

OS AVANÇOS DA REFORMA TRIBUTÁRIA AMBIENTAL NO BRASIL À LUZ DO IMPOSTO SELETIVO

Denise Lucena Cavalcante¹

Roney Sandro Freire Corrêa²

1 INTRODUÇÃO

O ensaio agora sob relato se reporta à relevante transição normativa pela qual transita o Brasil, no ano de 2024. As novas diretrizes legais advindas da Emenda Constitucional número 132, de 20/12/2023 (EC n. 132/2023), atribuíram inúmeras alterações ao Sistema Tributário Brasileiro, principalmente no tocante à tributação sobre o consumo e na inovação relativamente aos critérios de sustentabilidade e reconhecimento da proteção ambiental como princípio norteador do sistema tributário, conforme disposto no art. 145, §3º, da CF/88, nos seguintes termos: *O Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente.*

Em transposição aos novos princípios, a Reforma Tributária brasileira também se destaca pela instituição do imposto seletivo, um novo tributo de competência da União, que incidirá sobre a produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente (Art. 153, VIII, CF). O imposto seletivo será cobrado desde 2027 e será regulamentado por lei (o projeto de lei está em tramitação no Congresso Nacional³ - PLP n. 68/2024).

O imposto seletivo equivale na doutrina estrangeira ao *excise taxes; sin taxes; imposto pigouviano; sugar tax*, dentre outras denominações. Foi pensado, inicialmente,

¹ Professora Titular/UFC. Pós-Doutora em Direito pela Faculdade de Direito de Lisboa – Portugal. Doutora em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Mestre em Direito pela UFC. Especializada em Direito Tributário Internacional – Universidade de Salamanca/Espanha. Especializada em Direito Tributário Internacional – Universidade Austral/Argentina. Presidente do Instituto Latino Americano de Tributação Ambiental. Procuradora da Fazenda Nacional. Email: deniselucenac@gmail.com.

² Pós-doutorando em Direito Público pela Universidade Federal Fluminense (UFF). Doutor em Direito, Instituições e Negócios pela Universidade Federal Fluminense (UFF). Mestre em Constitucionalismo e Democracia pela Faculdade de Direito do Sul de Minas (FDSM). *Maestria en Administración Financiera* - UNED – *Centro de Estudios Fiscales em Madrid*. Pesquisador do Grupo de Pesquisas em Tributação Ambiental (UFC). E-mail: freireroney@id.uff.br

³ Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/164914>. Acesso em: 25 ago. 2024.

no Brasil somente com o intuito desestimular o consumo de bens e serviços geradores de externalidades negativas, tais como cigarros e bebidas.

No que concerne à proteção ambiental, esta não estava contemplada no texto inicial do imposto seletivo no Brasil. Sua inclusão ocorreu posteriormente, após os debates no âmbito do Poder Legislativo⁴.

A origem do imposto seletivo, direcionado, exclusivamente, para a saúde, dá ensejo, reiteradamente, a algumas dificuldades atuais na sua regulamentação. Por vezes, o legislador não considera suas vertentes diversificadas, quais sejam, saúde e proteção ambiental, e que concedem oportunidade a diretrizes também distintas.

Malgrado as eventuais críticas a essa nova tributação no País, não restam dúvidas de que o imposto seletivo vinculado à proteção ambiental está em plena sintonia com as diretrizes internacionais, evidenciando o Brasil como um dos países pioneiros na América Latina a incorporar ao Texto Constitucional o critério ambiental conjugado ao Sistema Tributário Nacional.

As recentes alterações constitucionais no contexto brasileiro representam, portanto, importantes avanços para a Reforma Tributária Ambiental, reforçando no debate nacional a utilização do tributo como instrumento fiscal em prol da proteção ao meio ambiente, pavimentando, assim, o caminho para uma transição econômica de baixo carbono.

2 DA NATUREZA EXTRAFISCAL DO IMPOSTO SELETIVO

O Brasil está sob a vivência de intensos debates acerca do imposto seletivo, ao recobrar uma antiga controvérsia na senda tributária sobre o papel dos tributos na indução de comportamento dos agentes.

Diversas teorias e análises empíricas permearam a discussão sobre o que se publica, mormente nas últimas décadas, sobretudo na dialética entre os caminhos que o Estado deve adotar quando as matérias configuram impostos com fins preponderantemente regulatórios ou indutores de comportamentos. Como bem ressalta

⁴ Sobre a inclusão do critério ambiental no sistema tributário brasileiro, ver: CAVALCANTE, Denise Lucena. Inovações da Emenda Constitucional n. 132/2023: a proteção ambiental como princípio no sistema tributário nacional. In: LEONETTI, Carlos Araújo (Coord.). **Direito Tributário Constitucional**. MG/Uberlândia: Marco Teórico, 2024, p. 193-207.

Janet Milne, essa intervenção difere da regulação tradicional de “comando-e-controle”, uma vez que a tributação ambiental, como instrumento de política ambiental, se utiliza da teoria econômica como meio para atingir o fim ambiental, não restringindo a liberdade de decisão, como no caso da regulamentação⁵.

Dentre as correntes em curso, tem realce a teoria do economista Arthur C. Pigou⁶, ao enfatizar que os agentes de mercado tendem a produzir, em suas relações contratuais, externalidades que exigem um tratamento regulatório sob responsabilidade do Estado, devendo ser internalizadas as externalidades negativas e positivas, com vistas a corrigir essas distorções e promover uma alocação mais eficiente de recursos.

Noutro giro, em contraposição a Pigou, há os sistemas que propõem uma tributação neutra, cuja hipótese de incidência se atenha ao consumo, sem que ocorra um efeito do tributo sobre o comportamento dos agentes econômicos ou que cause qualquer distorção no mercado, tendo como um dos emblemáticos teóricos o economista Ronald Coase.⁷

O que merece destaque nessas duas correntes é a imposição, em nome do bem-estar social e coletivo, da indispensável resposta do Estado, capaz de corrigir as imperfeições do mercado, reservando ao Direito Tributário a função de induzir comportamentos que favoreçam coletivamente à sociedade⁸.

É dado afirmar-se, com efeito, que a concepção de um imposto seletivo assume no sistema jurídico brasileiro premissas pigouvianas, evidenciando uma tributação sobre o consumo dotada de função indutora, cuja pretensão é orientar comportamentos saudáveis e ecologicamente sustentáveis, onde experimente curso maior aproximação

⁵ “As an environmental policy instrument, environmental taxation differs radically from traditional command-and-control regulation. Acting through the government’s fiscal apparatus, not its police power, environmental taxation harnesses economic theory, not regulatory mandates, to protect the common good. Consequently, it uses economics as the means to the end, not just as a factor that influences the calculation whether society can afford to use regulations to achieve a certain end. By using economic theory, it relies on an indirect means to achieve the end, not directly constraining freedom of decision as in the case of regulation. Similarly, its reliance on economics means that environmental end – the degree of environmental protection – may be less certain or absolute than the end achieved through regulatory mandates.” (MILNE, Janet E. *Environmental taxation: why theory matters*. In: MILNE, Janet E. (Editor). **Environmental taxation and law**. Vol. I, Glos; Massachusetts: Edward Elgar, 2017, p. 31).

⁶ PIGOU, A. C. **The economics of welfare**. London: MacMillan and CO., 1920.

⁷ COASE, R. H. The problem of social cost. **The Journal of Law and Economics**, Vol. III, 1960, p. 1-44. Disponível em: <https://www.law.uchicago.edu/sites/default/files/file/coaseproblem.pdf>. Acesso em: 7 jul. 2024.

⁸ CAVALCANTE, Denise Lucena; SILVA, Adriana Fonteles; MACHADO, Lara Ramos de Brito. Coase, mercado de carbono e tributação ambiental: eficiência na sustentabilidade. In: **Revista de Direito Tributário Contemporâneo**, ano 9, v. 41, abr./jun. 2024, p. 119-137.

entre o preço a ser comercializado e o custo social das atividades potencialmente nocivas à saúde ou ao meio ambiente.

Registramos, por oportuno, o fato de a Constituição brasileira prever que o meio ambiente ecologicamente equilibrado e a saúde são elementos essenciais para o Estado assegurar direitos fundamentais⁹, de modo que a atuação estatal em sua defesa é imprescindível.

A doutrina de James Haines Jr. aponta a existência de determinadas motivações para a implementação do imposto seletivo, tais como: i. geração de receitas; ii. aplicação do benefício da tributação; iii. controle de externalidades; e iv. utilização dos impostos especiais sobre consumo para desestimular o consumo de produtos prejudiciais à saúde¹⁰. Analisando o contexto brasileiro, essas motivações foram observadas no imposto seletivo, contudo, indo além da regulação de bens e serviços prejudiciais à saúde, incluindo também a proteção ambiental.

É certo que, nessa fase de regulamentação do imposto seletivo, inúmeras são as incertezas quanto aos impactos da sua incidência sobre os comportamentos dos agentes econômicos e dos efeitos sobre os preços que irão ser incorporados aos bens ou serviços.

Resta claro, portanto, que a configuração do novo imposto seletivo tem objetivos que vão além do meramente arrecadatório, ressaltando o valor finalístico da proteção à saúde e ao meio ambiente.

O momento exige particular atenção para que não seja desvirtuada a natureza extrafiscal do imposto seletivo, reafirmada com frequência nos pareceres do Poder

⁹ “**Article 6.** Education, health, food, work, housing, transportation, leisure, security, social security, protection of motherhood and childhood, and assistance to the destitute, are social rights, as set forth by this Constitution. [...]. **Article 225.** Everyone has the right to an ecologically balanced environment, which is an asset of common use and essential to a healthy quality of life, and both government and community shall have the duty to defend and preserve it for present and future generations.” (Constitution of the Federative Republic of Brazil).

¹⁰ “The first is revenue generation: excise taxes can produce significant government revenues, and may do so at lower political or economic cost than alternatives such as income taxation. The second motivation is application of the benefit principle of taxation: excise taxes can be tailored to impose tax burdens on those who benefit from government services financed by excise taxes. Gasoline taxes are often justified as user fees for government-provided roads, and the tax on sonar devices is justified by government expenditures to maintain lakes and fisheries. The third motivation is control of externalities, which is the goal of a number of excise taxes on polluting substances, such as taxes on ozone-depleting chemicals. And the fourth motivation is that excise taxes may discourage consumption of potentially harmful substances (such as alcohol and tobacco) that individuals might overconsume in the absence of taxation.” (HINES JR, James R. **Excise taxes**. Michigan: Office of Tax Policy Research. Product Number, WP 2007-2, May 31, 2007, p. 5).

Legislativo, bem como expressamente mencionada em diversos trechos no Parecer da Comissão de Cidadania e Justiça do Senado Federal¹¹, quando da aprovação da PEC número 45/2019, em 07/11/2023.

Confirma-se, portanto, que o direcionamento do imposto seletivo aos fins extrafiscais, conforme previsto na Constituição brasileira, deve ser rigorosamente observado pela legislação infraconstitucional.

3 O IMPOSTO SELETIVO NA PROTEÇÃO À SAÚDE

O texto inicial do Projeto de Lei número 68/2024, de iniciativa do Poder Executivo federal, ao regulamentar o imposto seletivo, apontou como bens prejudiciais à saúde as bebidas alcoólicas, as bebidas açucaradas (refrigerantes) e o tabaco. Posteriormente, no texto final encaminhado pela Câmara do Deputados ao Senado Federal, foi incluída a incidência sobre concursos de prognósticos e *fantasy games*.

Em relação aos produtos nocivos à saúde, a literatura especifica outros exemplos, consubstanciados em pesquisas empíricas. O Banco Mundial divulgou um consistente estudo em que são expressas intensivas evidências acerca da potencialidade de tributos sobre alimentos ultraprocessados, para a promoção da vida e da saúde, com proveitos e vantagens, em particular, para a população mais pobre.¹²

Em outra análise, existem ocorrências relativas aos produtos ultraprocessados, como no caso dos Estados Unidos ou do México, que, por falta de uma política de substituição, não foi capaz de provocar efeitos sobre a obesidade.¹³

¹¹ “[...] o Imposto seletivo terá o importante papel de diferenciar o consumo de produtos prejudiciais à saúde e ao meio ambiente. Acreditamos que será um instrumento de grande utilidade para a relevante política de mitigação das mudanças climáticas. Aprofundando o tema, concordamos com as Emendas nºs 38 e 259, do Senador Mecias de Jesus e da Senadora Tereza Cristina, respectivamente, que são necessários aperfeiçoamentos no texto aprovado pela Câmara dos Deputados para deixar explícito que o tributo terá natureza extrafiscal. Com isso, o imposto não será utilizado com a função primária arrecadatória, mas terá suas alíquotas determinadas pelo Congresso Nacional para reduzir o consumo de determinados bens e o exercício de atividades prejudiciais ao meio ambiente (um dos princípios norteadores da reforma).” Disponível em: https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/158930?_gl=1*1qh0c8t*_ga*MTk2Nzc0ODAwMC4xNTg1MTY5OTg0*_ga_CW3ZH25XMK*MTcwNjEyMjg1MC43LjEuMTcwNjEyMzkwNC4wLjAuMA..#tramitacao_10611472. Acesso em: 23 jun. 2024.

¹² SHEKAR, Meera; POPKIN, Barry. **Obesity Health and Economic Consequences of an Impending Global Challenge**. World Bank Group. Washington D.C, 2020. DOI: 10.1596/978-1-4648-1491-4. Disponível em: <<https://openknowledge.worldbank.org/server/api/core/bitstreams/cddcb99b-9d0b-5f08-9cf6-934974a308cf/content>>. Acesso em: 7 jul. 2024.

¹³ AGUILAR, A.; GUTIERREZ, E.; SEIRA, E. The effectiveness of sin food taxes: evidence from Mexico. **Journal of Health Economics**, v. 77, maio, 2021. DOI 10.1016/j.jhealeco.2021.102455.

No Brasil, não foram incluídos alimentos processados e ultraprocessados no imposto seletivo, principalmente pela força do *lobby* setorial, inclusive, sob o absurdo argumento de que seria uma tributação regressiva e injusta, considerando que esses alimentos integrariam a alimentação das classes econômicas mais baixas.

Constata-se que o imposto seletivo se torna eficaz em reduzir o consumo dos produtos em que incide, mas não é efetivo, se a política pública não considera os produtos nocivos à saúde em uma perspectiva abrangente.¹⁴

Por isso é que se insiste na afirmação de o imposto seletivo constituir um dos instrumentos fiscais em prol da proteção da saúde e do meio ambiente, mas não o único e, tampouco, o mais relevante. Ele deve fazer parte de uma política pública ampla, atuando em consonância com diversos outros instrumentos que visem a regular e a modificar condutas. Em tais circunstâncias, não há de ser avaliado isoladamente.

Imprescindível é, também, que os efeitos do imposto seletivo sejam monitorados periodicamente, justificando sua alteração sempre que for demonstrada sua ineficiência. O prazo de avaliação do imposto seletivo no Brasil ainda está em discussão. Espera-se que a avaliação quinquenal¹⁵, prevista no Projeto de Lei número 68/2024, seja reduzida, pois esperar cinco anos para rever essa lista é um tempo muito extenso, em particular no que se relaciona às medidas de proteção ambiental.

No concernente à incidência do imposto seletivo no que respeita à saúde, até o momento, são essas as hipóteses de incidência, mas que ainda são suscetíveis de alteração, considerando que o PLP n. 68/2024 ainda está em discussão e, infelizmente, se percebe um movimento de ampliação da sua incidência. Inclusive, assim constatado com a recentemente inclusão do imposto seletivo sobre os concursos de prognósticos e *fantasy sport*¹⁶, sob o argumento de que essas atividades comprometeriam a saúde mental da população.

Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0167629621000400?via%3Dihub>. Acesso em: 7 jul. 2024.

¹⁴ BARRY, Luke E.; KEE, Frank; WOODSIDE, Jayne; CLARKE, Mike; CAWLEY, John; DOHERTY, Edel; CREALEY, Grainne E.; DUGGAN, Jim ; O'NEILL, Ciaran. An umbrella review of the effectiveness of fiscal and pricing policies on food and non-alcoholic beverages to improve health. Wiley On. Library. Vol. 24, Issue 7.e13570. 2023. DOI 10.1111/obr.13570. Disponível em: <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/full/10.1111/obr.13570>. Acesso em: 7 jul. 2024.

¹⁵ “Art. 468. O Poder Executivo da União realizará avaliação quinquenal da eficiência, eficácia e efetividade, enquanto política social, ambiental e sanitária, da incidência do Imposto seletivo, de que trata o Livro II.” (PLP n. 68/2024).

¹⁶ “O relatório "Fantasy Sports Market by Product, Platform and Geography - Forecast and Analysis 2023 - 2027", da TechNavio, analisa o status do mercado e as tendências globais e regionais para o esporte eletrônico *fantasy sport*. O relatório aponta que a América do Sul foi a 4ª maior região do mercado em

O fato é que cada nova inclusão, sem a devida fundamentação, concede oportunidade a polêmicas em torno do imposto seletivo, pois a cada novo item na lista, principalmente quando de grande repercussão econômica, sem a devida conexão com danos à saúde, tende a descaracterizar sua natureza extrafiscal.

No caso dos produtos fumígenos, o projeto de lei complementar reconhece a importância e a efetividade da adoção de políticas fiscais para desestimular o tabagismo, uma vez que parte de uma política de saúde pública em pleno curso, sem desconsiderar o aumento de arrecadação. É certo que somente o instrumento fiscal não é suficiente, considerando que a demanda nesse caso é inelástica. Somando, contudo, aos diversos outros instrumentos, constata-se a eficácia da medida.

Somente o aumento da tributação relativamente aos produtos fumígenos não é suficiente, conforme se constatou no exemplo das Filipinas, que representa um caso no qual a demanda foi evidenciada como robustamente inelástica, conquanto ainda houvesse diversos e progressivos aumentos nos preços do tabaco.¹⁷

Quanto às bebidas alcoólicas, o projeto de lei complementar prevê que as alíquotas incidentes devem ser estabelecidas de acordo com o teor alcoólico dos produtos, relacionando os malefícios do álcool vinculados ao seu consumo excessivo. Essa opção de variação de alíquotas com base no teor alcoólico é também utilizada no Imposto de Produtos Industrializados - IPI, que, atualmente, incide sobre as bebidas alcoólicas. Se, entretanto, o objetivo é desestimular o seu consumo, não deveria haver diferença de alíquotas de acordo com o percentual de álcool, pois o dano à saúde independe do teor alcoólico, conforme o montante consumido.

2022 e continuará sendo o 4º maior segmento em 2027. A expectativa é que a região tenha uma taxa de crescimento anual média de 9,34% entre 2022 e 2027, variando entre 8,27% e 10,51% de crescimento anual. Será a região de crescimento mais rápido no mercado geral e passará de US\$ 1,4 bilhão em 2022 para US\$ 2,2 bilhões em 2027, com um crescimento incremental de US\$ 8,6 bilhões e contribuindo com 10,12% do crescimento incremental do mercado global de 2022 a 2027. A América do Sul contribuiu com 6,57% para o mercado global de *fantasy sports* em 2022 e sua contribuição aumentará para 7,52% em 2027. A região gerará crescimento em todos os anos do período de previsão de 2022 a 2027.” (Games Magazine Brasil. **Febre dos Fantasy Sports no Brasil impulsiona o crescimento do segmento na América Latina**. 2023. Disponível em: <https://www.gamesbras.com/esports/2023/5/3/febre-dos-fantasy-sports-no-brasil-impulsiona-crescimento-do-segmen-to-na-america-latina-37071.html> . Acesso em: 24 ago. 2024.

¹⁷ CHENG, K ; ESTRADA, M. **Cost-effectiveness analysis of the 2019 cigarette excise tax reform in the Philippines**. *Preventive Medicine*, v. 145, abril, 2021, DOI 10.1016/j.ypmed.2021.106431. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0091743521000153>. Acesso em: 7 jul. 2024.

O projeto de lei complementar também prevê a incidência do imposto sobre bebidas açucaradas, incidindo, inicialmente, sobre os refrigerantes¹⁸, restando uma seleção de produtos a serem tributados para prevenir o efeito de substituição.

Essa tributação, conquanto seja muito criticada, decorre dos intensos debates sobre os custos da saúde pública decorrentes do elevado consumo de açúcar no País¹⁹, bem como de uma nova atuação do Direito Tributário, orientado para uma tributação sustentável. O debate nacional teve como premissas dados da Organização Mundial da Saúde²⁰ (**Fiscal policies for Diet and Prevention of Noncommunicable Diseases - NCDs**) e do Ministério da Saúde²¹ (**Saúde Brasil 2018 - uma análise de situação de saúde e das doenças e agravos crônicos: desafios e perspectivas**).

Percebe-se a importância da evolução das políticas fiscais, que não se devem ater apenas à arrecadação, mas, também, preocupar-se com a coerência do orçamento público, atentando para as elevadas verbas destinadas para o tratamento de enfermidades crônicas não transmissíveis, dentre as quais obesidade, diabetes e doenças cardiovasculares, que passam a pressionar o Sistema Único de Saúde – SUS²².

4 O IMPOSTO SELETIVO NA PROTEÇÃO AO MEIO AMBIENTE

Merece aplausos o ato de incluir a proteção ao meio ambiente no Sistema Tributário Nacional, demonstrando uma tomada de posição do Estado brasileiro, com a

¹⁸ O PLP n. 68/2024 menciona a incidência das **bebidas açucaradas**, mas, em seu Anexo XVII, define o tipo da bebida açucarada, de acordo com a **NCM 2202.10.00**, que se refere às **águas, incluindo as águas minerais e as águas gaseificadas, adicionadas de açúcar ou de outros edulcorantes ou aromatizadas**.

¹⁹ “De acordo com a Organização Mundial de Saúde (OMS), o alto consumo de bebidas adoçadas, associado à piora dos padrões alimentares globais, está entre as principais causas de aumento da prevalência de obesidade e de algumas doenças crônicas em todo o mundo. Por esse motivo, a própria OMS recomenda, desde 2014, que os países estudem e apliquem taxas sobre a cadeia produtiva de bebidas adoçadas com açúcar, uma vez que evidências apontam tal proposta como uma política custo-efetiva para a saúde pública. Essa medida, muitas vezes, é a principal ferramenta adotada para inibir o aumento no consumo de bebidas adoçadas em diversos territórios e, assim, reduzir os potenciais danos à saúde causados pelo consumo excessivo dessas bebidas. Apesar da importância de tal tributação, a temática é muito insipiente e polêmica no Brasil, havendo a necessidade de mais investigações acerca do tema”. (GIGANTE, Denise Petrucci; CATTAFESTA, Monica; BIELEMANN, Renata Moraes (Orgs). **Bebidas adoçadas: da economia à saúde pública**. Porto Alegre: Fundação Fênix, 2023, p. 13).

²⁰ WHO. **Fiscal policies for Diet and Prevention of Noncommunicable Diseases (NCDs)**. 2015. Disponível em: <https://www.who.int/publications/i/item/9789241511247>. Acesso em: 20 ago. 2024.

²¹ BRASIL. Ministério da Saúde. **Saúde Brasil 2018 - uma análise de situação de saúde e das doenças e agravos crônicos: desafios e perspectivas**. Brasília: Ministério da Saúde, 2019, p. 256.

²² Sobre o tema, ver: PISCITELLI, Tathiane; CARVALHO, Adriana (Coord.). **Tributos saudáveis: diálogo entre Direito e Economia**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2023.

inclusão de novos parâmetros para as políticas públicas e representando um significado coletivo²³ que vai muito além da arrecadação.

O ampliamiento do imposto seletivo no atinente à proteção do meio ambiente, haja vista suas peculiaridades, exige parâmetros diferentes da proteção à saúde.

A crise climática global com todas as incertezas dela advindas, bem como os graves reflexos na economia, aceleram o debate no País. Estima-se em 12% (doze por cento) a queda do PIB global, para cada grau centígrado de elevação da temperatura planetária, em decorrência da emissão de gases de efeito estufa.²⁴ Ou seja, os efeitos ambientais que incidem sobre os aspectos econômicos são determinantes até para os economistas clássicos, que subtraíam o meio ambiente como um elemento a ser considerado.

Nas questões ambientais, impõe-se muita cautela quanto às eventuais lacunas legislativas capazes de propiciar manobras tributárias para não se pagar o imposto devido e, conseqüentemente, impedir o lucro ambiental.

Um exemplo dessa situação foi o ocorrido na Itália, ao ter instituído o *Imposta Regionale sulle Emissioni Sonore degli Aeromobili* - IRESA, convertido em um imposto regional em 1º de janeiro de 2013, visando a coibir a poluição sonora e sendo cobrada sobre a sua tonelagem.²⁵ Nesse caso, como é um imposto regional que incide sobre o ruído, cobrado em voos comerciais e não comerciais que decolam ou pousam em aeroportos situados em certas localidades italianas, algumas regiões optaram por não o instituir, deslocando, assim, a sua malha aérea para esses locais, sem que a poluição fosse alcançada pela tributação.

No contexto brasileiro, está sendo proposta a implementação de um imposto seletivo, cujo desafio será equacionar o manto da proteção do meio ambiente e de combater a nocividade de produtos que ameaçam a saúde de seres humanos, de modo

²³ Sobre o papel dos tributos como veículos de transmissão de significados coletivos ou públicos, ver: CARRUTHERS, Bruce G. The semantics of sin tax: politics, morality, and fiscal imposition, 84 **Fordham L. Rev.** 2565, 2016. Disponível em: <https://ir.lawnet.fordham.edu/flr/vol84/iss6/8> . Acesso em: 23 ago. 2024.

²⁴ BILAL, A.; KÄNZIG, D. R. The macroeconomic impact of climate change: global vs. local temperature. **National Bureau of Economic Research, working paper 32450**, maio de 2024. Disponível em: https://www.nber.org/papers/w32450?utm_campaign=ntwh&utm_medium=email&utm_source=ntwg1. Acesso em: 7 jul. 2024.

²⁵ ITÁLIA. **Imposta Regionale sulle Emissioni Sonore degli Aeromobili Civili**. Disponível em: <https://ambiente.regione.emilia-romagna.it/it/aria-rumore-elettrosmog/temi/inquinamento-acustico/per-approfondire/iresa>. Acesso em: 7 jul. 2024.

que diversos exemplos na literatura comparada também devem ser destacados, sejam como modelos exitosos, sejam como evitáveis fracassos.

De acordo com o PLP número 68/2024, no primeiro momento, para fins de incidência do imposto seletivo ao meio ambiente, estão os seguintes bens: veículos; embarcações e aeronaves; e bens minerais.

Em relação aos automóveis, é preciso ressaltar a predominância das vias rodoviárias e seu manejo para transporte de carga no Brasil, o que enseja um aumento expressivo na emissão de poluentes²⁶. Esse ponto da reforma tributária ainda é polêmico, pois excluiu os caminhões a óleo diesel, que são os principais responsáveis pelo transporte de cargas no País (Anexo XVII, do PLP número 68/2024) e, de outro lado, incluiu o veículo elétrico. A crítica assenta no fato de que a tributação do imposto seletivo deveria recair sobre o combustível e não nos veículos.

Até o momento, está previsto no Projeto de Lei número 68/2024 que as alíquotas do imposto seletivo sobre automóveis serão graduadas em relação a cada veículo, de acordo com os seguintes critérios: potência do veículo; eficiência energética; desempenho estrutural e tecnologias assistivas à direção; reciclabilidade de materiais; pegada de carbono; densidade tecnológica; emissão de dióxido de carbono (eficiência energético-ambiental); reciclabilidade veicular; realização de etapas fabris no País e categoria do veículo (Art. 417, do PLP número 68/2024).

Outro ponto de grande divergência diz respeito à incidência do imposto seletivo sobre a mineração, principalmente por ser este setor um dos importantes segmentos para a economia nacional, considerando que o Brasil possui vastas reservas minerais.

Estima-se que a tributação sobre a extração de minerais, inicialmente programada para incidir sobre minério de ferro, petróleo e gás natural, inclusive na exportação, tenderá a elevar o padrão ambiental do País, adequando as atuais regras do comércio internacional. Embora, porém, a Emenda Constitucional número 132/2023

²⁶ De acordo com o Balanço Energético Nacional, em 2023, o total de emissões antrópicas associadas à matriz energética brasileira atingiu 428 milhões de toneladas de dióxido de carbono equivalente (Mt CO₂-eq), sendo a maior parte (217 Mt CO₂-eq) gerada no setor de transportes. Para cada tonelada equivalente de petróleo (tep) disponibilizada, o Brasil emitiu em 2021 o equivalente a 78% da emissão dos países europeus da OCDE, 69% da emissão dos Estados Unidos (EUA) e 52% da emissão da China. (BALANÇO ENERGÉTICO NACIONAL – BEN 2024. Relatório síntese (ano base 2023). Disponível em: https://www.epe.gov.br/sites-pt/publicacoes-dados-abertos/publicacoes/PublicacoesArquivos/publicacao-819/topico-715/BEN_S%C3%ADntese_2024_PT.pdf. Acesso em: 24 ago. 2024.

tenha feito a ressalva de que a alíquota máxima seria de 1% (Art. 153, §6º, VII, CF), o PLP número 68/2024 reduziu para 0,25%, o que será passível de reduzir a eficiência do tributo em virtude do baixo valor.

É prevista, ainda, a redução da alíquota a zero para o gás natural que seja destinado à utilização como insumo em processo industrial.

Importante é registrar o fato de que a matriz energética brasileira é considerada uma das mais renováveis do mundo. A manutenção da oferta hidráulica, associada ao incremento expressivo das fontes eólica e solar na geração de energia elétrica (perda zero), assim como da biomassa, contribuíram para que a matriz energética brasileira se mantivesse em um patamar renovável de 49,1%, muito superior ao observado no resto do mundo e nos países da OCDE²⁷.

O fato é que só será possível aferir a eficácia do imposto seletivo na proteção ambiental após 2027, quando será iniciada sua cobrança.

Como se percebe nas hipóteses de incidência definidas pelo legislador, inexistem coerência nos bens elegidos. Isto tanto pela intensiva tração empreendida por grande parte do setor privado junto ao Parlamento, que é altamente sensível aos *lobbies*, propagandas e proposições de políticas baseadas em interesses não declarados, bem como pela ausência de políticas públicas prévias que considerem os efeitos dos instrumentos fiscais da proteção ambiental.

5 CONCLUSÃO

Não restam dúvidas de que um dos grandes ganhos que a Reforma Tributária trouxe ao Brasil foi elevar a defesa do meio ambiente à categoria de princípio do Sistema Tributário Nacional.

Demais disso, a pauta ambiental e a sustentabilidade, com procedência no projeto da reforma tributária, tornaram-se absolutamente incontroversas, reconhecidas como valores globais e universais em qualquer fórum de debate político-jurídico.

²⁷ Dados do Balanço Energético Nacional (BEN) de 2024. Disponível em: https://www.epe.gov.br/sites-pt/publicacoes-dados-abertos/publicacoes/PublicacoesArquivos/publicacao-819/topico-715/BEN_S%C3%ADntese_2024_PT.pdf. Acesso em: 24 ago. 2024.

Por tal pretexto, uma das características marcantes da Emenda Constitucional número 132/2023 é que ela conferiu maior quantitativo de dispositivos tributários com base na sustentabilidade ambiental na Constituição, bem como outorgou à Lei Complementar o desafio de delimitar o alcance de disposições legais diversas, tornando-se um novo marco da tributação ambiental, com sede constitucional, estabelecendo uma mudança paradigmática no nosso Sistema Tributário.

De tal modo, a tributação passa a ser compreendida, não somente, com o viés meramente arrecadatório, trazendo ênfase e prioridade aos mecanismos extrafiscais de tributação, de modo que o Estado esteja apto a direcionar o contribuinte, mediante escolhas saudáveis e determinadas atividades consideradas sustentáveis.

Com sustentáculo nestas premissas, conclui-se que a EC número 132/2023 traz um juízo moral a ser observado, que passa a coexistir com as demais normas constitucionais preexistentes, traduzido na introdução de novos princípios constitucionais tributários, cujo escopo fundamental define-se por simplicidade, transparência e sustentabilidade ambiental.

Neste diapasão, espera-se que a dimensão finalística do imposto seletivo conceba uma tributação ambiental que vincule a carga protetiva aos bens naturais e à indispensável observância da sustentabilidade ambiental, fazendo com que o legislador e os agentes econômicos não subtraiam os elementos de eficácia para atingir essa finalidade.

Com vistas a concretizar essas novas diretrizes constitucionais e garantir que o Imposto seletivo cumpra sua finalidade, ainda haverá muito trabalho pela frente, devendo ser acompanhados com atenção os trâmites legislativos referentes às leis complementares que irão regulamentar as inovações conduzidas pela EC número 132/2023.

No momento, temos a enfatizar é que essa inovação no Sistema Tributário Nacional, prevendo a utilização de instrumentos fiscais dirigidos à proteção do meio ambiente, se harmonize ao pensamento contemporâneo da necessidade de um novo modelo estatal com foco no desenvolvimento sustentável e inclusivo, atuando em parceria com as demais nações, num grande processo de governança global eficaz para combater os riscos decorrentes das alterações climáticas e do colapso dos ecossistemas.

REFERÊNCIAS

AGUILAR, A.; GUTIERREZ, E.; SEIRA, E. The effectiveness of sin food taxes: evidence from Mexico. **Journal of Health Economics**, v. 77, maio, 2021. DOI 10.1016/j.jhealeco.2021.102455. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0167629621000400?via%3Dihub>. Acesso em: 7 jul. 2024.

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

BARRY, Luke E.; KEE, Frank; WOODSIDE, Jayne; CLARKE, Mike; CAWLEY, John; DOHERTY, Edel; CREALEY, Grainne E.; DUGGAN, Jim ; O'NEILL, Ciaran. An umbrella review of the effectiveness of fiscal and pricing policies on food and non-alcoholic beverages to improve health. **Wiley On. Library**. Vol. 24, Issue 7.e13570. 2023. DOI 10.1111/obr.13570. Disponível em: <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/full/10.1111/obr.13570>. Acesso em: 7 jul. 2024.

BILAL, A.; KÄNZIG, D. R. The macroeconomic impact of climate change: global vs. local temperature. **National Bureau of Economic Research, working paper 32450**, maio de 2024. Disponível em: https://www.nber.org/papers/w32450?utm_campaign=ntwh&utm_medium=email&utm_source=ntwg1. Acesso em: 7 jul. 2024.

BRASIL. **BALANÇO ENERGÉTICO NACIONAL – BEN 2024**. Relatório síntese (ano base 2023). Disponível em: https://www.epe.gov.br/sites-pt/publicacoes-dados-abertos/publicacoes/PublicacoesArquivos/publicacao-819/topico-715/BEN_S%C3%ADntese_2024_PT.pdf . Acesso em: 24 ago. 2024.

BRASIL. Ministério da Saúde. **Saúde Brasil 2018 - uma análise de situação de saúde e das doenças e agravos crônicos: desafios e perspectivas**. Brasília: Ministério da Saúde, 2019.

BRASIL. **Projeto de Lei Complementar 68/2024**. Brasília, 2024. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2414157&filename=PLP%2068/2024>. Acesso em 07 de jul.de 2024.

CARRUTHERS, Bruce G. The semantics of sin tax: politics, morality, and fiscal imposition, **84 Fordham L. Rev. 2565**, 2016. Disponível em: <https://ir.lawnet.fordham.edu/flr/vol84/iss6/8> . Acesso em: 23 ago. 2024.

CAVALCANTE, Denise Lucena. Inovações da Emenda Constitucional n. 132/2023: a proteção ambiental como princípio no sistema tributário nacional. *In*: LEONETTI, Carlos Araújo (Coord.). **Direito Tributário Constitucional**. MG/Uberlândia: Marco Teórico, 2024, p. 193-207.

CAVALCANTE, Denise Lucena; SILVA, Adriana Fonteles; MACHADO, Lara Ramos de Brito. Coase, mercado de carbono e tributação ambiental: eficiência na sustentabilidade. *In*: **Revista de Direito Tributário Contemporâneo**, ano 9, v. 41, abr./jun., p. 119-137, 2024.

CHENG, K ; ESTRADA, M. Cost-effectiveness analysis of the 2019 cigarette excise tax reform in the Philippines. **Preventive Medicine**, v. 145, abril, 2021, DOI 10.1016/j.ypmed.2021.106431. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0091743521000153>. Acesso em: 7 jul. 2024.

COASE, R. H. The problem of social cost. **The Journal of Law and Economics**, Vol. III, p. 1-44, 1960. Disponível em: <https://www.law.uchicago.edu/sites/default/files/file/coaseproblem.pdf>. Acesso em: 7 jul. 2024.

GAMES MAGAZINE BRASIL. **Febre dos Fantasy Sports no Brasil impulsiona o crescimento do segmento na América Latina**. 2023. Disponível em: <https://www.gamesbras.com/esports/2023/5/3/febre-dos-fantasy-sports-no-brasil-impulsiona-crescimento-do-segmento-na-america-latina-37071.html> . Acesso em: 24 ago. 2024.

GIGANTE, Denise Petrucci; CATTAFESTA, Monica; BIELEMANN, Renata Moraes (Orgs). **Bebidas adoçadas: da economia à saúde pública**. Porto Alegre: Fundação Fênix, 2023.

HINES JR, James R. **Excise taxes**. Michigan: Office of Tax Policy Research. Product Number, WP 2007-2, May 31, 2007.

ITÁLIA. **Imposta Regionale sulle Emissioni Sonore degli Aeromobili Civili**. Disponível em: <https://ambiente.regione.emilia-romagna.it/it/aria-rumore-elettrosmog/temi/inquinamento-acustico/per-approfondire/iresa>. Acesso em: 7 jul. 2024.

MILNE, Janet E. Environmental taxation: why theory matters. In: MILNE, Janet E. (Editor). **Environmental taxation and law**. Vol. I, Glos; Massachusetts: Edward Elgar, 2017.

PIGOU, A. C. **The economics of welfare**. London: MacMillan and CO., 1920.

PISCITELLI, Tathiane; CARVALHO, Adriana (Coord.). **Tributos saudáveis: diálogo entre Direito e Economia**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2023.

SHEKAR, Meera; POPKIN, Barry. **Obesity Health and Economic Consequences of an Impending Global Challenge**. World Bank Group. Washington D.C, 2020. DOI: 10.1596/978-1-4648-1491-4. Disponível em: <https://openknowledge.worldbank.org/server/api/core/bitstreams/cddcb99b-9d0b-5f08-9cf6-934974a308cf/content>>. Acesso em: 7 jul. 2024.

SENADO FEDERAL **Projeto de Emenda Constitucional N° 45/2003**. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9477037&ts=1696463578186&disposition=inline>>. Acesso em: 07 jul. 2024.

WHO. **Fiscal policies for Diet and Prevention of Noncommunicable Diseases (NCDs)**. 2015. Disponível em: <https://www.who.int/publications/i/item/9789241511247>. Acesso em: 20 ago. 2024.