



Fundação Fênix

DOI: <https://doi.org/10.47319/rdft.v7n1.95>

A SISTEMÁTICA DO IMPOSTO SELETIVO E SUA IMPORTÂNCIA NA PROTEÇÃO DO MEIO AMBIENTE

Lucas Nogueira Holanda¹

Ricardo Rocha Freire Filho²

RESUMO

A humanidade vivencia atualmente uma crise ambiental, sendo necessários instrumentos para viabilizar a proteção e a preservação do meio ambiente, como os instrumentos econômicos, que tornam viáveis escolhas de produção e consumo que sejam mais adequadas a esses fins. Os tributos são importantes mecanismos de preservação ambiental em meio a essa sistemática e a Reforma Tributária trouxe um leque de novidades a respeito da questão, como o princípio tributário da defesa do meio ambiente e a competência tributária para criar o Imposto Seletivo (IS) sobre produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente. A tributação ambiental, embora eficaz e inovadora, não traz efeitos tão precisos e previsíveis quanto os mecanismos de comando e controle, o que traz a necessidade de maior cautela em sua instituição. O objetivo da pesquisa é estruturar a sistemática de funcionamento que necessita ter o IS de forma que este instrumento possa operar de acordo com o que se espera em termo de preservação e sustentabilidade. A pesquisa tem caráter qualitativo, explicativo, bibliográfico e documental, sendo baseada principalmente em estudos da legislação brasileira, de relatórios internacionais, relatos científicos de experiências com tributos ambientais no exterior e obras que exploram conceitos consagrados importantes para o estudo da tributação ambiental. Os resultados obtidos foram os de que o Imposto Seletivo será um tributo com potencial para punir atividades poluentes, o que poderá resultar em incentivo a alternativas sustentáveis já existente, bem como a descoberta de novos caminhos de produção, resultando em preservação do meio ambiente e inovação tecnológica, desde que haja o devido estudo de impacto na elaboração das leis complementares que promoverão a sua regulamentação.

Palavras-Chave: Imposto Seletivo. Tributação Ambiental. Sustentabilidade. Reforma Tributária. Meio Ambiente.

¹ Mestre em Direito pela Universidade Federal do Ceará. Especialista em Direito Tributário pela Universidade de Fortaleza. Advogado Tributarista e Professor Universitário. E-mail: lucasholandaadv@gmail.com.

² Formado em Direito pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro – UERJ. Pós-graduado em Direito do Trabalho e Processo do Trabalho com foco na área empresarial e direito coletivo, com cursos de educação continuada e especialização em Direito Previdenciário, Negociação Sindical e Cálculos Trabalhistas. Advogado. E-mail: ricardorochafreire@gmail.com.

INTRODUÇÃO

O planeta é assolado por uma crise ambiental de proporções nunca antes vistas. Mudanças de temperatura e catástrofes globais são um sintoma do que vem ocorrendo e um alerta para a humanidade de que a preservação do meio ambiente é estritamente necessária.

A proteção do meio ambiente é um importante elemento na garantia do desenvolvimento sustentável, estando presente em diversos dos Objetivos Sustentáveis (ODS), uma agenda mundial adotada durante a Cúpula das Nações Unidas sobre o Desenvolvimento Sustentável em setembro de 2015. Pode-se citar como exemplo o ODS nº 7, que trata de energia limpa e acessível para todos e o ODS nº 9, que trata de Indústria, inovação e infraestrutura e o ODS nº 12 que trata de produção e consumo responsáveis³.

No entanto, por mais que a crise ambiental seja uma realidade já conhecida por muitos, o seu enfrentamento é uma tarefa muito complexa, em especial em função da dificuldade na escolha do mecanismo adequado para promover a defesa do meio ambiente.

Dentre os diversos instrumentos elegíveis para a tarefa, estão os tributos, enquanto instrumentos econômicos, em função de sua capacidade de induzir ou desestimular comportamentos em razão de sua influência no preço de produtos e serviços. Quando utilizados são os tributos para fins de preservação ambiental, tem-se que o se chama de tributação ambiental, que pode ser entendida como:

Emprego de instrumentos tributários para gerar os recursos necessários à prestação de serviços públicos de natureza ambiental (aspecto fiscal ou arrecadatório), bem como para orientar o comportamento dos contribuintes à proteção do meio ambiente (aspecto extrafiscal ou regulatório)⁴.

³ Organização das Nações Unidas. **O que são os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável?** 2015, *online*. Disponível em: <https://www.estrategiaods.org.br/conheca-os-ods/>. Acesso em: 31 de agosto de 2024.

⁴ COSTA, Regina Helena. **Apontamentos sobre a Tributação Ambiental no Brasil**. In: TORRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 313

A utilização da tributação é de grande importância para que os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável sejam alcançados, tendo em vista que são uma forma de promover condutas benéficas ao meio ambiente sem gerar um alto custo para o Estado nem um déficit em outras políticas públicas já em andamento. Na verdade, na grande maioria das vezes, o que tributação ambiental promove é justamente o contrário, o aumento da arrecadação associado ao estímulo de condutas positivas.

Diante da importância que tem a tributação ambiental no caminho para concretização do ODS, resta justificada a importância no estudo de tributos com forte potencial extrafiscal, como é o caso do Imposto Seletivo (IS), novidade que foi trazida com a Reforma tributária. As recentes alterações na Constituição Federal trouxeram à tona a competência tributária para a criação do IS, cuja lei complementar está atualmente em tramitação no Congresso Nacional. Durante esse período de análise prévia e estudo de implementação, a pesquisa sobre o IS é de suma importância para que o tributo surja como um instrumento viável e apto a ocasionar as mudanças necessárias.

O objetivo da pesquisa é entender o funcionamento da relação entre tributação e meio ambiente e suas nuances, desvendando de que forma pode ser estruturado o IS para que sua extrafiscalidade funcione da forma necessária para atingir os fins almejados. A pesquisa tem caráter qualitativo, explicativo, bibliográfico e documental, sendo baseada principalmente em estudos da legislação brasileira, de relatórios internacionais, relatos científicos de experiências com tributos ambientais no exterior e obras que exploram conceitos consagrados importantes para o estudo da tributação ambiental.

O primeiro capítulo destina-se ao estudo da proteção ao meio ambiente enquanto direito fundamental e os seus principais mecanismos, incluindo os instrumentos econômicos, onde se enquadram os tributos. O segundo capítulo aborda a extrafiscalidade presente nos tributos e seus impactos ambientais, uma abordagem necessária para que se compreenda com mais detalhes do que se trata a tributação ambiental e de que forma ela pode ser operacionalizada. O terceiro capítulo traz a origem da competência tributária para criar o IS, apresentando

algumas das novidades trazidas pela Reforma Constitucional com fortes chances de ocasionar impactos positivos ao Meio Ambiente. O quarto e último capítulo traz ideias iniciais sobre seria sistematizado o imposto seletivo, incluindo aspectos de sua regra matriz e algumas disposições sobre o projeto de lei complementar que traz disposições gerais sobre o imposto.

1. O DIREITO FUNDAMENTAL AO MEIO AMBIENTE E SEUS MECANISMOS DE PROTEÇÃO

O direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado é reconhecido como um direito fundamental na Constituição Federal de 1988, embora não haja menção expressa no rol de direitos e garantias fundamentais do artigo 5º, CF/88⁵. Nesse contexto, pode-se inferir que tal direito não pode ser suprimido, apenas alargado.

A sua importância foi reafirmada pelo Supremo Tribunal Federal (STF)⁶, que o considerou um direito fundamental de titularidade difusa, ou seja, pertencente a toda a coletividade, cuja proteção cabe tanto ao poder público quanto a cada cidadão, incluindo inclusive as relações empresariais.

O disciplinamento desse direito está previsto no artigo 225 da Constituição Federal⁷, que estabelece que todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, considerado bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida. Embora sua positivação não tenha ocorrido especificamente no artigo 5º,

⁵ Art. 5. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes. (BRASIL, Congresso Nacional. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Diário Oficial da União, 5 out. 1988. Disponível em:http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm.)

⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno. **ADIMC 3540/DF**. Rel. Min. Celso de Mello, j. 01/09/2005. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur94859/false>. Acesso em: 27 Ago. 2024.

⁷ Art. 225. Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações. (BRASIL, Congresso Nacional. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Diário Oficial da União, 5 out. 1988. Disponível em:http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm.)

como a maioria dos demais direitos fundamentais, o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado faz jus à tal *status*, sendo inclusive uma cláusula pétrea.

Dessa forma, tendo em mente o princípio citado, impõe-se ao poder público e à coletividade o dever de defender o meio ambiente e preservá-lo para as presentes e futuras gerações. O artigo 225 detalha uma série de incumbências ao poder público para garantir a efetividade desse direito. Entre elas, destacam-se a preservação e restauração dos processos ecológicos essenciais, o manejo sustentável das espécies e ecossistemas, a preservação da diversidade genética, a criação de áreas especialmente protegidas e a exigência de estudos prévios de impacto ambiental para atividades potencialmente poluidoras.

É de fundamental importância um controle da produção e do uso de técnicas e substâncias perigosas ao meio ambiente, promover a educação ambiental em todos os níveis de ensino, e proteger a fauna e a flora, vedando práticas que coloquem em risco a função ecológica das espécies ou que submetam os animais à crueldade. Em termos econômicos, o artigo 225 também prevê um regime fiscal favorecido para biocombustíveis e hidrogênio de baixa emissão de carbono, com o objetivo de promover alternativas energéticas mais sustentáveis.

Assim, o artigo 225 da Constituição Federal reflete a importância dada pela ordem jurídica brasileira ao meio ambiente, garantindo que este seja protegido por meio de um conjunto abrangente de políticas públicas, fiscalização e incentivos econômicos, consolidando o direito ao meio ambiente como um direito fundamental, essencial à qualidade de vida e ao futuro das próximas gerações.

Para se garantir o direito fundamental ao meio ambiente, entretanto, é necessário que sejam aplicadas ações positivas⁸ do Estado, quando a auto regulação do mercado não é o suficiente para assegurar a preservação do mínimo necessários de recursos naturais. A sustentabilidade ambiental no âmbito tributário surge como

⁸ De acordo com Bulos, ações positivas ou ações afirmativas são aquelas que propiciam que o Estado possa "sanar o déficit para com aqueles seres humanos que historicamente sempre foram alvo de preconceitos e, humilhações e detrimientos de toda espécie" (BULOS, **Curso de Direito Constitucional**. 9ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2015). A acepção aqui empregada se refere à parcela da sociedade que não detém um controle expressivo dos meios de produção industrial e que se viu privada do usufruto de um meio ambiente saudável durante décadas, ao longo da história da humanidade.

uma delas, refere-se à utilização de mecanismos fiscais para promover comportamentos que contribuam para a preservação do meio ambiente.

Em uma economia de mercado sem intervenção governamental, as empresas que se beneficiam da poluição e, geralmente, não consideram os custos que suas ações impõem à sociedade.

Nessa perspectiva, o papel do Estado é crucial para corrigir essas distorções por meio de instrumentos tributários que desestimulem atividades poluidoras e estimulem práticas sustentáveis.

Os tributos ambientais, portanto, surgem com sua função extrafiscal para regular as práticas dos contribuintes, incentivando atividades que beneficiem o meio ambiente com, por exemplo, alíquotas reduzidas e desincentivando atividades que prejudiquem o meio ambiente, nesse caso, aumentando alíquotas.

Importante mencionar que os tributos mencionados se enquadram na categoria dos chamados tributos *pigouvianos*, propostos por Pigou em seu clássico *Economics of Welfare*, no qual defende a importância que tem os tributos no direcionamento de determinados comportamentos, Ele defendeu que a tributação é uma forma eficaz de reduzir as externalidades negativas, que são efeitos indesejados e não previstos decorrentes de atividades econômicas entre particulares que podem repercutir a toda a sociedade, sendo a poluição um exemplo disso⁹.

A proteção ambiental envolve uma série de mecanismos que visam minimizar os impactos negativos das atividades humanas sobre o meio ambiente, com a utilização de políticas de incentivo e desincentivos fiscal.

Entre os principais instrumentos utilizados para esse fim, destacam-se os instrumentos de comando e controle, os instrumentos econômicos e os instrumentos de educação ambiental¹⁰. Cada um desses mecanismos possui características específicas e desempenha um papel essencial na preservação dos recursos naturais e na promoção de práticas sustentáveis.

⁹ PIGOU, Arthur Cecil. **The economics of welfare**. London: MacMillan, 1962

¹⁰ CALIENDO, Paulo. Extrafiscalidade ambiental: instrumento de proteção ao meio ambiente equilibrado. In: BASSO, Ana Paula et al. (Orgs.). **Direito e Desenvolvimento Sustentável**. Curitiba: Juruá, 2013. p. 165-194.

Os instrumentos de comando e controle são métodos diretos de regulação ambiental, onde o Estado define normas específicas e padrões de conduta que devem ser seguidos. Esses instrumentos incluem a imposição de limites para emissões de poluentes, a exigência de licenças ambientais, a fixação de padrões de qualidade do ar e da água, entre outros.

A fiscalização e o monitoramento são elementos fundamentais nesse sistema, e o descumprimento das normas estabelecidas pode resultar em sanções, como multas, suspensão de atividades ou até a interdição de estabelecimentos. Esses dispositivos são rotulados como “comando”, uma vez que implicam na formulação de normas obrigatórias, mas são também um “controle”, uma vez que requerem intervenção do Estado para assegurar o cumprimento dessas normas. Embora sejam eficazes em assegurar a preservação ambiental a curto prazo, os mecanismos de comando e controle requerem uma intervenção estatal significativa, o que pode resultar em despesas elevadas para supervisionar e monitorar.

Os instrumentos econômicos para preservação do meio ambiente agem de forma indireta ao influenciar as escolhas econômicas dos indivíduos e têm impactos diretos nos valores dos produtos e serviços. Isso visa tornar as opções de produção ecologicamente corretas mais rentáveis.

Alguns exemplos dessas ferramentas são os impostos ambientais aplicados às tecnologias limpas ou os sistemas de *cap-and-trade*, criados para incentivar práticas sustentáveis economicamente viáveis ao mesmo tempo em que penalizam atividades prejudiciais ao meio ambiente.

Ao contrário dos instrumentos de comando e controle que ditam o comportamento dos agentes diretamente; os instrumentos econômicos exercem influência sobre suas decisões ao mudar os preços relativos dos produtos e serviços oferecidos no mercado. Essas abordagens são conhecidas por sua flexibilidade superior em relação às exigências para o Estado em comparação à fiscalização direta. Entretanto, seus impactos podem ser mais graduais e menos previsíveis, requerendo ajustes frequentes para alcançar as metas almejadas.

No contexto do uso de instrumentos econômicos, Paul Krugman propõe três formas de incentivar a internalização dos custos ambientais pelos agentes econômicos: através da tributação, da criação de um sistema de licenças comercializáveis para o direito de usar o recurso comum, ou da atribuição de direitos de propriedade sobre os recursos comuns¹¹.

Os instrumentos de educação ambiental têm como objetivo conscientizar a população sobre a importância da preservação ambiental e incentivar mudanças comportamentais em prol de práticas mais sustentáveis e incluem campanhas de conscientização, programas educacionais em escolas e universidades, e o marketing ambiental, que promove produtos e serviços associados a práticas ecologicamente corretas¹².

Embora a educação ambiental seja fundamental para criar uma cultura de sustentabilidade, sua eficácia é geralmente de longo prazo. Os instrumentos de educação ambiental não têm a capacidade de produzir mudanças rápidas, como os instrumentos de comando e controle ou os econômicos. No entanto, eles são essenciais para criar uma base de conhecimento e valores que sustente a preservação ambiental a longo prazo.

Nesse contexto, pode-se dizer que os tributos são uma espécie de instrumento econômico de proteção ambiental e que desempenham um papel essencial na promoção de práticas sustentáveis, uma vez que têm potencial para causar impacto direto no preço de produtos e serviços, influenciando escolhas de consumidores. Um tributo pode ser utilizado para baratear um produto sustentável ou para encarecer um produto poluente. Sua eficácia, entretanto, depende de uma implementação cuidadosa para alcançar os melhores resultados na preservação do meio ambiente.

¹¹ KRUGMAN, Paul; WELLS, Robin. **Economics**. New York: New Publishers, 2009. p. 421.

¹² FRIANT, M.C; VERMEULEN, W.J.V.; SALOMONE, R. Analysing European Union circular economy policies: words versus actions. **Sustainable Production and Consumption**, v. 27, 2021, p. 348.

2. A EXTRAFISCALIDADE PRESENTE NOS TRIBUTOS E SEUS IMPACTOS AMBIENTAIS

Os tributos, além de serem a principal fonte de financiamento do Estado, possuem uma função essencial na indução de comportamentos sociais e econômicos. Por meio da tributação, o Estado não apenas arrecada recursos, mas também regula e orienta o comportamento de indivíduos e empresas. Portanto, eles vão além da função tradicional de arrecadação, atuando como ferramentas de política pública que podem ser moldadas para alcançar objetivos sociais, econômicos e ambientais.

Quando trata de normas tributárias indutoras, Luís Eduardo Schoueri conclui que, quanto a diferença entre intervenção por indução e intervenção por direção, as primeiras geram uma intervenção na economia, incumbindo ao contribuinte a escolha de adotar ou não a conduta desejada, enquanto as segundas implicam em ação direta do Estado no incentivo de uma discriminação positiva¹³.

Ao criar incentivos ou desincentivos fiscais, o Estado direciona os agentes econômicos para condutas que alinham interesses individuais com o bem-estar coletivo. A tributação, nesse momento, pode ser considerada um mecanismo indutor, regulando atividades conforme as prioridades estabelecidas pelo poder público.

Nesse sentido, os tributos podem ser utilizados tanto para estimular quanto para desestimular determinadas condutas econômico/sociais, sendo instrumentos poderosos de política pública. A legislação, ao regular comportamentos e práticas sociais, desempenha uma função promocional, isto é, busca promover determinadas condutas que sejam vistas como benéficas para a sociedade.

Isso ocorre em diversas esferas da sociedade e do mercado, desde o incentivo econômico à inovação tecnológica até a promoção de práticas ambientalmente sustentáveis. Os tributos se encaixam perfeitamente nessa lógica, funcionando como instrumentos de incentivo ou desincentivo a determinadas práticas por parte dos contribuintes.

¹³ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 355.

Nessa esteira, a função promocional dos tributos representa uma mudança significativa no papel do Estado, que não se limita apenas a punir comportamentos indesejados, mas busca também incentivar ações consideradas positivas e necessárias para o bem comum.

Essa abordagem vai além do clássico papel repressor e protetivo do Direito, que se foca principalmente na manutenção da ordem, e passa a utilizar o Direito como uma ferramenta de transformação social, como um mecanismo estratégico para o Estado guiar comportamentos, promovendo mudanças positivas na sociedade¹⁴.

Para que se compreenda efetivamente como opera a função social é necessário entender que existe um espectro de condutas possíveis a serem tomadas pelo indivíduo, incluindo-se as condutas proibidas e as condutas permitidas. As condutas permitidas, por sua vez, podem ser de muita ou pouca expressividade na promoção do bem coletivo, sendo as primeiras as que o Estado mais procura obter quando exerce a função promocional.

Enquanto as sanções tradicionais buscam desestimular ações indesejadas, tornando-as difíceis ou desvantajosas, a função promocional dos tributos atua de maneira oposta: procura facilitar, tornar necessário ou até mesmo vantajoso o comportamento desejado¹⁵. No contexto da tributação, isso significa que, ao invés de apenas punir atividades prejudiciais, o Estado pode utilizar os tributos para incentivar práticas socialmente benéficas.

Ao aplicar tributos sobre atividades poluentes e, ao mesmo tempo, conceder benefícios fiscais a práticas ambientalmente corretas, o Estado mostra o "caminho certo" a ser seguido, premiando comportamentos desejados. O conceito de "prêmio" aqui é central. Seguindo o pensamento de Norberto Bobbio, o prêmio é a recompensa que o cidadão recebe ao adotar a conduta incentivada pelo Estado, como isenções fiscais ou benefícios tributários¹⁶.

¹⁴ BOBBIO, Norberto. **Da Estrutura à Função**: Novos estudos de teoria do direito. Tradução de Daniela Becaccia VeBiani. Barueri: Manole, 2007 p. 63.

¹⁵ BOBBIO, Norberto. Op. Cit., p. 58-59.

¹⁶ BOBBIO, Norberto. Op. Cit. p. 69.

No entanto, Bobbio também destaca a importância da "facilitação", que consiste em medidas que tornam mais acessível a prática dessas ações antes mesmo de serem realizadas, como subsídios ou reduções tributárias que viabilizam a adoção de comportamentos sustentáveis. Portanto, a função promocional dos tributos demonstra um papel crucial na construção de uma sociedade mais sustentável e responsável, onde o Direito e a tributação trabalham juntos para promover mudanças positivas, recompensando comportamentos benéficos e facilitando o caminho para práticas que favorecem o bem-estar coletivo e a preservação ambiental.

Nesse contexto, a extrafiscalidade surge como meio de aplicar essa função regulatória dos tributos. Diferentemente da fiscalidade, que visa a arrecadação de receitas para o Estado, a extrafiscalidade é pautada pela diversidade de tributos e de sistemáticas de tributação que podem tornar algumas condutas mais vantajosas que outras¹⁷.

Tributos com caráter extrafiscal são desenhados para influenciar o comportamento dos contribuintes, incentivando ou desestimulando determinadas atividades. É o caso do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) ou do Imposto sobre Operações Financeiras (IOF), que são ajustados para regular o mercado conforme as necessidades do Estado.

Em se tratando de extrafiscalidade, destaca-se a tributação ambiental, que é um aglomerado de mecanismos tributários voltados para a proteção ao meio ambiente. O conceito de tributo ambiental inclui os tributos cuja principal finalidade é a preservação e recuperação ambiental, penalizando comportamentos que causam impactos negativos e garantindo práticas sustentáveis.

O tributo com fins ambientais, por sua vez, é mais amplo, tendo em vista que se refere a qualquer tributo que, mesmo possuindo característica predominantemente fiscal, pode ser orientado para alcançar objetivos ambientais, como a arrecadação de recursos destinados a programas de proteção ambiental.

¹⁷ HOLANDA, Lucas Nogueira. **A tributação ambiental em um contexto de reciclagem de plástico no Brasil**. Dissertação (Mestrado em Direito). Universidade Federal do Ceará. Fortaleza, 133 fls., 2022, p. 19.

Nessa esteira, Cavalcante leciona que a qualificação do tributo como tributo com fins ambientais é pautada na produção de seus efeitos na proteção ambiental e não necessariamente no seu fato gerador, ou a terminologia que se dê ou, ainda, a sua finalidade no momento da sua concepção. Vê-se, pois, que a extrafiscalidade, por si só, não pode justificar a existência de um tributo ambiental como uma nova espécie, daí a preferência pela expressão tributo com fins ambientais, que alcança todos os tributos¹⁸.

Nesse sentido, a tributação ambiental envolve o uso de políticas tributárias com o intuito de regular atividades que impactam o meio ambiente, podendo ocorrer por meio de impostos sobre produtos poluentes ou pela concessão de incentivos fiscais a atividades que contribuam para a sustentabilidade. Por outro lado, a desoneração tributária é amplamente utilizada para incentivar comportamentos positivos. Um exemplo é a redução ou até isenção de impostos sobre produtos orgânicos, energias renováveis, ou veículos elétricos, buscando estimular o consumo desses bens que têm menor impacto ambiental.

Nesse íterim, com a Emenda Constitucional nº 132/2023, mas conhecida como "Reforma Tributária", surgiram novas espécies de tributos no ordenamento jurídico brasileiro, dentre elas a espécie de principal destaque para a tributação ambiental, o Imposto Seletivo (IS), que promete aprofundar essa relação entre tributação e preservação ambiental.

O novo tributo, cujo nome trás sua principal atribuição, a "seletividade", será baseado no impacto de produtos e serviços sobre a saúde e o meio ambiente, traz consigo um poder normativo significativo. Quando se onera atividades e produtos poluentes, o IS atuará como um mecanismo essencial para garantir a sustentabilidade e penalizar práticas prejudiciais ao meio ambiente. Isso coloca tal tributo no centro das políticas ambientais e econômicas do futuro, alinhando a extrafiscalidade tributária à proteção do meio ambiente, bem como ao bem-estar social.

¹⁸ CAVALCANTE, Denise Lucena. **Tributação Ambiental e aspectos da extrafiscalidade**. IBET, 2019, online. Disponível em <https://www.ibet.com.br/tributacao-ambiental-e-aspectos-da-extrafiscalidade-por-denise-lucena-cavalcante/>. Acesso em: 27 Ago. 2022.

Esse novo cenário coloca em evidência a capacidade dos tributos de não apenas arrecadar - função fiscal -, mas também de moldar o comportamento dos agentes econômicos - função extrafiscal -, promovendo um desenvolvimento mais sustentável e equilibrado.

3. A IMPORTÂNCIA DO IMPOSTO SELETIVO NA PRESERVAÇÃO DO MEIO AMBIENTE

A Emenda Constitucional nº 132 de 2023 trouxe inovações significativas ao Sistema Tributário Nacional, ao incluir no Art. 145, §3º¹⁹, a defesa do meio ambiente como um princípio fundamental a ser observado. A partir deste momento, além da simplicidade, transparência, justiça tributária e cooperação, o sistema tributário brasileiro também deve atuar em conformidade com a sustentabilidade ambiental.

Essa adição reflete uma crescente conscientização de que o poder de tributar pode e deve ser utilizado como um instrumento para promover políticas públicas que incentivem a proteção dos recursos naturais e o desenvolvimento sustentável. Quando são comparadas as duas propostas de reforma tributária que dominaram o cenário nacional - a PEC 45/2019²⁰, que foi aprovada, e a PEC 110/2019²¹ - é possível identificar divergências importantes na concepção do Imposto Seletivo (IS), cerne do presente artigo.

Na PEC 45, o IS foi proposto com um foco claro de extrafiscalidade, sendo concebido como um instrumento de política pública para desestimular o consumo de produtos que geram externalidades negativas, como bens poluentes e prejudiciais à saúde pública, como cigarros e bebidas alcoólicas. O IS, portanto, incide sobre uma

¹⁹ Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: § 3º O Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente. (BRASIL, Congresso Nacional. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Diário Oficial da União, 5 out. 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm.

²⁰ BRASIL, Câmara dos deputados. **PEC 45/2019**. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>. Acesso em: 28 de agosto de 2024.

²¹ BRASIL, Senado Federal. **PEC 110/2019**. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137699>. Acesso em: 28 de agosto de 2024.

base tributária específica e diferenciada, buscando um impacto comportamental na sociedade ao punir fiscalmente aqueles produtos que trazem danos coletivos.

Por outro lado, na PEC 110, o Imposto Seletivo tinha uma função diversa. Nessa proposta, o IS não se restringia a um tributo punitivo voltado para produtos nocivos; ele seria também utilizado para incentivar determinados setores da economia. A alíquota reduzida do IS, em contraste com o IBS (Imposto sobre Bens e Serviços) numa alíquota mais elevada, serviria como um instrumento para estimular a produção e o consumo de certos produtos, criando um ambiente tributário favorável para setores considerados estratégicos ou prioritários.

Nas disposições da PEC 45, que foram trasladadas para a Constituição Federal, a incidência do IBS e do IS é cumulativa, de forma que haverá uma carga tributária a maior, em se tratando de produtos e serviços nocivos ao Meio Ambiente. Nas disposições da PEC 110, o IS não teria incidência cumulativa em relação ao IBS e deveria ter uma alíquota menor, ou seja, serviria para incentivar atividades interessantes para o Meio Ambiente.

A escolha foi pela tributação de caráter punitivo, motivo pelo qual recebeu algumas críticas. No entanto, a estratégia foi traçada de forma similar ao que vem sendo feito em outros países. Segundo a OCDE, a utilização da tributação para incentivar em vez de punir, resulta em uma "escolha de vencedores", ou seja, nem todos os meios de produção sustentáveis receberão incentivos, embora seja todos importantes para a preservação ambiental²².

Quando há empecilhos a certas alternativas, em vez de estímulo a outras, é incentivada também a descoberta de novas estratégias de produção, havendo um incentivo tanto à sustentabilidade quanto à inovação tecnológica, além da ampliação da arrecadação por parte do Estado, o que poderá resultar em investimentos em outros tipos de políticas públicas.

Como exemplo desse investimento alternativo, pode ser citada a Alemanha, que aproveitou as receitas arrecadas por meio da tributação específica de carbono

²² OCDE. **Environmental Fiscal Reform: Progress, Prospects and Pitfalls**. 2017, *online*. Disponível em: <https://web-archiver.oecd.org/temp/2017-07-07/444979-environmental-fiscal-reform-progress-prospects-and-pitfalls.htm>. Acesso em: 31 de agosto de 2024.

para a construção de rodovias e para redução da alíquota de contribuições previdenciárias, o que reduziu a tributação sobre a Folha de Salários e proporcionou a geração de mais empregos²³.

Nessa esteira, mesmo no contexto da PEC 45, a função arrecadatária do IS não deve ser subestimada. A sistemática de isenções e desonerações previstas no projeto de lei complementar que regulamenta o IS levanta questionamentos sobre o verdadeiro alcance de seu objetivo extrafiscal, evidenciando que, apesar de sua intenção declarada de desestimular comportamentos prejudiciais, o IS também carrega um peso significativo em termos de arrecadação.

Essa ambivalência entre o caráter extrafiscal e arrecadatário dos tributos, especialmente no contexto do IS, reforça a necessidade de se conduzir uma análise cuidadosa e responsável na formulação de políticas tributárias. O Art. 225 da Constituição Federal de 1988 já estabelece a obrigatoriedade de estudos de impacto ambiental para grandes empreendimentos, destacando a importância da análise prévia das consequências socioambientais das ações governamentais.

Esse princípio deve ser igualmente aplicado ao conceder incentivos fiscais e isenções tributárias, especialmente em tributos como o IS, que pretendem alinhar a arrecadação pública com objetivos de sustentabilidade. Nesse sentido, antes de qualquer concessão de benefícios fiscais no âmbito do IS, é fundamental que sejam realizados estudos de impacto rigorosos, assegurando que essas medidas não comprometam a proteção do meio ambiente ou a justiça fiscal.

Assim, o uso de incentivos deve ser feito de maneira criteriosa, alinhando-se aos princípios constitucionais e assegurando que as políticas tributárias contribuam para um desenvolvimento econômico sustentável, ao mesmo tempo em que preservam a justiça social e o equilíbrio fiscal.

²³ MATTEI, Julia; MATIAS, João Luís Nogueira. Germany's ecological tax reform as paradigm to Brazil. **Veredas do Direito**, Belo Horizonte. 2019. v.16. n.34. p. 217.

4. A SISTEMÁTICA DO IMPOSTO SELETIVO

A Emenda Constitucional nº 132 de 2023 trouxe em seu leque de inovações a competência tributária da União para criação de um Imposto Seletivo, conforme disposto no artigo 153, inciso VIII²⁴, da Constituição Federal, cujo objetivo principal é desestimular o consumo de bens e serviços que, comprovadamente, sejam prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente.

O Projeto de Lei Complementar (PLC 29/2024)²⁵ foi proposto para regulamentar o imposto citado, estabelecendo diretrizes e mecanismos para sua incorporação no sistema tributário brasileiro. Conforme o PLC 29/2024, o Imposto Seletivo possui uma finalidade extrafiscal evidente, ou seja, seu propósito não é apenas arrecadar – função fiscal - receitas para o Estado, mas principalmente influenciar e modificar comportamentos sociais e econômicos.

Portanto, é perceptível que o novo imposto é regido, sobretudo, pelo princípio da seletividade²⁶, sendo certo que, no ordenamento jurídico pátrio, já existem tributos com características semelhante, especificamente o Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI).

Nesse sentido, Luís Eduardo Schoueri define a seletividade como intrinsecamente “ligada à essencialidade, indicando que os referidos impostos podem ter alíquotas variadas, não em função da base de cálculo, como na progressividade, mas em função da essencialidade dos próprios produtos”²⁷. Nessa esteira, o imposto mencionado incidirá de maneira diferenciada sobre produtos e serviços, com as

²⁴ Art. 153. 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. (BRASIL, Congresso Nacional. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Diário Oficial da União, 5 out. 1988. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm.

²⁵ BRASIL, Câmara dos deputados. **PLP 29/2024**. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2422069>. Acesso em: 25 de agosto de 2024.

²⁶ Os princípios são normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementaridade e de parcialidade, para cuja aplicação se demanda uma avaliação da correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção (ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios jurídicos**. Da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 21ª ed. Salvador: JusPODVIM, p. 106, 2022).

²⁷ SCHOUERI, Luís E. **Direito Tributário**. São Paulo: Editora Saraiva, 2022.

alíquotas variando de acordo com o grau de nocividade e a essencialidade do bem ou serviço.

Além disso, o projeto em questão estabelece que a arrecadação deste imposto não integrará sua própria base de cálculo, o que impede a incidência cumulativa ao longo da cadeia produtiva. Tal disposição é interessante para evitar controvérsias jurídicas impertinentes em relação à cobrança do imposto, garantindo que sua aplicação não seja constantemente contestada judicialmente, como acontece, por exemplo, com o PIS e a COFINS, tributos com a sistemática de apuração fortemente complexa, a qual os leva a ser constantemente objeto de ação judicial.

A complexidade do Imposto Seletivo se evidencia na necessidade de uma regulamentação detalhada, que requer a criação de nova Leis Complementares para sua plena operacionalização. Conforme estabelecido no PLC 29/2024, essas leis deverão abordar uma série de questões cruciais, como a definição precisa do fato gerador, a identificação dos contribuintes, a determinação da base de cálculo, as regras de apuração, lançamento e recolhimento do imposto, além de normas para creditamento e restituição²⁸.

A variedade de aspectos que precisam ser regulamentados e a necessidade de adaptações legislativas contínuas podem tornar a administração desse imposto uma tarefa desafiadora tanto para o governo quanto para os contribuintes, no que concerne – principalmente –, ao cumprimento de obrigações acessórias. Essa complexidade legislativa, embora necessária para garantir a precisão e a eficácia do imposto, pode introduzir incertezas e criar barreiras administrativas, especialmente em setores econômicos que serão diretamente afetados.

Diferentemente de outros tributos que possuem uma função predominantemente fiscal, voltada à arrecadação de recursos financeiros para o Estado, como dito anteriormente, o Imposto Seletivo se destaca por sua natureza predominantemente extrafiscal. Isso significa que, embora gere arrecadação, isso não se trata de sua atividade precípua, e sim de uma consequência.

²⁸ BRASIL, Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar nº 29/2024**. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2422069>. Acesso em: 31 de agosto de 2024.

Sua principal função não é gerar receita, mas sim atuar como um instrumento regulatório, orientado a modificar comportamentos sociais em prol de objetivos coletivos, como a proteção da saúde pública e do meio ambiente. Esse caráter extrafiscal é evidenciado pelo fato de que o Imposto Seletivo será aplicado de forma diferenciada sobre bens e serviços considerados nocivos, com o objetivo de desencorajar sua produção e consumo.

A extrafiscalidade deste imposto permite que ele seja utilizado como uma ferramenta estratégica de política pública, capaz de induzir mudanças comportamentais significativas, alinhando-se a objetivos de desenvolvimento sustentável e bem-estar social, atuando como ferramenta crucial na tributação ambiental.

A regra-matriz de incidência tributária do Imposto Seletivo, conforme delineada no PLC 29/2024, é composta por critérios essenciais que estabelecem as condições para a cobrança do tributo. O critério material, que define o fato gerador do imposto, recai sobre a produção, importação ou comercialização de bens e serviços nocivos à saúde ou ao meio ambiente. O critério espacial refere-se ao local onde ocorre a operação tributável, enquanto o critério temporal identifica o momento exato em que o fato gerador se concretiza, desencadeando a obrigação tributária.

Em relação ao critério temporal é interessante notar que a Constituição estabelece que o tributo incidirá uma única vez na cadeia de produção, conforme disposto no artigo 153, §6º, inciso II, ou seja, será um tributo monofásico. O que se espera que seja previsto nas espécies normativas que tratarão sobre o tributo, é que a incidência deste se dê no momento que for dada saída a um produto industrializado, de forma similar ao que ocorria com o IPI.

Adicionalmente, o critério pessoal estabelece os sujeitos da relação tributária: o sujeito ativo, representado pelo Estado, e o sujeito passivo, que são os contribuintes envolvidos na cadeia produtiva ou comercial dos bens e serviços sujeitos ao Imposto Seletivo.

Por fim, o critério quantitativo define a base de cálculo e as alíquotas aplicáveis, que serão determinadas por legislação complementar específica. Esta

estrutura complexa da regra-matriz de incidência reflete a natureza multifacetada do Imposto Seletivo, que, apesar de buscar a arrecadação, visa, sobretudo, a indução de comportamentos sustentáveis e socialmente responsáveis.

O Imposto Seletivo, portanto, surge como um tributo inovador e de grande relevância dentro do sistema tributário brasileiro, especialmente para a tributação ambiental, destacando-se por seu caráter predominantemente extrafiscal e pela complexidade de sua implementação. Representa, ainda, uma tentativa do legislador de utilizar o sistema tributário não apenas como um mecanismo de arrecadação, mas também como uma ferramenta eficaz para a promoção de políticas públicas essenciais, visando à proteção da saúde pública e do meio ambiente.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A crise ambiental pode ser efetivamente combatida mediante a utilização dos instrumentos de proteção ambiental adequados, o que inclui os instrumentos de comando e controle, os instrumentos econômicos e os instrumentos de educação ambiental.

Embora muito efetivos os instrumentos de comando e controle possuem um custo muito elevado para o Estado, ao passo que os instrumentos de educação ambiental, embora não muito custosos, produzem efeitos de longo prazo e de difícil previsibilidade. Tais instrumentos não devem ser descartados, porém a sua utilização isolada não teria a expressividade necessária para provocar efetivas mudanças nos meios de produção e consumo atualmente empregados.

Os instrumentos econômicos ficam numa posição intermediária tanto na escala de custo para o aparato estatal quanto na escala de tempo para concretização dos efeitos, por isso são um importante alternativa a ser estudada, principalmente em se tratando de tributos.

A utilização de tributos com finalidades extrafiscais não é algo novo, sendo um dos primeiros estudos sobre o tema desenvolvidos por Arthur Pigou, motivo pelo

qual recebeu o nome de tributo pigouviano, o instrumento que é utilizado no combate às externalidades negativas, sendo a poluição a principal delas.

Também é de grande importância para a compreensão da extrafiscalidade o estudo desenvolvido por Noberto Bobbio, que tratava de função promocional do ordenamento jurídico. Além de reprimir condutas proibidas, o ordenamento deve também indicar quais são as condutas mais adequadas e mais interessante, por meio do estabelecimento de “prêmios”, ou seja, as sanções positivas.

A extrafiscalidade pode ser entendida como um reflexo da função promocional no campo do direito tributário, e a sua capacidade para influenciar e direcionar comportamentos com fins ambientais pode ser uma ferramenta poderosa na concretização dos Objetivos de Desenvolvimento Sustentável estipulados pelas Nações Unidas.

Nesse contexto, é importante mencionar que a iniciativa que resultou no princípio tributário da defesa ao meio ambiente e na competência tributária para criação do IS foram importantes marcos no direito ambiental brasileiro, uma vez que se vê cada mais a expansão de fatores ambientais na matriz dos tributos.

Antes das alterações de 2023, existia a PEC 45 e a PEC 110, cada uma trazendo uma sistemática diferente para o Imposto Seletivo. A primeira, que foi a eleita pelo legislador constituinte, previa a incidência do IBS em todas as atividades econômicas e o IS nas atividades com potencial de poluição, sendo possível a incidência cumulativa dos impostos. Dessa forma, o IS seria mais utilizado com desestímulo à atividade que provoca externalidade negativa. A PEC 110 vedava a incidência cumulativa dos tributos e previa uma alíquota reduzida para o IS, com o claro intuito de utilizá-lo com maior foco em assegurar o estímulo à atividade que causa externalidades negativas.

Com base no estudo realizado e nas experiências observadas em outros países, percebe-se que a escolha do IS enquanto mecanismo de desestímulo foi a mais acertada, tendo em vista que o produto de sua arrecadação pode ser utilizado para o desenvolvimento de outras políticas públicas de igual importância, além de favorecer o desenvolvimento de novas alternativas a serem descobertas pela

pesquisa científica, em vez de levar o Estado a uma escolha por determinada sistemática de produção ou consumo que pode se revelar não tão interessante quanto se previu inicialmente.

Embora o imposto ainda esteja em fase embrionária, já é possível destacar algumas de suas características mais marcantes, como o fato de ser um tributo monofásico, incidindo na saída de produtos industrializados, além de ser um tributo cujas alíquotas poderão variar conforme a essencialidade dos produtos.

O que se espera, e que será também um grande desafio ao legislador, é que essa essencialidade seja interpretada de maneira direcionada à preservação ambiental e que seja acompanhada de estudos de impacto para que o tributo seja eficaz não apenas como ferramenta fiscal, assim como vários outros já existentes, mas também como um forte impulsionador da preservação ambiental e da inovação tecnológica no que concerne aos meios de produção sustentáveis.

REFERÊNCIAS

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios jurídicos**. Da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 21^a ed. Salvador: JusPODVIM, 2022.

BRASIL, Congresso Nacional. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Diário Oficial da União, 5 out. 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 31 de agosto de 2024.

BOBBIO, Norberto. **Da Estrutura à Função**: Novos estudos de teoria do direito. Tradução de Daniela Beccaccia VeBiani. Barueri: Manole, 2007.

BRASIL, Câmara dos deputados. **PEC 45/2019**. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>. Acesso em: 28 de agosto de 2024.

BRASIL, Câmara dos deputados. **PLP 29/2024**. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2422069>. Acesso em: 25 de agosto de 2024.

BRASIL, Senado Federal. **PEC 110/2019**. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137699>. Acesso em: 28 de agosto de 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno. **ADIMC 3540/DF**. Rel. Min. Celso de Mello, j. 01/09/2005. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur94859/false>. Acesso em: 27 Ago. 2024.

BULOS, **Curso de Direito Constitucional**. 9ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

CALIENDO, Paulo. Extrafiscalidade ambiental: instrumento de proteção ao meio ambiente equilibrado. In: BASSO, Ana Paula et al. (Orgs.). **Direito e Desenvolvimento Sustentável**. Curitiba: Juruá, 2013. p. 165-194.

CAVALCANTE, Denise Lucena. **Tributação Ambiental e aspectos da extrafiscalidade**. IBET, 2019, online. Disponível em <https://www.ibet.com.br/tributacao-ambiental-e-aspectos-da-extrafiscalidade-por-denise-lucena-cavalcante/>. Acesso em: 27 Ago. 2022.

COSTA, Regina Helena. Apontamentos sobre a Tributação Ambiental no Brasil. In: TORRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005. FRIANT, M.C; VERMEULEN, W.J.V.; SALOMONE, R. Analysing European Union circular economy policies: words versus actions. **Sustainable Production and Consumption**, v. 27, 2021.

HOLANDA, Lucas Nogueira. **A tributação ambiental em um contexto de reciclagem de plástico no Brasil**. Dissertação (Mestrado em Direito). Universidade Federal do Ceará. Fortaleza, 133 fls., 2022.

KRUGMAN, Paul; WELLS, Robin. **Economics**. New York: New Publishers, 2009. p. 421

MATTEI, Julia; MATIAS, João Luís Nogueira. Germany's ecological tax reform as paradigm to brazil. **Veredas do Direito**, Belo Horizonte. 2019. v.16. n. 34.

OCDE. **Environmental Fiscal Reform: Progress, Prospects and Pitfalls**. 2017, online. Disponível em: <https://web-archiver.oecd.org/temp/2017-07-07/444979-environmental-fiscal-reform-progress-prospects-and-pitfalls.htm>. Acesso em: 31 de agosto de 2024.

ONU. **O que são os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável?** 2015, *online*. Disponível em: <https://www.estrategiaods.org.br/conheca-os-ods/>. Acesso em: 31 de agosto de 2024.

PIGOU, Arthur Cecil. **The economics of welfare**. London: MacMillan, 1962.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

SCHOUERI, Luís E. **Direito Tributário**. São Paulo: Editora Saraiva, 2022.

Datas:

Recebido em: 02-09-2024.

Aceito em: 08-11-2024.

Publicado: 08/11/2024.
