

**XXX CONGRESSO NACIONAL DO  
CONPEDI FORTALEZA - CE**

**DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO**

**YURI NATHAN DA COSTA LANNES**

**ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA**

**RAYMUNDO JULIANO FEITOSA**

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

**Diretoria - CONPEDI**

**Presidente** - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - FMU - São Paulo

**Diretor Executivo** - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC - Santa Catarina

**Vice-presidente Norte** - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa - Pará

**Vice-presidente Centro-Oeste** - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG - Goiás

**Vice-presidente Sul** - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos - Rio Grande do Sul

**Vice-presidente Sudeste** - Profa. Dra. Rosângela Lunardelli Cavallazzi - UFRJ/PUCRio - Rio de Janeiro

**Vice-presidente Nordeste** - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP - Pernambuco

**Representante Discente:** Prof. Dr. Abner da Silva Jaques - UPM/UNIGRAN - Mato Grosso do Sul

**Conselho Fiscal:**

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho - UFMA - Maranhão

Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara - SKEMA/ESDHC/UFMG - Minas Gerais

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UFERSA - Rio Grande do Norte

Prof. Dr. Fernando Passos - UNIARA - São Paulo

Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP - São Paulo

**Secretarias**

**Relações Institucionais:**

Prof. Dra. Claudia Maria Barbosa - PUCPR - Paraná

Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA - Bahia

Profa. Dra. Daniela Marques de Moraes - UNB - Distrito Federal

**Comunicação:**

Prof. Dr. Robison Tramontina - UNOESC - Santa Catarina

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS - Sergipe

**Relações Internacionais para o Continente Americano:**

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM - Rio Grande do sul

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA - Maranhão

Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto - UPM - São Paulo

**Relações Internacionais para os demais Continentes:**

Profa. Dra. Gina Vidal Marcilio Pompeu - UNIFOR - Ceará

Profa. Dra. Sandra Regina Martini - UNIRITTER / UFRGS - Rio Grande do Sul

Profa. Dra. Maria Claudia da Silva Antunes de Souza - UNIVALI - Santa Catarina

**Eventos:**

Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes - FDF - São Paulo

Profa. Dra. Norma Sueli Padilha - UFSC - Santa Catarina

Prof. Dr. Juraci Mourão Lopes Filho - UNICHRISTUS - Ceará

**Membro Nato** - Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP - Pernambuco

D597

Direito Tributário e Financeiro [Recurso eletrônico on-line] Organização CONPEDI

Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta; Raymundo Juliano Feitosa; Yuri Nathan da Costa Lannes. – Florianópolis: CONPEDI, 2023.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-65-5648-861-5

Modo de acesso: [www.conpedi.org.br](http://www.conpedi.org.br) em publicações

Tema: Saúde: Acesso à justiça, Solução de litígios e Desenvolvimento

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Direito tributário. 3. Financeiro. XXX Congresso Nacional do CONPEDI Fortaleza - Ceará (3; 2023; Florianópolis, Brasil).

CDU: 34



# **XXX CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI FORTALEZA - CE**

## **DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO**

---

### **Apresentação**

O XXX CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI FORTALEZA - CE, realizado em parceria com a Unichristus, e com apoio da CAPES, entre os dias 15 e 17 de novembro de 2023, apresentou como temática central “Acesso à Justiça, Soluções de Litígios e Desenvolvimento”. Esta questão suscitou intensos debates desde o início e, no decorrer do evento, com a apresentação dos trabalhos previamente selecionados, fóruns e painéis que ocorreram na cidade de Fortaleza - CE.

Os trabalhos contidos nesta publicação foram apresentados como artigos no Grupo de Trabalho “DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I”, realizado no dia 16 de novembro de 2023, que passaram previamente por no mínimo dupla avaliação cega por pares. Encontram-se os resultados de pesquisas desenvolvidas em diversos Programas de Pós-Graduação em Direito, que retratam parcela relevante dos estudos que têm sido produzidos na temática central do Grupo de Trabalho.

As temáticas abordadas decorrem de intensas e numerosas discussões que acontecem pelo Brasil, com temas que reforçam a diversidade cultural brasileira e as preocupações que abrangem problemas relevantes e interessantes, a exemplo do direito tributário, do direito financeiro e das preocupações que surgem na relação entre fisco e contribuinte no tocante a proteção de dados pessoais, bem como políticas públicas e tributação sob o prisma da solidariedade social.

Espera-se, então, que o leitor possa vivenciar parcela destas discussões por meio da leitura dos textos. Agradecemos a todos os pesquisadores, colaboradores e pessoas envolvidas nos debates e organização do evento pela sua inestimável contribuição e desejamos uma proveitosa leitura!

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta – Universidade FUMEC

Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – Universidade Católica de Pernambuco

Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes – Faculdade de Direito de Franca

**A MATRIZ DA SELETIVIDADE NA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO  
SEGUNDO A OCDE: DIÁLOGOS SOBRE DISTORÇÕES ECONÔMICAS E  
SOCIAIS NO BRASIL.**

**THE MATRIX OF SELECTIVITY IN TAXATION ON CONSUMPTION  
ACCORDING TO THE OECD: DIALOGUES OF ECONOMIC AND SOCIAL  
DISTORTIONS IN BRAZIL**

**Patrícia Moura Monteiro Cruz <sup>1</sup>  
Elba Suélen Silva Oliveira <sup>2</sup>**

**Resumo**

O presente trabalho tem o objetivo de discutir a tributação seletiva e a incorporação desse critério no sistema tributário brasileiro. Para tanto foram elencados aspectos conceituais acerca das extrafiscalidade, da função seletiva dos tributos e dos parâmetros de tributação sobre consumo defendido pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE. Também foram apontados os argumentos contingentes, tais como a regressividade do sistema tributário brasileiro, a seletividade como critério que considera o impacto de escolhas individuais nas contas públicas e o aspecto político envolvido, ligado com a delimitação de quais produtos estarão sujeitos à tributação seletiva. A continuidade da abordagem foi realizada com o estudo da previsão do imposto seletivo na proposta de emenda à constituição, conhecida como reforma tributária, aprovada pela Câmara dos Deputados (PEC 45), a partir da análise das características e potenciais problemáticas. Quanto à metodologia, foi adotado aporte metodológico bibliográfico no que tange ao delineamento dos conceitos relativos à tributação seletiva e suas contingências. A natureza da pesquisa foi do tipo qualitativa, cujo objeto considerou o aspecto subjetivo, associado com a consonância do caráter interventivo do imposto seletivo como meio de atingir objetivos constitucionais e as distorções econômicas e políticas que envolvem a regulamentação. Conclui-se que a materialização da seletividade em imposto específico tem o potencial de efetivar a simplificação da tributação e dos critérios, o que converge com os padrões da OCDE. Contudo, é necessário atentar-se que o lobby político pode manter o contexto de distorções, resultando no desvirtuamento da finalidade do imposto.

**Palavras-chave:** Tributação seletiva, Extrafiscalidade, Imposto seletivo, Pec 45, Oede

**Abstract/Resumen/Résumé**

The aim of this paper is to discuss selective taxation and the incorporation of this criterion

---

<sup>1</sup> Mestre e Doutoranda em Direito Constitucional pela UNIFOR. Pesquisadora Bolsista Edital 60/2022 UNIFOR. Professora da Graduação e Pós-Graduação de Direito da UNIFOR.

<sup>2</sup> Pós-graduanda no Curso de Especialização em Direitos Humanos e Contemporaneidade pela Universidade Federal da Bahia - UFBA. Advogada.

into the Brazilian tax system. To this end, conceptual aspects of extrafiscality, the selective function of taxes and the parameters of taxation on consumption defended by the Organization for Economic Cooperation and Development (OECD) were listed. The contingent arguments were also pointed out, such as the regressiveness of the Brazilian tax system, selectivity as a criterion that considers the impact of individual choices on public accounts and the political aspect involved, linked to the delimitation of which products will be subject to selective taxation. The continued with a study of the provision for selective taxation in the proposed amendment to the constitution, known as tax reform, approved by the Chamber of Deputies (PEC 45), based on an analysis of its characteristics and problems. In terms of methodology, a bibliographic approach was adopted to outline the concepts relating to selective taxation and its contingencies. The nature of the research was qualitative, and the subject considered the subjective aspect, associated with the interventionist nature of selective taxation as a means of achieving constitutional objectives and the economic and political distortions involved in regulation. The conclusion is that the materialization of selectivity in a specific tax has the potential to simplify taxation and criteria, which is in line with OECD standards. However, it must be borne in mind that political lobbying can maintain the context of distortions, resulting in a distortion of the purpose of the tax.

**Keywords/Palabras-claves/Mots-clés:** Selective taxation, Extra-taxation, selective tax, pec 45. oecd

## 1 INTRODUÇÃO

A arrecadação tributária no Brasil tem como protagonista as receitas advindas dos tributos que incidem sobre o consumo e, associada ao alto grau de cobrança, existe uma legislação tributária complexa, pela qual, as exações, para além da perspectiva arrecadatória, possuem um aspecto de extrafiscalidade, cujo objetivo é gerar uma intervenção social e econômica. Dentre os meios interventivos, há o critério da tributação seletiva, no qual produtos e serviços nocivos ou não essenciais são onerados com maiores alíquotas de cobrança.

De acordo com os padrões internacionais que prioriza a simplificação dos custos administrativos, a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE recomenda a aplicação de uma alíquota padrão incidente sobre o consumo de produtos e serviços, a qual será apurada sobre o valor agregado do bem e, em concomitância, uma regulação específica para aplicação da seletividade, por meio da criação da *excise taxes*. No Brasil, no contexto pré-reforma tributária, não há previsão nessa perspectiva de separação.

Uma das características mais discutidas no sistema tributário brasileiro diz respeito ao seu caráter regressivo, sob o prisma de que a base de tributação de consumo é excessivamente onerada. Como resultado, há uma taxaço que eleva os custos para manutenção do mínimo existencial e contraria os critérios de capacidade contributiva.

Fator adicional ao contexto de regressividade com o de complexidade da tributação brasileira, há uma potencialização das problemáticas envolvidas, sobretudo no que tange aos aspectos de classificação dos produtos sujeitos à tributação, as alíquotas e a utilização dos aspectos de seletividade, que incidem, sobretudo, nos produtos e serviços vinculados com o consumo.

A tributação nacional converge com a aplicação da tributação seletiva, contudo, a aplicação não é incorporada por um tributo específico. Assim, existem espécies tributárias, como por exemplo, o IPI e o ICMS, que são compostos de caráter extrafiscal, cujas alíquotas podem variar conforme o produto. Desse modo, um mesmo imposto pode contar com uma infinidade de regulações classificatórias que associam ou dissociam o bem com o critério de essencialidade/nocividade.

Como resultado, existe uma excessiva complexidade vinculada à questão, fato que, além de dificultar a análise da efetividade sob o prisma da seletividade, é dissonante dos padrões de tributação no que concerne à simplificação.

Dentre os argumentos para defesa da reforma tributária, sobretudo a que foi aprovada pela Câmara dos Deputados por intermédio da Proposta de Emenda à Constituição nº 45 - PEC 45, está a racionalização e simplificação do sistema tributário. Para tanto, foi proposta a incidência tributária unificada e sob alíquota padrão dos impostos sobre consumo (IBS e CBS), cuja cobrança será acrescida do imposto seletivo em relação aos produtos e serviços prejudiciais e nocivos à saúde e ao meio ambiente.

Como resultado, cinco tributos seriam extintos: imposto sobre produtos industrializados (IPI), imposto sobre serviços (ISS), imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação (ICMS) e as contribuições relativas ao financiamento da seguridade social (PIS e Cofins).

Nesse contexto, além de discutir os principais aspectos conceituais que envolvem a tributação seletiva e o contexto do sistema tributário nacional pré-reforma no que tange à seletividade, o presente texto aborda o normativo geral e as problemáticas potenciais associadas ao imposto seletivo, na forma que foi proposta e aprovada pela Câmara dos Deputados através da PEC 45.

## 2 AS BASES DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL E A SELETIVIDADE

No sistema tributário nacional, a competência para instituição e delimitação do fato gerador dos tributos é realizada pela Constituição Federal, cabendo à legislação infraconstitucional a função de viabilizar o exercício da competência e a definição das bases e contextos de incidência tributária. Tradicionalmente, as bases de incidência tributária estão vinculadas à renda, ao patrimônio e ao consumo.

É imprescindível levar em consideração que as bases estabelecidas estão longe do critério de neutralidade. Na perspectiva financeira e tributária, sempre há um sentido e um efeito político, social ou econômico vinculado às regulamentações que normatizam a cobrança. (Piscitelli, 2021).

Nesta perspectiva interventiva dos tributos reside a discussão acerca da tributação seletiva. A atuação interventiva significa a aplicação da extrafiscalidade para declarar que determinada espécie tributária não tem finalidade puramente arrecadatória, pois viabiliza uma

intervenção social e econômica, incentivando ou desestimulando a adoção de comportamentos pelo mercado e demais atores sociais.

A extrafiscalidade é característica que, conforme afirma Geraldo Ataliba, advém da repercussão da afirmação do princípio da rigidez do sistema constitucional tributário, consistente no uso do tributo com objetivo ordinatório, diverso do fiscal, resultando no uso finalístico como meio de regulação de comportamentos sociais, econômicos e políticos (Ataliba, 1968).

Desse modo, o critério de extrafiscalidade deve convergir com a formulação de um sistema tributário que tenha como objetivo os critérios de eficiência econômica, simplicidade administrativa, responsabilidade política, equidade e previsibilidade (Schoueri, 2019).

Embora existe a perspectiva classificatória entre tributos fiscais, cuja finalidade seria arrecadatória, e extrafiscais, com o fim regulatória, a doutrina tem se posicionado no sentido de que as espécies tributárias não contam com fim único, de forma que todos os tributos têm efeito interventivo, em maior ou menor grau (Schoueri, 2019). Como resultado, podemos falar na divergência entre graus de intervenção ou indução de comportamentos, de modo que a finalidade fiscal e extrafiscal são objetivos harmônicos, e não excludentes (Carvalho, 2019).

Os tributos que contam com grau preponderante de extrafiscalidade, com protagonismo no reconhecimento da intervenção do Estado sob o domínio social e econômico, via de regra, são exceções à legalidade estrita da seara tributária, de modo as alíquotas de cobrança podem ser alteradas por ato do Poder Executivo, respeitados os critérios legais fixados.

Esse contexto denota o pleno reconhecimento de que a função extrafiscal deve ser considerada no processo de aplicação da norma, bem como que a indução do comportamento pretendida, muitas vezes, não comporta a espera do processo legislativo ordinário, em decorrência dos efeitos pretendidos e da dinâmica social, econômica e política envolvida, que demanda uma ação mais célere.

Junto à lógica da extrafiscalidade, existe a tributação sob o critério da seletividade, replicada no Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), nos termos do art. 153, §3º, I, da Constituição Federal de 1988, segundo a qual o critério de essencialidade e nocividade dos produtos é considerado como ponto relevante para a definição das alíquotas de cobrança incidentes sobre o bem. (Carvalho, 2019).



Nessa lógica, quanto mais essencial o produto - *ex.: produtos que compõem a cesta básica* - menor a alíquota tributária incidente sobre ele. Em sentido contrário, quanto mais supérfluo ou nocivo - *ex.: cigarro, álcool, combustível* - maior a alíquota de cobrança.

Conforme esclarece Hugo de Brito Machado Segundo, a seletividade materializada oneração tributária diferente entre produtos e serviços também diferentes, a partir de determinado critério que se vincula ao consumo de bens e serviços (2018). Assim, a incidência majorada, por consequência, onera o consumo, em detrimento do patrimônio e da renda.

Como exemplo da aplicação expressa dos critérios de seletividade por imposição constitucional, temos o IPI, o ICMS e o IPTU. Para cada um, há um critério de seletividade específico, que passa pelo reconhecimento da essencialidade e pela necessidade de busca pela efetivação do princípio da igualdade (Segundo, 2018).

Embora o sistema tributário conte com instrumentos indutores (Schoueri, 2019) compreendidos como meios de busca pela igualdade, respeito à capacidade contributiva e o reconhecimento da finalidade interventiva estatal, sobretudo na perspectiva econômica e social, o Brasil é caracterizado pela estruturação de um sistema tributário regressivo.

A perspectiva de regressividade tem como protagonista a discussão acerca da oneração dos produtos de consumo em um patamar que resulta na ausência da aplicação dos critérios de igualdade e redistribuição, uma vez que, no que tange ao consumo, pessoas em patamares diversos de condições financeiras estão na mesma linha de oneração.

Assim, o protagonismo da tributação sobre o consumo onera de forma mais lesiva as pessoas que estão em condições de hipossuficiência financeira, de modo que a constatação de que a tributação do consumo apresenta efeito regressivo impõe nova reflexão acerca do papel do Princípio da Seletividade (Schoueri, 2019).

Essa problemática também foi apontada pela OCDE, que publicou estudo que apontou que a arrecadação dos impostos sobre o consumo foi aproximadamente 50% superior no Brasil, no importe percentual correspondente a 14,8% do PIB, em comparação com a média dos países de economias avançadas da OCDE, cuja incidência corresponde a 9,7% do PIB (Brasil - IPEA, 2022).

Os dados fomentam a discussão acerca da necessidade de equalização na forma da tributação do consumo, pois enquanto o índice geral é superior à média internacional, no que tange às *excise taxes*, taxaçoão que busca desincentivar o consumo de certos bens e serviços que

geram externalidades negativas, o Brasil arrecadou, em 2019, 0,9% do PIB, percentual abaixo daquele arrecadado por outros países com nível de renda per capita semelhante (pouco mais de 2,0% do PIB), segundo informa os dados extraído do Banco Mundial que compõem o observatório de política fiscal (Borges, 2023).

A dissociação entre os dados denota uma clara distorção econômica no que tange ao contexto de seletividade, uma vez que o Brasil onera o consumo acima da média, mas, em contrapartida, em relação à tributação seletiva específica dos produtos nocivos, arrecada um percentual menor que a média dos demais países que têm renda per capita semelhante.

O IPI é uma das principais exações relacionadas aos critérios de extrafiscalidade e seletividade, contudo, conforme pontuando no decorrer do texto, não é o único, de maneira que outros tributos compõem a oneração do consumo sob esses critérios, tais como o ICMS e ISS.

Os referidos impostos são caracterizados pela existência de uma legislação complexa, extensa e variável na busca por efetivar a seletividade. Como resultado, além do custo de recolhimento, o cumprimento regular do normativo tributário demanda um custo administrativo adicional para as empresas e, para o sistema, a materialização de matrizes tributárias que não estão em plena consonância com os objetivos pretendidos pela Constituição.

É possível verificar que o sistema tributário nacional conta com as bases principiológicas e normativas que fundamentam a busca por uma tributação de caráter mais redistributivo e igualitário, que seja orientada por critério de seletividade e da intervenção finalística.

Vale ainda destacar que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal conta com análise específica nesse sentido, conforme consta do voto do Min. Ricardo Lewandowski, dos autos do processo que discutiu acerca de seletividade do ICMS em relação ao serviço de energia, pelo qual afirma que “a capacidade tributária do contribuinte impõe a observância do princípio da seletividade como medida obrigatória” (STF, 2014).

Assim, embora não exista uma similaridade plena entre os conceitos de extrafiscalidade e seletividade, ambos possuem como premissa comum o objetivo de materializar um sistema tributário mais condizente com os aspectos de igualdade, conjugado com a possibilidade de utilização das normas tributárias como meio de indução de comportamentos e acesso a direitos, tais como o direito à alimentação.

A materialização desses objetivos, sem dúvida, passa pela necessidade de simplificação da tributação e incorporação de baixo custo de conformidade, de modo que as bases tributáveis sejam identificadas de forma mais clara e as induções pretendidas dialoguem com os objetivos e princípios constitucionais outorgados ao sistema tributário.

### 3 A MATRIZ TRIBUTÁRIA DE CONSUMO SEGUNDO A OCDE E AS BASES DA TRIBUTAÇÃO SELETIVA

Enquanto entidade, a OCDE defende a extinção de sistemas com múltiplos impostos sobre consumo, como ocorre no Brasil, e a implantação de um sistema de cobrança sobre consumo unificado nacionalmente através do IVA - imposto sobre o valor agregado -, a ser cobrado mediante alíquota única, com o fim de reduzir os custos administrativos e evitar as distorções nas decisões econômicas (OECD, 2020b; Simon e Harding, 2020).

Junto ao IVA, a OCDE também examina a incidência das *excise taxes*, os tributos específicos sobre o consumo de bens que geram externalidades nocivas à sociedade, como custos com saúde advindos, por exemplo, do consumo de cigarros e bebidas, e poluição originada da propagação e uso dos combustíveis fósseis (IPEA, 2022).

Embora os cigarros, bebidas alcoólicas e combustíveis sejam habitualmente incluídos sob a perspectiva de exação adicional, estes não são os únicos objetos. Há outros, dentre eles, a discussão acerca dos ultraprocessados, alimentos altamente açucarados, produtos derivados do petróleo, cigarros eletrônicos, *etc.*

No contexto nacional, mesmo no que tange às bases que já estão sob a incidência da tributação seletiva, por exemplo, os combustíveis fósseis, há um descompasso e distorções econômicas em relação aos índices de tributação da média internacional.

Isto porque, conforme informa estudo que compõem o observatório de política fiscal, a tributação no Brasil sobre combustíveis de origem fóssil já era relativamente baixa em 2019 comparativamente à média de 14 países avançados da OCDE, tendo possivelmente diminuído ainda mais em 2022, como reflexo da redução de ICMS e PIS/Cofins sobre combustíveis introduzida às vésperas das eleições (Borges, 2023).

Como objetivo, é relevante explicitar que a taxação seletiva não busca a limitação do direito de acesso aos bens, mas sim o reconhecimento de que escolhas individuais impactam

diretamente nos aspectos sociais, econômicos e financeiro, o que demanda, por consequência, uma ação interventiva e indutora de comportamentos

Por exemplo, o consumo de álcool está relacionado à origem de diversas doenças e complicações, conforme levantado pela Organização Pan-Americana de Saúde (OPAS) em um estudo datado de 2021 e vinculado à Organização Mundial da Saúde (OMS). Este estudo revelou que cerca de 85 mil mortes a cada ano são 100% atribuídas ao consumo de álcool nas Américas (OPAS, 2021).

Assim, o consumo tem como potencial consequência a demanda por maiores gastos públicos com a saúde. Na mesma linha, seguem os demais produtos, pois os combustíveis fósseis estão relacionados à nocividade ao meio ambiente, o que demanda, por consequência, maiores iniciativas públicas de fomento para a proteção do meio ambiente.

Conforme já evidenciado, a seletividade está intrinsecamente relacionada à perspectiva de essencialidade. Contudo, o quadro da essencialidade não é estanque e, menos ainda, pré-determinado pela Constituição, de modo que esse quadro normativo é preenchido pela ação política e social vinculada às taxações.

O debate acerca dos critérios de essencialidade foi constatado por Ruy Barbosa Nogueira, tendo o autor se posicionado no seguinte sentido:

Quando a Constituição diz que esse imposto será seletivo em função da essencialidade dos produtos, está traçando uma regra para que esse tributo exerça não só função de arrecadação mas também de política fiscal, isto é, que as suas alíquotas sejam diferenciadas, de modo que os produtos de primeira necessidade não sejam tributados ou o sejam por alíquotas menores; “os produtos como máquinas e implementos necessários à produção, produtos de combate às pragas e endemias etc. também sofram menores incidências ou gozem de incentivos fiscais”; produtos de luxo ou suntuários, artigos de jogos ou vícios etc. sejam mais tributados. Este é o sentido da tributação de acordo com a essencialidade (NOGUEIRA, 1971, p. 90.)

Na identificação da essencialidade, a doutrina ainda aponta a existência de dois pontos de vista: o individual e o relacionado às necessidades coletivas. Na premissa da coletividade, o quadro de atuação normativa deve ser fixado a partir dos objetivos e valores constitucionais, sendo essenciais os valores que mais se aproximem da Carta Magna (Schoueri, 2019).

A taxação seletiva busca materializar um ônus tributário sobre bens que resultam em potencial impacto negativo às contas públicas e a própria sociedade e, corolário a essa finalidade, tem a potencialidade de ser utilizado como meio de indução para efetivação dos objetivos constitucionais, que incluem atuação para combate às desigualdades, promoção do desenvolvimento econômico e manutenção digna e acessível do mínimo existencial.

Fixados os aspectos conceituais e as bases características do sistema tributário prévio à reforma tributária, serão feitas as considerações acerca da *excise taxes* incorporada na proposta de reforma tributária aprovada pela Câmara dos Deputados (PEC 45) através do imposto seletivo (IS).

#### 4 EXCESSIVE TAXES: IMPOSTO SELETIVO NA PEC 45

A PEC 45, além de incorporar a perspectiva do imposto sobre valor agregado para tributação unificada e, como regra, com alíquota única, sobre bens e serviços objeto de consumo, regula a criação do Imposto Seletivo, cujo fato gerador é a “produção, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, nos termos da lei.”

Da previsão normativa já advém um ponto problemático que resulta no adiamento de um debate importante: quais bens e serviços serão considerados prejudiciais à saúde e ao meio ambiente para fins de incidência do IS?

A própria seletividade tem em seu núcleo um grau de obscuridade, pois se trata de conceito aberto e mutável conforme a perspectiva de análise, e, nesse mesmo contexto, foi materializada a previsão normativa que outorga competência tributária para instituição do imposto seletivo, de modo que se faz necessário debates específicos no sentido de evitar a manutenção de distorções econômicas e sociais na aplicação da seletividade.

A PEC 45 mantém a seletividade em relação aos combustíveis e derivados, pois há previsão da incidência do IS sobre operações relativas à energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.

Considerando a expressa manifestação do Governo de que o objetivo não é reduzir a carga tributária (Ministério da Fazenda, 2023), é previsível a incidência do IS sobre cigarros e bebidas alcoólicas, mantendo a alíquota majorada já existente na aplicação do IPI.

Um adendo é necessário no que tange aos cigarros, na medida que a regulamentação pré-reforma inclui apenas o tipo comum, não existindo, por exemplo, uma regulamentação específica de alíquota majorada no que tange aos cigarros eletrônicos, cujo consumo foi popularizado e tem como efeito o aumento do risco de lesões pulmonares (Santos, 2021).

Inclusive, a própria Receita Federal emitiu nota de esclarecimento aduzindo que o produto está sujeito à alíquota de importação comum, sem a incidência majorada. Na nota, foi esclarecido que “se fosse autorizada a importação e comercialização, os importadores do produto acabado estariam sujeitos às alíquotas de Imposto de Importação de 9,6%, IPI de 6,5%, PIS de 2,1% e COFINS de 9,65%” (Receita Federal, 2023).

Tendo em vista o contexto de extinção do IPI, PIS e COFINS consignado na proposta aprovada, é oportuno o enquadramento do referido produto no critério de seletividade, a fim de que o bem nocivo à saúde seja composto como base de cálculo para fins de pagamento do IS.

Destaca-se que o presente trabalho não tem a finalidade de esgotar ou detalhar a discussão acerca de quais produtos devem, ou não, compor a base de apuração do IS. O destaque a determinados casos e contextos tem a finalidade de demonstrar o quanto uma legislação esparsa e complexa acerca da aplicação da seletividade pode resultar em distorções econômicas e sociais, que se distanciam da finalidade da tributação seletiva,

Conforme antecipado, no texto aprovado, não há delimitação dos demais bens sujeitos à tributação seletiva, sendo matéria delegada para regulamentação por lei. É fato que uma proposta de emenda à constituição possui rito mais específico e complexo e, como tal, ao menos em tese, deveria priorizar o enfrentamento de potenciais questões problemáticas.

A delegação integral da regulamentação do IS por lei cria um risco concreto de que a ação de lobbies possa resultar em novas distorções, manutenção de privilégios e elevado contencioso tributário.

A exemplo, considerando os ultraprocessados como produtos prejudiciais à saúde, na medida que o consumo é associado a um risco aumentado de doença cardiovascular, síndrome metabólica e obesidade (Ferreira, 2022), em tese, existe possibilidade de sua inclusão para a incidência do IS.

Contudo, a proposta viabiliza a redução em 60% da alíquota do IBS e do CBS em relação aos produtos para consumo humano, sendo que a delimitação desses produtos também foi integralmente delegada para definição por lei.

A discussão também tangencia a composição de produtos da Cesta Básica Nacional, isto porque a proposta define a criação da referida medida e delega que lei irá definir os produtos destinados à alimentação humana que comporão a Cesta Básica, sobre os quais os impostos sobre o consumo, IBS e CBS, serão reduzidos a zero.

Quanto aos produtos de composição da cesta básica, também haverá o afastamento no que tange ao imposto seletivo, uma vez que esses produtos atendem ao critério de essencialidade, tendo em vista que a cesta básica tem como premissa a manutenção do mínimo existencial e o acesso, ao menos, aos bens de consumo básicos, sobretudo os alimentícios.

Assim, havendo categorização dos ultraprocessados como produtos destinados ao consumo humano para fins de incidência tributária, o que é possível, pois toda matéria foi delegada para delimitação por lei sem a fixação de critérios prévios, há risco de que a cesta seja composta por produtos prejudiciais à saúde em nível acentuado.

Tem-se a possibilidade de que critérios políticos sejam protagonistas da regulamentação e, como consequência, os ultraprocessados sejam categorizados como produtos para consumo humano. Isso também pode ser utilizado como meio para retirada desses alimentos do campo de incidência da tributação seletiva, que será associada, ainda, com os benefícios da Zona Franca de Manaus, mantido pela reforma.

Verifica-se que há uma notória abrangência nominal no termo “prejudicial à saúde”, o que acaba garantindo à União uma espécie de carta em branco cujo preenchimento tem risco de fundamento em aspectos políticos, em detrimento dos critérios científicos e sociais.

É imprescindível resgatar que a indução normativa no direito tributário, sobretudo no que tange ao acesso a alimentos, deve ter como prioridade o enfrentamento das problemáticas associadas à insegurança alimentar.

Relatório global do Estado da Segurança Alimentar e Nutrição no mundo, divulgado em julho de 2023 e produzido pelas Agências Especializadas das Nações Unidas, informa que a insegurança alimentar atinge mais de 70 milhões de brasileiros (LISBOA, 2023)

O relatório discutiu os níveis de insegurança alimentar, classificando-a como severa ou moderada. A severa é identificada quando há um alto grau de gravidade, levando a pessoa a passar fome e a ficar sujeita a longos períodos sem alimentação, que podem durar um dia inteiro ou mais.

A insegurança moderada está inserida no contexto de incerteza, no qual a pessoa não tem previsibilidade sobre a possibilidade de adquirir alimentos, sendo obrigada a reduzir o consumo, a qualidade e a quantidade de alimentos.

O estudo concluiu que cerca de 32,8% da população brasileira está incluída no contexto de insegurança alimentar ou severa. Inclusive, os dados referentes ao levantamento dos anos de

2020 a 2022 denotam um agravamento do contexto de insegurança, uma vez que no estudo anterior, relativo ao período de 2014 a 2016, o percentual estava no patamar de 18,3% (FAO, IFAD, UNICEF, WFP and WHO. 2023).

O agravamento também possui relação com os efeitos econômicos e sociais advindos do COVID-19, porém, independentemente da origem da problemática, o fato é que sua existência demanda a utilização dos instrumentos normativos tributários como meios indutores de combate às desigualdades.

Assim, tendo como base o contexto de insegurança alimentar e os critérios de saúde pública, que direcionam para a desoneração tributária de alimentos com maior qualidade nutritiva, é imprescindível que a regulação do imposto seletivo esteja em consonância com essa realidade e não perpetue distorções sociais e econômicas, nas quais alimentos com baixa ou nenhuma qualidade nutritiva continuem sendo onerados em percentuais reduzidos.

Outra problemática levantada na discussão acerca da seletividade diz respeito a vinculação dos recursos, isto porque, conforme adiantado, um dos fundamentos da majoração das alíquotas, é o custo coletivo que escolhas individuais ocasionam nas contas públicas.

Considerando que o imposto é espécie tributária cuja arrecadação é desvinculada com o fato gerador que originou sua cobrança, parte da doutrina advoga a tese de que a emenda deveria contar com previsão para vinculação da arrecadação do IS ao Sistema Único de Saúde e/ou órgão de proteção ao meio ambiente, objetivando garantir o financiamento das áreas que demandam maior custo público.

Embora a vinculação de recursos fuja à regra da natureza dos impostos, considerando o contexto político nacional, pode ser uma medida eficiente para atender a manutenção do funcionamento dos serviços públicos. Trata-se de discussão também associada com o orçamento público, pois a vinculação cria impositividade às despesas públicas e, por consequência, redução da margem de discricionariedade do administrador na aplicação dos recursos.

Por fim, um terceiro ponto é que a proposta de emenda consigna que o IS irá compor a base de cálculo dos impostos padrão sobre o consumo, o IBS e CBS. Como resultado, há notório risco de geração de efeito cumulativo, através do qual, ao invés do sistema adotar como base de apuração o valor real do bem associado com o consumo do serviço ou produto, haverá uma



incidência de tributo sobre tributo, fato que, por consequência, gerará encarecimento indevido do ônus tributário, gerando entraves ao efetivo desenvolvimento econômico nacional.

As considerações expostas não se prestam a esgotar as possíveis problemáticas ou abordar a infinitude de cenários para incidência do imposto seletivo. O objetivo é consignar que a tributação e as finanças públicas são dissociadas de critérios de neutralidade, pois toda regulamentação carrega consigo um sentido e efeito político e social.

Assim, reconhecido esse sentido interventivo, faz-se necessário que as regulamentações sejam utilizadas como instrumento de fomento aos objetivos constitucionais, mandamentais no sentido de promoção do acesso à alimentação, saúde, combate às desigualdades e fomento ao desenvolvimento econômico.

## CONCLUSÃO

O sistema tributável nacional conta com acentuado caráter regressivo, sobretudo no que tange a matriz tributária vinculada ao consumo, mesmo o Brasil já contando com normas autorizadas da aplicação da seletividade e extrafiscalidade como meio de promoção da igualdade e convergência com a capacidade contributiva.

No contexto pré-reforma tributária, foi identificado que a aplicação da seletividade tributária está inserida em acentuadas distorções econômicas e sociais, que vão desde uma tributação complexa e com alto custo de conformidade, até a oneração excessiva e distorcida dentro da própria cadeia de consumo relacionada com a incidência tributária.

A tributação seletiva, associada com uma tributação padrão sobre o consumo, pode ser utilizada como um meio de diminuir custos administrativos e de conformidade, sobretudo considerando a realidade do sistema tributário nacional, que conta com complexa e extensa legislação tributária reguladora dos aspectos de extrafiscalidade e seletividade.

Assim, a criação do imposto sobre o valor agregado, incorporado na perspectiva dual pelo Imposto e Contribuição Social sobre Bens e Serviços (IBS e CBS), acrescido da seletividade em separado, através do imposto seletivo, e a consequente extinção do IPI, ICMS, IS, PIS e COFINS, além de potencializar a efetivação de simplificação da tributação, converge com o padrão da OCDE dos critérios de tributação para os países desenvolvidos.

Desse modo, será possível materializar bases mais claras acerca da seletividade e convergir esse instrumento com os objetivos constitucionais. Contudo, o adiamento do debate e a delegação de regulamentação por lei infraconstitucional acerca dos produtos e serviços “prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente” pode resultar na criação de um normativo em que há protagonismo dos aspectos políticos, em detrimento dos critérios científicos e sociais, que envolvem, por exemplo, a categorização de produtos para consumo humano voltado para a necessidade de garantir maior segurança alimentar e saúde.

Além disso, a proposta aprovada demanda maior alinhamento com critérios orçamentários e discussão dos objetivos e finalidades das contas públicas, especialmente no que diz respeito à destinação dos recursos arrecadados pelo IS e a potencialidade de o tributo gerar um indevido encarecimento do ônus tributário, advindo da sua integração na base de cálculo do IBS e do CBS.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. São Paulo: RT, 1968

BAIRD, Marcello Fragano. MAYA, Ana. Carta Capital. **Reforma tributária: se tem imposto seletivo, não pode ter incentivo**. Disponível em: <https://www.cartacapital.com.br/opinia/reforma-tributaria-se-tem-imposto-seletivo-nao-pode-ter-incentivo/amp/>. Acesso em 03 set. 2023.

BORGES, Bráulio. Observatório de política fiscal. **Carga tributária efetiva sobre o consumo no Brasil foi de cerca de 25% em 2022**. Disponível em: <https://observatorio-politica-fiscal.ibre.fgv.br/reformas/tributacao/carga-tributaria-efetiva-sobre-o-consumo-no-brasil-foi-de-cerca-de-25-em-2022>. Acesso em 10 set. 2023.

BRASIL, **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm).

\_\_\_\_\_. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada - IPEA. **Nota Técnica nº 54. O sistema tributário dos países da OCDE e as principais recomendações da entidade**: fornecendo parâmetros para a reforma tributária no Brasil. Equipe técnica: Pedro Humberto Bruno de Carvalho Junior. 2022. DOI: <http://dx.doi.org/10.38116/ntdinte54>.

\_\_\_\_\_. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada - IPEA. **Publicação preliminar. O sistema tributário dos países da OCDE e as principais recomendações da entidade**: fornecendo parâmetros para a reforma tributária no Brasil. Equipe técnica: Pedro Humberto Bruno de Carvalho Junior. 2022. Disponível em: [https://portalantigo.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/pubpreliminar/220310\\_publicacao\\_preliminar\\_o\\_sistema\\_tributario\\_dos\\_paises\\_da\\_ocde.pdf](https://portalantigo.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/pubpreliminar/220310_publicacao_preliminar_o_sistema_tributario_dos_paises_da_ocde.pdf). Acesso em 10 set. 2023

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. Assessoria especial de comunicação social. **Alíquota-padrão da tributação sobre consumo de bens e serviços no âmbito da reforma tributária. 2023**.

Disponível em: [https://www.gov.br/fazenda/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/reforma-tributaria/estudos/8-8-23-nt-mf\\_-sert-aliquota-padrao-da-tributacao-do-consumo-de-bens-e-servicos-no-ambito-da-reforma-tributaria-1.pdf](https://www.gov.br/fazenda/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/reforma-tributaria/estudos/8-8-23-nt-mf_-sert-aliquota-padrao-da-tributacao-do-consumo-de-bens-e-servicos-no-ambito-da-reforma-tributaria-1.pdf). Acesso em 10 ago. 2023.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. Receita Federal. Nota de esclarecimento - **Receita Federal esclarece informações equivocadas divulgadas sobre a regulamentação e impostos dos cigarros eletrônicos**. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/noticias/2023/junho/nota-de-esclarecimento>. Acesso em 10 ago. 2023.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal - **STF, AgRg no RE n. 634.457-RJ**, 2ª Turma, rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 05.08.2015, D.J.14.08.2014.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 30 edº. São Paulo, Saraiva Educação, 2019.

FAO, IFAD, UNICEF, WFP and WHO. 2023. **The State of Food Security and Nutrition in the World 2023**. Urbanization, agrifood systems transformation and healthy diets across the rural–urban continuum. Rome, FAO. <https://doi.org/10.4060/cc3017en>. Acesso em 12 set. 2023.

FERREIRA, Ivanir. Jornal da USP. **Consumo excessivo de alimentos ultraprocessados pode aumentar risco de declínio cognitivo**. Disponível em: <https://jornal.usp.br/ciencias/consumo-excessivo-de-alimentos-ultraprocessados-aumenta-o-risco-de-declinio-cognitivo/#:~:text=O%20consumo%20de%20ultraprocessados%20foi,de%20pa%C3%ADses%20de%20alta%20renda>. Acesso em 02 set. 2023.

HARDING, M. **Taxation of dividend, interest, and capital gain income**. Paris: OECD Publishing, Nov. 2013. (OECD Taxation Working Papers, n. 19). Disponível em: <https://bit.ly/37OJmQk>.

LISBOA, Vinícius. Agência Brasil. **Insegurança alimentar atinge 70 milhões de brasileiros** - Relatório da ONU destaca agravamento do problema após pandemia. Disponível em: <https://agenciabrasil.ebc.com.br/saude/noticia/2023-07/inseguranca-alimentar-atinge-70-milhoes-de-brasileiros>. Acesso em 10 set. 2023.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Direito Financeiro: curso de Direito Tributário**. 3. ed. revista e atualizada. São Paulo: José Bushatsky, 1971.

OECD – Organisation For Economic Co-operation and Development. **Consumption tax trends 2020: VAT/GST and excise rates, trends and policy issues**. Paris: OECD Publishing, Dec. 2020b. Disponível em: <https://bit.ly/3uDjgZG>.

Organização Pan-Americana da Saúde - OPAS/OMS. **Cerca de 85 mil mortes a cada ano são 100% atribuídas ao consumo de álcool nas Américas**, constata estudo da OPAS/OMS. Disponível em: <https://www.paho.org/pt/noticias/12-4-2021-cerca-85-mil-mortes-cada-ano-sao-100-atribuidas-ao-consumo-alcool-nas-americas>. Acesso em 12 set. 2023.

PAIVA, Cláudio. Jornal da UNESP. **Reforma Tributária: os interesses moram nos detalhes**. Disponível em: <https://jornal.unesp.br/2023/06/30/reforma-tributaria-os-interesses-moram-nos-detalhes/>. Acesso 01 set. 2023.

PISCITELLI, Tathiane. **Direito Financeiro**. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2021.

\_\_\_\_\_. **Imposto seletivo na PEC 45: Incidência muito além dos males à saúde e ao meio ambiente.** Disponível em: <https://valor.globo.com/google/amp/legislacao/fio-da-meada/post/2023/08/imposto-seletivo-na-pec-45-incidencia-muito-alem-dos-males-a-saude-e-ao-meio-ambiente.ghtml>. Acesso em 02 set. 2023

SANTOS, M. O. P., PIMENTA, A. S., COSTA, F. P. R. da, FERRANETO, N. S., DONATO, R. S., & Luchesi, B. M. (2021). **Lesão pulmonar associada ao uso de cigarro eletrônico (EVALI):** reflexões sobre a doença e implicações para as políticas públicas. *Arquivos Catarinenses De Medicina*, 2021, 311–328. Recuperado de <https://revista.acm.org.br/index.php/arquivos/article/view/727>. Acesso 11 set. 2023.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 9ª ed. São Paulo, Saraiva Educação, 2019.