinn der Abgabenordnung.**” (Grifo nosso). (DEUTSCHLAND. *Biersteuergesetz*. Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz. Disponível em: <https://www.gesetze-im-internet.de/bierstg_2009/BJNR190800009.html>).

²⁶Do original em alemão: “(1) *Tabakwaren* unterliegen im Steuergebiet der *Tabaksteuer*. Steuergebiet ist das Gebiet der Bundesrepublik Deutschland ohne das Gebiet von Büsingen und ohne die Insel Helgoland. **Die Tabaksteuer ist eine Verbrauchsteuer im Sinn der Abgabenordnung.**” (Grifo nosso). (DEUTSCHLAND. *Tabaksteuergesetz*. Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz. Disponível em: <https://www.gesetze-im-internet.de/tabstg_2009/BJNR187010009.html>).

que um dos principais resultados encontra-se ligado ao *DeStatis – Statistisches Bundesamt*, um órgão governamental de estatística, que, na página que aborda a tributação seletiva, apresenta dados acerca do consumo de alguns produtos, em especial alcóolicos e fumígenos.²⁷

3 OS ATUAIS PROJETOS DE INSTALAÇÃO DO IMPOSTO SELETIVO NO BRASIL

Como já exposto, o sistema tributário brasileiro já é permeado pela seletividade em uma série de tributos. No entanto, as atuais propostas de reforma tributária no Brasil trazem a seletividade de uma forma nova no nosso ordenamento jurídico: o imposto seletivo como tipo tributário.

3.1 A PEC 45/2019 e a extrafiscalidade

O projeto²⁸ encontra-se em trâmite na Câmara dos Deputados²⁹, pendente de apreciação pelo plenário.³⁰ Segundo a justificativa do texto, a incidência seria monofásica — na saída da fábrica e nas importações. Não são listados os produtos ou serviços sobre os quais recairá a tributação; caberá à lei ordinária ou medida provisória definir a listagem.

Para a instalação do imposto seletivo, a proposta pretende alterar o artigo 154 da CF, que restaria redigido da seguinte forma (grifo para a alteração da PEC):

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.

²⁷DESTATIS. *Excise Duties*. Statistisches Bundesamt. Disponível em: <https://www.destatis.de/EN/Themes/Government/Taxes/Excise-Duties/_node.html>.

²⁸Íntegra da proposta disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1728369&filename=PEC+45/2019>

²⁹Informações sobre o histórico de tramitação disponíveis em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>>.

³⁰Para um panorama mais completo das duas PECs, ver: NETO, C.B.C. *et al.* REFORMA TRIBUTÁRIA: COMPARATIVO DA PEC 45/2019 (CÂMARA) E DA PEC 110/2019. Disponível em: <<https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/fiquePorDentro/temas/sistema-tributario-nacional-jun-2019/reforma-tributaria-comparativo-das-pecs-em-tramitacao-2019>>. Acesso em: 26/07/2021.

A modificação chama a atenção por ser empreendida no artigo que diz respeito à possibilidade de instituição de impostos excepcionais, como evidenciado pelo inciso II, que faz referência ao cenário de criação de impostos extraordinários para financiamento do Estado em caso de guerra externa.

À primeira vista, a mudança lógica para constitucionalização do imposto seletivo federal seria no artigo 153, o qual lista as competências ordinárias para instituição de tributos pela União. Se tal diferença é substancial e relevante, permanece um mistério; no entanto, o que nos cabe aqui destacar é a característica inerente ao novo tipo: finalidade extrafiscal, definida como o intuito de desestimular o consumo de determinados bens ou serviços.

O inciso cita “direitos” como eventuais consumos a serem desestimulados. Infelizmente, a compreensão é prejudicada pelo uso desse termo. Em primeiro lugar, direitos não são consumidos, são exercidos; em segundo lugar, direitos não são tributados por si, mas sim eventuais proveitos econômicos que deles decorram (tributação de uma herança à qual o contribuinte tem direito, por exemplo); e por fim, o pleno exercício dos direitos não deve ser desestimulado como, em primeira vista, sugere o texto da proposta.

Retornando à finalidade extrafiscal, a constitucionalização desse fim pode ser vista com bons olhos para o contribuinte que busca segurança jurídica para seu planejamento tributário uma vez que, da redação, pode-se logicamente concluir que:

A) O novo imposto não poderá incidir sobre quaisquer produtos sob prerrogativa do legislador, mas apenas sobre aqueles cujos malefícios estejam suficientemente comprovados para justificar uma tributação diferenciada;

B) Por sua natureza extrafiscal, o novo tributo não poderá ser instituído com vistas a aumentar a arrecadação do erário. A distinção dos bens que serão tributados dessa forma específica deverá levar em consideração apenas a prejudicialidade dos bens, e as correspondentes alíquotas devem ser instituídas visando apenas obstaculizar de forma adequada a obtenção de produtos insalubres cujo consumo busca-se desestimular. Nessa toada, a aplicação de alíquotas excessivas ou a mera existência da tributação para alguns bens poderá ser considerada inconstitucional por evidentemente violar o fim extrafiscal do tributo; e

C) O tributo, por se tratar de um imposto seletivo, deverá ser pautado pelos princípios da seletividade e capacidade contributiva, além de atender especificamente ao fim extrafiscal que lhe é proposto, analogicamente aos já existentes tributos de atuação seletiva no Brasil.

Aqui, cabe destacar que o imposto de que trata a PEC 45/19 difere dos já presentes em nosso sistema tributário. O IPI, por exemplo, deve ser obrigatoriamente seletivo; no entanto,

esse tributo não funciona apenas por um fim extrafiscal, mas também arrecadatório - o IPI busca taxar os produtos que sofram um processo de industrialização.

Logo, o IPI opera como um tributo de função arrecadatória (tributar os produtos industrializados sem necessariamente desestimular seu consumo). Contudo, a “extrafiscalidade” do IPI não é um efeito deliberadamente pretendido pelo legislador, senão uma decorrência secundária da tributação. Para ser considerado um tributo de finalidade extrafiscal, esse fim deve ser inequivocamente demonstrado pelo legislador.³¹

O novo imposto seletivo federal seria um imposto intrinsecamente extrafiscal. Logo, ele não deverá incidir sobre uma ampla gama de produtos como o IPI, mas sim sobre uma bem definida lista de bens considerados nocivos. E essa é a novidade instaurada em caso de aprovação da PEC 45: os tributos seletivos existentes no Brasil não possuem um caráter extrafiscal nos termos do novo imposto. A eventual extrafiscalidade que neles possa ser identificada é pontual, aplicada em casos específicos, e não exclui seu caráter arrecadatório.

Retornando ao exemplo do IPI, em momento algum a legislação determina que esse imposto deverá incidir sobre produtos específicos para desestimular seu consumo. Em vez disso, estabelece que as alíquotas do imposto deverão considerar a essencialidade do produto, isto é, sua imprescindibilidade. Logo, uma aguardente não será pesadamente tributada pelo IPI por ser prejudicial à saúde, mas por ser supérflua.

Essa diferenciação pode ser sutil e, logo, confusa³², principalmente em países cujo sistema tributário encontra-se defasado e carente por uma profunda reforma, como o Brasil. Tal nebulosidade não pode subsistir em tributos que venham a assumir forma manifestamente extrafiscal, como o imposto seletivo previsto na PEC 45. Isto porque, já com a mente em eventuais controvérsias judiciais originadas da nova legislação (o que é de praxe, tratando-se do Brasil), os litígios fundamentados em impostos de extrafiscalidade expressa ou meramente decorrente serão divergentes em alguns pontos importantes.

O eventual questionamento da tributação por imposto seletivo arrecadatório usará critérios como essencialidade, função ou uso do bem ou serviço, conforme parâmetros

³¹ “*Veze sem conta a compostura da legislação de um tributo vem pontilhada de inequívocas providências no sentido de prestigiar certas situações, tidas como social, política ou economicamente valiosas, às quais o legislador dispensa tratamento mais confortável ou menos gravoso. A essa forma de manejar elementos jurídicos usados na configuração dos tributos, perseguindo objetivos alheios aos meramente arrecadatórios, dá-se o nome de ‘extrafiscalidade’*”. MARTINS, I.G.S; CARVALHO, P.B. *Guerra Fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS*. São Paulo: Noeses, 2012, p. 36-37.

³² “*Le imposte presentano due aspetti, quello fiscale e quello extrafiscale, dei quali i confini non sempre risultano agevolmente individuabili*” (MARTUL-ORTEGA, P.Y. I fini extrafiscali dell’imposta. In: AMATUCCI, Andréa. *Trattato di diritto tributario*. 1o v. Milão: CEDAN, 2001, p. 686).

estabelecidos para cada tipo tributário (vide tópico 2 do presente artigo) para questionar as alíquotas existentes para cada produto.

É o caso do RE n.º 714.139, no qual se impugna a tributação de ICMS considerada excessiva sobre a energia elétrica, produto essencial e de uso comum. Não se trata aqui de eventual isenção ou de acusação de desvirtuação do fim de determinado tributo, mas sim de apontamento de inconstitucionalidade pelo desrespeito às normas constitucionais para seletividade tributária do ICMS.

A discussão acima delineada não seria a controvérsia fundada no novo imposto seletivo federal. Nesse último, o processo poderia circundar uma questão ainda mais basilar: a mera aplicação do imposto seletivo federal, de fim extrafiscal, sobre produtos sobre os quais não recaem suficientes suspeitas de nocividade que justifiquem o embaraço. A título exemplificativo, poderia ser arguido, inclusive, que produto “x” ou “y” é imune à tributação pelo imposto seletivo federal, seguindo a previsão constitucional de aplicação do imposto apenas a produtos cujo consumo queira-se, justificadamente, reduzir.

Compreender a diferença entre o provável novo imposto seletivo federal e a seletividade dos impostos já existentes é fundamental para todos os estudiosos brasileiros do direito tributário. A intenção extrafiscal do imposto deve ficar sob constante vigília, sem servir como bode expiatório para uma nova carga tributária na qual impere a lei da arrecadação.

Uma análise criteriosa dos resultados do imposto também é imprescindível. Como se pode tomar à guisa de exemplo, existem diversos questionamentos possíveis, todos com a mesma importância, tais como: o tributo está atingindo seus fins? O consumo de produtos nocivos diminuiu? Qual foi o impacto para os cofres públicos? A arrecadação está superando os gastos públicos usados para o tratamento de pacientes enfermos com males decorrentes do consumo dos produtos tributados? Houve aumento do contrabando dos produtos taxados? Quais os efeitos da tributação sobre indivíduos que são consumidores assíduos, ou viciados, dos bens tributados (alcoólatras, por exemplo)? Existem pessoas que tiveram sua economia familiar impactada pelo novo imposto e entraram/agravaram-se em situação de vulnerabilidade social? Logicamente, o novo tributo não pode se tornar uma forma de falir pessoas já muito debilitadas pelo seu vício em produtos taxados, como tabaco e álcool.

No caso de aprovação do imposto seletivo federal nos termos da PEC 45/2019, todas essas perguntas não podem permanecer sem resposta, sob pena de se estar instalando um novo tipo tributário desvinculado da realidade, e com um fim deturpado e alheio aos seus propósitos originais.

3.2 A PEC 110/2019

A PEC 110/19³³ encontra-se, diferentemente da PEC 45, em trâmite no Senado Federal, pendente de aprovação na Comissão de Constituição e Justiça.³⁴ Segundo a justificativa do texto, o imposto seletivo previsto na proposta incidiria sobre produtos específicos a serem listados em lei complementar; no entanto, o texto cita exemplos, como petróleo e derivados, combustíveis e lubrificantes, cigarros, energia elétrica e serviços de telecomunicações (no caso desse último, incidente apenas sobre aqueles regulados pela União).

Assim, o imposto seletivo incidiria de forma substitutiva ao novo tributo proposto pela PEC: o Imposto sobre Operações com Bens e Serviços (IBS), cujo modelo substituiria os tributos IPI, IOF, PIS, Pasep, Cofins, CIDE-Combustíveis, Salário-Educação, ICMS e ISS. Logo, pelo menos segundo a justificativa do projeto, os produtos e serviços que não fossem tributados pelo imposto seletivo, o seriam pelo IBS.

A PEC 110 busca constitucionalizar o imposto seletivo alterando o artigo 153 da CF, que trata sobre os impostos de competência ordinária da União (grifo para as alterações segundo a PEC):

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

VIII- operações com petróleo e seus derivados, combustíveis e lubrificantes de qualquer origem, gás natural, cigarros e outros produtos do fumo, energia elétrica, serviços de telecomunicações a que se refere o art. 21, XI, bebidas alcoólicas e não alcoólicas, e veículos automotores novos, terrestres, aquáticos e aéreos;

[...]

§ 6º O imposto de que trata o inciso VIII atenderá ao seguinte:

I - incidirá também nas importações, a qualquer título;

II- poderá ter alíquotas diferenciadas, nos termos da lei;

III - não incidirá na exportação de bens e serviços, estabelecendo a lei a forma de devolução do imposto que os onerar;

IV - não poderá ter alíquota superior à do imposto previsto no art. 155, IV, exceto no caso de cigarros e outros produtos do fumo e de bebidas alcoólicas;

V - será monofásico, na forma da lei;

VI - não integrará sua própria base de cálculo ou a do imposto de que trata o art. 155, IV.

Inicialmente, verifica-se que o imposto eventualmente instaurado pela PEC 110 não é um tributo de finalidade extrafiscal como o da PEC 45 – sua função é meramente arrecadatória.

³³Íntegra disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=7977850&ts=1624916081572&disposition=inline>>.

³⁴Informações sobre a tramitação disponíveis em: <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137699>>.

O funcionamento do novo imposto, no entanto, não é bem explicado pela proposta, deixando abertas diversas perguntas fundamentais.

Em primeiro lugar, como já abordado, a seletividade dos tributos deve obedecer a critérios legais específicos; é assim para todos os tipos tributários brasileiros nos quais a seleção é aplicada. Tais critérios são de fundamental importância, considerando que o seu estrito cumprimento impede o legislador ou a autoridade fiscal de aplicar tributações díspares em bens ou serviços sem uma justificativa plausível.

No caso da PEC 110, a seletividade do novo imposto não é explicada categoricamente em nenhum momento. Assim, a listagem dos itens no inciso VIII (que aparentemente não exaure o elencar de itens tributáveis, considerando que a justificativa do projeto diz que deverá ser aprovada lei complementar para determinar a lista completa) é, ao que tudo indica, absolutamente arbitrária.

Tal percepção é fortalecida pela ampla gama de produtos seletivamente tributados: desde petróleo e derivados a bebidas não alcoólicas. Ora, que característica terão em comum esses dois bens, que justifique seu enquadramento em um imposto seletivo específico?

Não se trata aqui de um imposto amplo como o IPI sendo aplicado em alíquotas diferentes para produtos diversos; trata-se de um novo imposto seletivo, adotado para tributar bens específicos. Na PEC 45, o novo tributo deixa claro sobre quais produtos deverá incidir: aqueles cujo consumo busca-se desestimular. Na PEC 110, que conta com a assinatura de 67 senadores, o critério utilizado para defender a tributação de refrigerantes e gasolina pelo mesmo imposto seletivo é desconhecido.

Ademais, a expectativa para um imposto seletivo é de que este funcione como auxiliar do pleno cumprimento do princípio da capacidade contributiva. Assim, produtos considerados supérfluos, com cujos custos podem arcar aqueles de melhor condição financeira, são tributados de forma mais onerosa, possibilitando que bens de uso comum ou básico, como alimentos e remédios, sejam taxados em alíquotas baixas, senão nulas.

Não obstante, nos termos em que foi apresentada, a PEC 110 com sua proposta de imposto seletivo nada mais está estabelecendo do que uma proteção tributária a uma série de bens (cuja ausência de características em comum impressiona, como já explicitado). Diz a justificativa do projeto, *in verbis*:

O Imposto Seletivo, por sua vez, incidirá sobre produtos específicos, como petróleo e derivados; combustíveis e lubrificantes; cigarros; energia elétrica e serviços de

telecomunicações. Lei complementar definirá quais os produtos e serviços estarão incluídos no Imposto Seletivo. Sobre os demais produtos, incidirá o IBS estadual.³⁵

Logo, o projeto deixa claro que o imposto seletivo será aplicado em produtos específicos, em prejuízo do IBS. A incidência do IBS será residual, sendo aplicado apenas nos produtos que já não estejam sendo tributados pelo novo imposto seletivo.

Veja-se a seguinte previsão de como ficaria redigido o texto constitucional com a aprovação da emenda:

§ 6º O imposto de que trata o inciso VIII atenderá ao seguinte:

[...]

IV - não poderá ter alíquota superior à do imposto previsto no art. 155, IV, exceto no caso de cigarros e outros produtos do fumo e de bebidas alcoólicas;

O imposto que estaria previsto no art. 155, IV, não é outro senão o próprio IBS. Desta forma, a PEC está restringindo, explicitamente, a alíquota de tributação do imposto seletivo ao teto estabelecido pelo IBS. Logo, combustíveis, bebidas não alcoólicas, veículos, entre outros produtos, estarão constitucionalmente privilegiados pelo sistema tributário; o imposto que sobre eles recairá será obrigatoriamente menor ou igual ao estabelecido para os demais produtos pelo IBS.

Aqui, destaca-se outra diferença entre as PECs; a PEC 45 estabelece que a alíquota de referência federal do seu IBS será aquela que repõe a receita do PIS, COFINS e IPI, descontada a receita obtida com a cobrança dos impostos seletivos. Logo, não haveria isenção de IBS para os produtos taxados pelo imposto seletivo extrafiscal da PEC 45 (visto que tal medida inutilizaria o imposto seletivo, cujo propósito é gerar uma onerosidade adicional aos produtos de consumo prejudicial).

A PEC 110 é diferente: ela coloca alguns produtos em posição de privilégio, isentos de IBS enquanto tributados pelo imposto seletivo, cuja alíquota será, por força constitucional, menor ou igual à aplicada para produtos sujeitos à aplicação de IBS.

Para evidenciar a confusão gerada pela PEC 110, veja-se o seguinte raciocínio:

1. Os produtos taxados pelo imposto seletivo não serão taxados pelo IBS;
2. A alíquota do imposto seletivo não poderá ser superior à do IBS.

³⁵Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=7977850&ts=1624916081572&disposition=inline>>.

Se os produtos sujeitos ao imposto seletivo não terão tributação pelo IBS (ou seja, não haverá alíquota de IBS destinada a esses produtos), qual a alíquota de IBS que deve ser levada em consideração pelo imposto seletivo ao definir a sua própria?

Por exemplo: se um refrigerante (bebida não alcoólica, sujeita ao regime do imposto seletivo) estiver sendo tributado sob alíquota X, ele necessariamente não terá uma tributação pelo IBS. Ou seja, não haverá alíquota de IBS para determinar o teto da alíquota de imposto seletivo permitida para taxar o refrigerante. O inciso IV basicamente perde seu objeto.

Toda essa desorientação tem potencial explicação: a justificativa da PEC 110 equivocou-se no texto supracitado que indica a exclusão da incidência do IBS sobre os produtos taxados pelo imposto seletivo. Dessa forma, os produtos citados estariam sujeitos a ambos os impostos, com o imposto seletivo tendo o teto determinado pela alíquota atribuída pelo IBS.

No entanto, mesmo com essa possível retificação, a estipulação dos produtos que estariam sujeitos à onerosa tributação do imposto seletivo continua imotivada. Na verdade, ao analisar os produtos listados considerando os princípios da seletividade utilizados em outros tributos (como essencialidade, função e uso do bem), é possível enxergar uma discrepância intrigante.

Bebidas não alcoólicas, por exemplo, são evidentemente essenciais, cuja função é suprir uma necessidade comum a todos os seres humanos. Diante de tão manifesta imprescindibilidade, por que deveriam as bebidas não alcoólicas ser incluídas em um eventual imposto seletivo?

O mesmo poderia ser dito dos combustíveis e da energia elétrica, por exemplo. O fato de o imposto seletivo da PEC 110 ser arrecadatário (diferente do extrafiscal da PEC 45) não autoriza uma seletividade que viole os princípios basilares como o respeito à capacidade contributiva.

Resta ainda comentar sobre o “resquício” de extrafiscalidade no imposto seletivo da PEC 110. O dispositivo autoriza que as alíquotas sobre o fumo e bebidas alcoólicas superem o teto estabelecido pela alíquota do IBS. Apesar de não discorrido na justificativa da proposta, tal exceção é de claro caráter extrafiscal, nos moldes do imposto da PEC 45. Sendo assim, aplicam-se também à PEC 110 todas as ressalvas já destacadas quanto à PEC 45.

No entanto, o fato de a lei não dispor claramente sobre os critérios de seletividade e a extrafiscalidade da onerosidade superior para cigarros e bebidas alcoólicas é preocupante. A legislação tributária deve ser pormenorizada, de modo a permitir ao contribuinte a previsibilidade das consequências fiscais de suas atividades. Caso não seja expressamente aplicado o caráter extrafiscal à exceção estipulada para os dois produtos, o legislador terá

margem, no futuro, para acrescentar mais bens à lista daqueles que não estão sujeitos ao teto determinado pelo IBS.

Em conclusão, percebe-se que a previsão do imposto seletivo na PEC 110 encontra-se imatura quando comparada à PEC 45. A proposta carece de uma justificativa coerente, adequada aos propósitos da lei (que também devem ser melhor explicados). Como já aqui exposto, a aprovação da PEC 110, nos termos propostos, pode encontrar resultado diametralmente oposto ao que se espera da reforma tributária no Brasil: uma complexificação da tributação dos bens e serviços, com falta de isonomia entre os diferentes alvos da tributação, em um sistema tributário que não age em consonância com a capacidade contributiva.

4 A PERSPECTIVA PELA APRESENTAÇÃO DO IMPOSTO SELETIVO NA REFORMA TRIBUTÁRIA DO MINISTÉRIO DA ECONOMIA

A reforma tributária no Brasil sofreu um desencontro entre os poderes desde a intensificação do seu debate, com a formação do atual governo federal no princípio de 2019³⁶. Irrequieto pela mora do executivo em enviar a primeira proposta, o Congresso Nacional apresentou os dois projetos cujo conteúdo, no que se refere ao imposto seletivo, foi aqui abordado.

No entanto, as propostas elaboradas pelo Ministério da Economia chegaram e se encontram, até o presente momento, divididas em duas: o Projeto de Lei (PL) 3887/2020 e o PL 2327/2021. Houve grande debate sobre o que aconteceria com as duas PECs do Congresso – em alguns temas, como a simplificação tributária através da unificação de diversos tributos em um único, os projetos são divergentes; será necessário optar por um.

Outros assuntos, como o imposto seletivo, ainda não foram oficialmente abordados em alguma das “fatias” da reforma tributária enviada pelo Executivo. É possível, dessa forma, que alguma das PECs acabe utilizada pelo Ministério da Economia, para complementar as duas partes já enviadas e pendentes da aprovação do Legislativo.

A pauta ainda é conturbada. A possível inimizade entre os agentes políticos envolvidos (bem como certamente o desejo por assumir o protagonismo pela aprovação da reforma), vem dificultando a tramitação. O Deputado Federal Baleia Rossi, autor da PEC 45, chegou a publicar

³⁶Sobre o assunto, leia-se: FONTES, G. Reforma tributária: quais são as propostas à mesa e o caminho a ser percorrido no Congresso. *Gazeta do Povo*, 19 jul. 2020. Disponível em: <<https://www.gazetadopovo.com.br/economia/reforma-tributaria-pec-110-45-proposta-paulo-guedes/>>. Acesso em: 30/07/2021.

uma coluna na Folha de São Paulo³⁷, na qual criticou pesadamente o ministro Paulo Guedes por considerar seu comportamento como desidioso (ao não enviar a proposta de reforma tributária ao Congresso ainda em 2019) e negacionista (ao criticar as PECs apresentadas pelos deputados e senadores). Além disso, Rossi considerou que o Deputado Federal Arthur Lira, presidente da Câmara e aliado do Executivo federal, encerrou a comissão especial que discutia a PEC 45 como forma de sepultá-la.³⁸

Não nos cabe aqui comentar todos os labirintos do mundo político no Brasil. Nosso objetivo é determinado: qual deve ser a expectativa do contribuinte sobre o imposto seletivo federal? Será aprovado sob os moldes da PEC 45? Da PEC 110? Ou haverá um novo projeto?

A verdade, já se adianta, é que uma previsão absolutamente certa é impossível, e seria por demais pretensioso acreditar que o presente artigo poderia cumprir esse papel. No entanto, é possível analisar todos os dados que nos estão disponíveis para esclarecer os debates que ocuparão as tribunas do Congresso para discussão da reforma.

Sobre as duas propostas que contam (ou contavam) com grande capital político, já se falou o suficiente; no entanto, que pensa o Executivo federal (que tem buscado atrair para si a liderança para aprovação da reforma) sobre a possibilidade de instalação do imposto seletivo no sistema tributário brasileiro?

Paulo Guedes já demonstrou interesse na criação do imposto seletivo em algumas ocasiões. No Fórum Econômico Mundial em Davos, o ministro indicou que já havia solicitado que fossem realizados estudos para sua implementação no Brasil; na ocasião, Guedes deu a entender que tratar-se-ia de um imposto seletivo com finalidades extrafiscais, próximo aos moldes da PEC 45.³⁹

³⁷ ROSSI, L.F.B.T. Paulo Guedes e o negacionismo tributário. *Folha de São Paulo*, 26 maio 2021. Disponível em: <<https://www1.folha.uol.com.br/amp/opiniaio/2021/05/paulo-guedes-e-o-negacionismo-tributario.shtml>>. Acesso em: 30/07/2021.

³⁸ Aqui, cabe comentário sobre as disposições do Regimento Interno da Câmara dos Deputados que justificou o encerramento das atividades da comissão. O Presidente da Câmara fundamentou sua decisão no § 6º do artigo 52 do RICD: “§ 6º Sem prejuízo do disposto nos §§ 4º e 5º, esgotados os prazos previstos neste artigo, o Presidente da Câmara poderá, de ofício ou a requerimento de qualquer Deputado, determinar o envio de proposição pendente de parecer à Comissão seguinte ou ao Plenário, conforme o caso, independentemente de interposição do recurso previsto no art. 132, § 2º, para as referidas no art. 24, inciso II.” Íntegra da decisão disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=node019i2gdsfsonu318iglkwinisu09134995.node0?codteor=2004108&filename=Tramitacao-PEC+45/2019>. Logo, ao menos aparentemente, a decisão do presidente da Casa acelerou a tramitação da PEC, cuja estadia na comissão especial já havia ultrapassado, em muito, o prazo previsto no regimento.

³⁹ RITTNER, D. Guedes avalia ‘imposto do pecado’ sobre cigarros, bebidas e produtos com açúcar. *Valor Econômico*, 23 jan. 2020. Disponível em: <<https://valor.globo.com/brasil/noticia/2020/01/23/guedes-avalia-imposto-do-pecado-sobre-cigarros-bebidas-e-produtos-com-acar.ghtml>>. Acesso em: 30/07/2021.

Havia expectativa de que o chamado “IS” (imposto seletivo) seria apresentado com a primeira etapa da reforma tributária ainda em 2020⁴⁰, o que não aconteceu. Com a entrevista de Guedes em Davos, muito se especulou sobre os produtos que seriam alvos do novo tipo tributário, como o tabaco, bebidas alcoólicas e possivelmente açúcar ou emissores de carbono.⁴¹

A verdade é que o imposto seletivo acabou sendo parcialmente esquecido pelos cidadãos e pela mídia à medida que as novas propostas do Executivo foram apresentadas, trazendo à tona outros temas como a união do PIS e da COFINS na CBS (Contribuição sobre Bens e Serviços), as novas tabelas de tributação pelo Imposto de Renda ou a tributação de dividendos (temas relevantíssimos que atraem, com razão, a atenção dos contribuintes). No entanto, a idealização do imposto seletivo ainda é presente e, apesar do momento em baixa da problematização, esta deve continuar na mente dos contribuintes.

É possível afirmar que, pelos moldes das declarações de Paulo Guedes até o presente momento, o imposto seletivo federal caminha para um formato mais próximo da extrafiscalidade da PEC 45 do que para um fim meramente arrecadatório como a PEC 110. Entretanto, é necessário lembrar que se trata de um único erário público, e eventuais concessões feitas na reforma tributária pela equipe do Ministério da Economia para obter a aprovação dos parlamentares poderá ser compensada em outros tributos.

CONCLUSÃO

Pode-se dizer com uma boa dose de convicção que a implementação do imposto seletivo no Brasil não é mais uma questão de *se*, mas sim *quando* e, mais importante, *como*. Com a tendência de modernização do nosso sistema tributário a partir da reforma em pauta no Congresso Nacional, a perspectiva é que o Brasil siga o exemplo de países como os Estados Unidos, cujos *excise taxes* já são centenários.

A priori, o imposto seletivo como tipo tributário no Brasil pode representar um passo em direção ao pleno cumprir dos princípios de respeito à capacidade contributiva e seletividade tributária. Seria uma transferência da onerosidade para aqueles que podem suportá-la, livrando os produtos básicos e imprescindíveis do fardo da taxatividade.

⁴⁰IRAJÁ, V. Imposto do pecado: Guedes defende a criação de taxas para álcool e cigarro. *Veja*, 23 jan. 2020. Disponível em: <<https://veja.abril.com.br/economia/imposto-do-pecado-guedes-defende-a-criacao-de-taxas-para-alcool-e-cigarro>>. Acesso em: 30/07/2021.

⁴¹MARTELLO, A. Reforma tributária: etapa futura vai prever taxaço seletiva de cigarro e bebida, diz assessora. *G1*, 23 jul. 2020. Disponível em: <<https://g1.globo.com/economia/noticia/2020/07/23/reforma-tributaria-etapa-futura-vai-prever-taxacao-seletiva-de-cigarro-e-bebida-diz-assessora.ghtml>>. Acesso em: 30/07/2021.

A finalidade extrafiscal, se bem empreendida, também pode ser bem-sucedida ao reduzir o consumo de produtos prejudiciais à saúde. Para o Brasil, que possui um sistema público de saúde, tais medidas também poderiam resultar em uma redução da pressão causada sobre o SUS para o tratamento de males decorrentes do uso de tabaco ou abuso do álcool, bem como o financiamento do erário público para a realização dessas benesses.

O novo imposto seletivo, no entanto, deve ser mantido em rédeas curtas pelos contribuintes desde a sua concepção. Em primeiro lugar, para exigir que sua previsão legal inclua uma descrição pormenorizada de seus propósitos e marcos de legitimidade, com vistas a, no futuro próximo, evitar litígios e um aumento ainda maior no contencioso nacional envolvendo a correta aplicação do texto. Nesse sentido, quanto mais precisa a legislação, mais previsíveis são os impactos para o orçamento do contribuinte, e menores são as chances de distorção do tributo.

Por fim, depois de aprovada e lei, vigorando o imposto, será necessário analisar cautelosamente os dados a fim de verificar os efeitos da nova tributação, em especial os que possam acusar falha ou cumprimento da função extrafiscal. Como decorrência natural dessa fiscalização, também a produção acadêmica e os esforços dos tributaristas devem estar presentes para o correto desenvolvimento da tributação seletiva no Brasil. Trata-se de um primeiro passo, no qual eventual tropeço poderá gerar danos que prejudicarão toda a caminhada e dificultarão a concretização dos objetivos do país, isto é, a construção de uma sociedade justa, livre e solidária, conforme preceitua a Constituição Federal.

REFERÊNCIAS

BARBOSA, M. *Critérios para a criação de um imposto seletivo preocupam setores econômicos*. E-Auditoria, 15 out. 2020. Disponível em: <<http://www.e-auditoria.com.br/publicacoes/criterios-para-criacao-de-um-imposto-seletivo-preocupam-setores-economicos/>>. Acesso em: 22/07/2021.

BARRÍA, C. *Brasil só perde para Cuba na lista de países da América Latina que mais pagam impostos*. Época Negócios. Disponível em: <<https://epocanegocios.globo.com/Brasil/noticia/2019/03/brasil-so-perde-para-cubana-lista-de-paises-da-america-latina-que-mais-pagam-impostos.html>>. Acesso em: 30/07/2021.

BRASIL. *Carga tributária do governo geral*. Brasília, DF, 2021. Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/carga-tributaria-do-governo-geral/2020/114?ano_selecionado=2020>.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 714139/SC*. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, 2012. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4307031>>.

CANAZARO, F. *Essencialidade tributária: Igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo*. 1. Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

CONTI, J.M. *Sistema constitucional tributário interpretado pelos tribunais*. São Paulo, Oliveira Mendes e Del Rey, 1997.

DESTATIS. *Excise Duties*. Statistisches Bundesamt. Disponível em <https://www.destatis.de/EN/Themes/Government/Taxes/Excise-Duties/_node.html>.

DEUTSCHLAND. *Basic Law for the Federal Republic of Germany*. Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz. Disponível em: <https://www.gesetze-im-internet.de/englisch_gg/englisch_gg.html>.

_____. *Biersteuergesetz*. Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz. Disponível em: <https://www.gesetze-im-internet.de/bierstg_2009/BJNR190800009.html>.

_____. *Tabaksteuergesetz*. Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz. Disponível em: <https://www.gesetze-im-internet.de/tabstg_2009/BJNR187010009.html>.

EUROPEAN COMMISSION. *Taxes in Europe Database v2*. Disponível em: <https://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/legacy/taxDetail.html?id=832/1424159160&taxType=Alcoholic+beverages>.

FALCÃO, T. *Tributação sobre carbono e a PEC45*. Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, 30 set. 2019. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/tributacao-sobre-carbono-e-a-pec45/>>. Acesso em: 22/07/2021.

FONTES, G. *Reforma tributária: quais são as propostas à mesa e o caminho a ser percorrido no Congresso*. Gazeta do Povo, 19 jul. 2020. Disponível em: <<https://www.gazetadopovo.com.br/economia/reforma-tributaria-pec-110-45-proposta-paulo-guedes/>>. Acesso em: 30/07/2021.

INTERNAL REVENUE SERVICE. *Federal Excise Taxes or Fees Reported to or Collected by the Internal Revenue Service, Alcohol and Tobacco Tax and Trade Bureau, and Customs Service, by Type of Excise Tax, Fiscal Years 1999-2019*. Disponível em: <<https://www.irs.gov/pub/irs-soi/histab20.xls>>.

_____. *Internal Revenue Service Data Book, 2020*. Disponível em: <<https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p55b.pdf>>.

IRAJÁ, V. *Imposto do pecado: Guedes defende a criação de taxas para álcool e cigarro*. Veja, 23 jan. 2020. Disponível em: <<https://veja.abril.com.br/economia/imposto-do-pecado-guedes-defende-a-criacao-de-taxas-para-alcool-e-cigarro>>. Acesso em: 30/07/2021.

MARTELLO, A. *Reforma tributária: etapa futura vai prever taxaço seletiva de cigarro e bebida, diz assessora*. G1, 23 jul. 2020. Disponível em: <<https://g1.globo.com/economia/noticia/2020/07/23/reforma-tributaria-etapa-futura-vai-prever-taxacao-seletiva-de-cigarro-e-bebida-diz-assessora.ghtml>>. Acesso em: 30/07/2021.

MARTINS, I.G.S; CARVALHO, P.B. *Guerra Fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS*. São Paulo: Noeses, 2012.

MARTUL-ORTEGA, P.Y. I fini extrafiscali dell'imposta. In: AMATUCCI, Andréa. *Trattato di diritto tributario*. 1o v. Milão: CEDAN, 2001.

NETO, C.B.C. et al. *Reforma Tributária: Comparativo da PEC 45/2019 (Câmara) e da PEC 110/2019*. Disponível em: <<https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/fiquePorDentro/temas/sistema-tributario-nacional-jun-2019/reforma-tributaria-comparativo-das-pecs-em-tramitacao-2019>>. Acesso em: 26/07/2021.

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

ROSSI, L.F.B.T. Paulo Guedes e o negacionismo tributário. *Folha de São Paulo*, 26 maio 2021. Disponível em: <<https://www1.folha.uol.com.br/amp/opiniao/2021/05/paulo-guedes-e-o-negacionismo-tributario.shtml>>. Acesso em: 30/07/2021.

RITTNER, D. *Guedes avalia 'imposto do pecado' sobre cigarros, bebidas e produtos com açúcar*. Valor Econômico, 23 jan. 2020. Disponível em: <<https://valor.globo.com/brasil/noticia/2020/01/23/guedes-avalia-imposto-do-pecado-sobre-cigarros-bebidas-e-produtos-com-acar.ghtml>>. Acesso em: 30/07/2021.

THE WORLD BANK, 2022. Disponível em: <<https://www.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/country/b/brazil/BRALITE.pdf>>. Acesso em: 01/07/2021.

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

UNITED STATES. U.S. Code. In: CORNELL LAW SCHOOL. *Legal Information Institute*. Disponível em: <<https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26>>.

