

# GT REGULAMENTAÇÃO IBS, CBS E IS

**Prof. Dr. Alexandre Naoki Nishioka**  
Professor Doutor de Direito Tributário da Universidade de São Paulo – USP (Faculdade de Direito de Ribeirão Preto). Doutor em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo – USP (Faculdade de Direito). Ex-Conselheiro do CARF (2008-2015). Sócio de Nishioka & Gaban Advogados.



**NISHIOKA & GABAN**

ADVOGADOS

# IMPOSTO SELETIVO



# Imposto Seletivo

- A **arrecadação** de recursos ainda é a principal função da tributação, representando os tributos a principal fonte de financiamento do Estado e de suas políticas públicas. No entanto, o tributo também possui uma **função reguladora**, podendo ser utilizado para induzir mudanças no comportamento dos atores do setor privado, com incentivos às atividades que o Estado deseja promover e desincentivos àquelas que quer desencorajar. Nesse contexto surge o Imposto Seletivo, com a finalidade de corrigir **externalidades negativas**.
- **Externalidades**: falhas de mercado no âmbito de uma decisão econômica em que determinados valores não são internalizados na formação do respectivo preço, de forma que a sociedade ou terceiros serão prejudicados (externalidades negativas) ou beneficiados (externalidades positivas) por esse efeito da relação econômica.

# Imposto Seletivo

- **Imposto Pigouviano:** homenagem ao economista britânico Arthur C. Pigou (séc. XX), baseia-se na seletividade, tributando mais fortemente atividades que gerem externalidades negativas, tais como poluição e malefícios à saúde, e privilegiando externalidades positivas, como as que se referem a bens e serviços de primeira necessidade para a população.
- Os impostos excepcionais corretivos encontram fundamento na ideia de que existem externalidades negativas e que elas devem ser neutralizadas pela tributação, de forma a induzir novos padrões de comportamento que evitem o consumo de bens e serviços socialmente indesejados.
- O desafio de tal tipo de tributo, segundo José Maria Arruda de Andrade, é exatamente a estimativa, com precisão, do custo social decorrente da relação econômica, de forma a equilibrar a externalidade negativa gerada e o custo privado não suportado (ANDRADE, 2024, p. 238-241).
- Assim, uma das grandes críticas ao imposto pigouviano reside no fato de que os formuladores de políticas desconhecem as preferências individuais e como as pessoas responderão às mudanças de preços decorrentes dos ajustes corretivos

# Imposto Seletivo

➤ Três são as principais críticas sofridas pelo Imposto Seletivo:

- 1) Sua justificção pode servir de “cortina de fumaça” para promover maior arrecadação mediante a criação de novos tributos ou majoração dos já existentes;
- 2) Dificuldade de se fixar o nível de tributação adequado para corrigir a externalidade negativa, i.e., o comportamento que se deseja desincentivar;
- 3) Potencial efeito regressivo, tendo em vista que são cobrados sobre o consumo e, portanto, implicam maior carga tributária relativa às camadas de menor renda.

# Imposto Seletivo

➤ Exemplos no mundo:

- Alimentos processados ou altamente calóricos (alto teor de açúcar, sal ou cafeína);
- Carne de origem animal;
- Tabaco e bebidas alcoólicas;
- Combustíveis fósseis;
- Jogos de azar e entretenimento adulto;
- Armas de fogo.

# Imposto Seletivo na Emenda Constitucional n.º 132/2023

- No sistema tributário nacional, a seletividade já era prevista na Constituição (artigos 153, §3º, I, e 155, §2º, III), incidindo no IPI e no ICMS em função da essencialidade. A EC n.º 132/2023, por sua vez, incluiu o Imposto Seletivo como novo tipo tributário, determinando, no artigo 153, VIII, da Constituição, que compete à União instituir impostos sobre “produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, nos termos de lei complementar”.
- A inclusão, como mencionado, encontra fundamento em pressupostos da microeconomia, segundo os quais o aumento da carga tributária sobre determinado bem tem o potencial de diminuir a demanda, podendo funcionar como instrumento de correção de falhas de mercado como as externalidades negativas decorrentes do consumo de produtos nocivos ao meio ambiente e à saúde como um todo.

# Imposto Seletivo na Emenda Constitucional n.º 132/2023

“Art. 153, VIII/CF/88: Compete à União instituir impostos sobre:

(...)

VIII - produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, nos termos de lei complementar”

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

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

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

III - não integrará sua própria base de cálculo;

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

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

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

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



# Imposto Seletivo na Emenda Constitucional n.º 132/2023

- A regra de competência do Imposto Seletivo pode ser decomposta nos seguintes elementos: (i) produção, extração, comercialização e importação; (ii) de bens e serviços; (iii) prejudiciais à saúde e ao meio ambiente.
- A primeira sequência de elementos (produzir, importar, extrair, comercializar bens e prestar serviços) expressa a possibilidade de tributar qualquer tipo de relação de consumo.
- Já quanto ao tipo de utilidade econômica perseguida, a utilização da expressão bens e serviços, sem maiores distinções, buscou reduzir disputas semânticas judiciais em torno dos limites das regras de competência tributária.
- Por fim, o elemento “prejudiciais à saúde e ao meio ambiente” indica que a incidência do novo imposto deve guardar pertinência e coerência material com a prejudicialidade do consumo de tais bens e serviços à saúde e ao meio ambiente.



# Imposto Seletivo na Emenda Constitucional n.º 132/2023

- Ao se referir a “bens e serviços prejudiciais à saúde e ao meio ambiente”, a EC n.º 132/2023 não utilizou signos de capacidade econômica como elemento distintivo do novo tributo, como ocorre com o IPI e o ICMS (seletividade em função da essencialidade). A norma constitucional estabeleceu como fundamento da instituição do Imposto Seletivo a finalidade a ser concretizada por meio de sua cobrança, ou seja, o desestímulo ao consumo de bens e serviços prejudiciais à saúde e ao meio ambiente.
- Isso faz com que sua instituição se sujeite a critérios distintos da capacidade contributiva, como, por exemplo, o juízo de proporcionalidade entre o bem coletivo cuja concretização é pretendida e os efeitos potenciais decorrentes de sua cobrança. Esse juízo de proporcionalidade sujeita o Imposto Seletivo ao exame de sua adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito em relação às finalidades pretendidas. Poder-se-ia acrescentar ainda o princípio da equivalência, próprio das contribuições.

# Imposto Seletivo na Emenda Constitucional n.º 132/2023

- Função extrafiscal do imposto x destino da arrecadação
  - A EC n.º 132/23 não trata especificamente sobre o destino do produto da arrecadação do IS;
  - Apesar da função marcadamente extrafiscal, o produto da arrecadação não deveria ter destinação relacionada à reparação aos danos causados à saúde ou ao meio ambiente?
  - Como compatibilizar a vedação constitucional à vinculação da receita dos impostos – art. 167, inciso IV da Constituição?

# Imposto seletivo no PLP n.º 68/2024

“Art. 393. Fica instituído o Imposto Seletivo - IS, de que trata o inciso VIII do art. 153 da Constituição Federal, incidente sobre a produção, extração, comercialização ou importação de bens prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente.

§ 1º Para fins de incidência do Imposto Seletivo, **consideram-se prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente** os bens classificados nos códigos da NCM/SH listados no Anexo XVIII, referentes a:

- I - veículos;
- II - embarcações e aeronaves;
- III - produtos fumígenos;
- IV - bebidas alcoólicas;
- V - bebidas açucaradas; e
- VI - bens minerais extraídos.”

# Imposto seletivo no PLP n.º 29/2024

- O PLP n.º 29/2024, de autoria de parlamentares, também busca regulamentar o Imposto Seletivo, dispondo sobre normas, conceitos e procedimentos gerais referentes à sua instituição.
- Seu ponto principal é determinar que as características gerais do novo imposto serão estabelecidas em outra lei complementar específica, como contribuinte, local da operação ou prestação, base de cálculo, regras de alíquotas, apuração, lançamento, recolhimento, creditamento, restituição do imposto e momento do fato gerador.
- Não especifica sobre quais produtos exatamente o imposto deveria incidir.
- Entendo pessoalmente que a própria lei complementar poderia determinar as características gerais do novo imposto, não havendo necessidade de outra lei complementar. Apesar dessa ressalva, destaco dois pontos que me parecem relevantes do PLP 29/2024 no próximo slide.

# Imposto seletivo no PLP n.º 29/2024: Destques

- O Projeto ainda dispõe que a lei complementar específica deverá, obrigatoriamente, prever as **metas programáticas e objetivos** para a definição e incidência do Imposto Seletivo, sendo necessário estabelecer a **evolução na mitigação dos impactos inerentes às atividades, bens ou serviços e operações prejudiciais à saúde e ao meio ambiente**. Na mesma linha, o artigo 10 do PLP n.º 29/2024 prevê que a lei complementar que instituir o Imposto Seletivo deverá seguir e observar **mecanismos de estudos prévios, de monitoramento e acompanhamento e avaliação de resultados**.
- Em seu artigo 3º, §3º, o PLP n.º 29/2024 determina que a Lei Complementar que instituir o Imposto Seletivo deverá prever **mecanismos de incentivos, como isenção, compensação ou redução do tributo aos contribuintes que promoverem ações e programas de prevenção, mitigação e conscientização relativos ao consumo saudável ou sustentável referentes aos bens ou serviços tributados, bem como para os investimentos que resultarem em cadeia de produtos e de serviços mais sustentáveis**.

# Considerações Finais

- Considerando o potencial arrecadatório do Imposto Seletivo, alinhado ao seu possível alto grau de aceitação social e política, sua utilização desarrazoada como ferramenta essencialmente fiscal envolve um verdadeiro dilema ético, pois quando o governo se torna dependente desse tributo para financiar suas despesas, cria-se um conflito de interesses entre a proteção dos cidadãos e a necessidade de consumo continuado dos bens e serviços tributados. Para alguns autores, o Imposto Seletivo tem objetivos contraditórios, motivo pelo qual há uma grande tensão entre o impulso regulatório do Estado, a intenção de modificar comportamentos e o apetite arrecadatório.
- O melhor caminho parece passar pela aceitação de que, embora políticas de tributação diferenciada de bens e serviços possam ser alternativas às políticas de regulação aos governos para o desestímulo de comportamentos considerados nocivos, é de se esperar que ambos os instrumentos sejam adotados de forma complementar. Alinha-se a isso a constatação de que a eficácia do Imposto Seletivo depende de **contínuo monitoramento** para que sejam feitos os ajustes necessários, conforme destacado no PLP 29/2024 (v. slide anterior)

# Referências

ANDRADE, José Maria Arruda de. **Imposto seletivo e pecado: juízos críticos sobre tributação saudável**. São Paulo: IBDT, 2024.

AVI-YONAH, Reuven S. Taxation as regulation: carbon tax, health care tax, bank tax and other regulatory taxes. **U of Michigan Law & Econ, Empirical Legal Studies Center**, Paper n. 10-020, U of Michigan Public Law Working Paper n. 216. August 23, 2010. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=1664045>. Acesso em: 07/06/2024.

RUBINSTEIN, Flavio. Sin taxes e o novo imposto seletivo brasileiro: entre a tributação do pecado e o pecado da tributação. In OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; ZILVETI, Fernando Aurelio; MOSQUERA, Roberto Quiroga; PURETZ, Tadeu. **Direito tributário: estudos em homenagem ao professor Luís Eduardo Schoueri, por ocasião de seus 20 anos como Professor Titular em Direito Tributário na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo**. São Paulo: IBDT, 2023.

SEIXAS, Luiz Felipe. Tributação e regulação econômica: contribuições para um modelo de análise de impacto regulatório das normas tributárias indutoras. **Rev. Direito Adm.**, Rio de Janeiro, v. 281, n. 2, p. 175-206, maio/ago. 2022.

# OBRIGADO!



**Prof. Dr. Alexandre Naoki Nishioka**

Professor Doutor de Direito Tributário da Universidade de São Paulo – USP (Faculdade de Direito de Ribeirão Preto). Doutor em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo – USP (Faculdade de Direito). Ex-Conselheiro do CARF (2008-2015). Sócio de Nishioka & Gaban Advogados.

✉ [nishioka@usp.br](mailto:nishioka@usp.br)



**NISHIOKA & GABAN**

ADVOGADOS