



SENADO FEDERAL
Gabinete Senador Alan Rick

EMENDA N°, 2023 - CCJ
(à PEC nº 45 de 2019)

Art. 1º Dê-se ao art. 153 da Constituição Federal, nos termos do Art. 1º da Proposta de Emenda Constitucional nº 45, de 2019, a seguinte redação:

“Art. 153

VIII - produção, comercialização ou importação de bens e serviços comprovadamente prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, nos termos da lei.

§ 1º É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.

§ 6º

III – poderá ter o mesmo fato gerador e a mesma base de cálculo de outros tributos;

IV – poderá ter alíquotas:

a) específicas, por unidade de medida adotada, ou *ad valorem*; e
b) diferenciadas por produto, respeitada sua gradação conforme a nocividade à saúde ou ao meio ambiente;

V – não integrará sua própria base de cálculo; e

VI – incidirá uma única vez.”



SENADO FEDERAL
Gabinete Senador Alan Rick

Art. 2º Dê-se ao artigo 153 da Constituição Federal, nos termos do Art. 4º da Proposta de Emenda Constitucional nº 45, de 2019, a seguinte redação:

“Art. 153

.....
IV – (revogado);
.....

§ 1º É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II e V.

.....
§ 3º (Revogado).

I – (revogado);
II – (revogado);
III – (revogado);
IV – (revogado);
V – (revogado).
.....

§ 6º

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



SENADO FEDERAL
Gabinete Senador Alan Rick

JUSTIFICAÇÃO

O novo modelo de tributação sobre o consumo pretendido pela PEC 45/2019 tem como base o valor agregado, associado a um imposto seletivo, de competência da União, incidente sobre determinados bens e serviços cujo consumo se pretende desestimular. O modelo aproxima o Brasil das melhores práticas internacionais de tributação sobre o consumo. Entretanto, por este imposto seletivo se tratar de um tributo novo no ordenamento jurídico brasileiro, é imprescindível que suas diretrizes mínimas estejam suficientemente delineadas na Constituição Federal, evitando que a delegação à lei, para posterior regulamentação sobre o tema, gere insegurança jurídica, desvirtuamento de sua finalidade, ou, ainda, fomente litígios, o que contrariaria algumas das intenções principais da reforma tributária.

O delineamento constitucional do imposto seletivo foi objeto do Substitutivo aprovado pela Comissão Mista da Reforma Tributária em 12/5/2021, segundo o qual (i) poderia ter alíquotas específicas, por unidade de medida (*ad rem*) ou *ad valorem*, e diferenciadas em função do produto, (ii) não incidiria na exportação, (iii) não integraria sua própria base de cálculo e (iv) poderia ter incidência monofásica¹. Essas diretrizes, porém, não constaram do texto aprovado pela Câmara dos Deputados em julho de 2023 e ora sob análise deste Senado Federal, o que vem sendo objeto de críticas especialmente em razão de sua generalidade.

Nesse sentido, a presente proposta de emenda prevê a alteração do inciso VIII do *caput* do artigo 153 da Constituição Federal, bem como a inclusão dos incisos IV a VI ao seu §6º, para **aperfeiçoamento da proposta em debate e correto delineamento dos contornos e funções do imposto seletivo**. Prevê, ainda, a supressão da redação conferida

¹ "Art. 153 (...)

§ 6º O imposto previsto no inciso VIII:

I – poderá ter alíquotas:

a) específicas, por unidade de medida adotada, ou *ad valorem*;
b) diferenciadas em função do produto;

II – não incidirá na exportação, assegurada a devolução do imposto que a onerar;

III – não integrará sua própria base de cálculo;

IV – poderá ter hipóteses em que incidirá uma única vez."



SENADO FEDERAL
Gabinete Senador Alan Rick

pelo artigo 1º da PEC 45 ao §1º do artigo 153 da Constituição Federal, a fim de que as alíquotas do imposto seletivo não possam ser modificadas por ato do Poder Executivo.

Exrafiscalidade

As melhores práticas internacionais demonstram que o chamado “excise tax” tem como finalidade principal desestimular o consumo de produtos prejudiciais à saúde e ao meio ambiente, mitigando, consequentemente, as externalidades negativas por eles causadas.

Adequando referido conceito à realidade do sistema tributário brasileiro, Sérgio André Rocha ressalta que o imposto seletivo pretendido na PEC 45/2019 corresponde a um “*imposto exrafiscal, de finalidade indutora, que visa utilizar a tributação de forma regulatória, com foco em bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente*”². Isso significa dizer que o imposto seletivo não é instrumento de arrecadação, mas sim ferramenta de política pública.

Dessa forma, para que o imposto seletivo seja fiel à sua finalidade e permita controlar a eficácia de sua cobrança na redução da externalidade, é necessário que o potencial prejuízo à saúde e ao meio ambiente seja comprovado no momento da sua instituição (*ex ante*), isto é, que haja razoável consenso científico quanto às externalidades negativas e estudos que embasem a instituição do seletivo como forma de reduzir tais externalidades. Além disso, como recomenda a melhor prática de gestão pública, a necessidade de sua cobrança deve ser periodicamente revisitada (*ex post*).

² Conforme artigo de opinião publicado no *Conjur* em 28/8/2023, disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-ago-28/sergio-andre-rocha-reforma-tributaria-chamado-imposto-seletivo>



SENADO FEDERAL
Gabinete Senador Alan Rick

As análises de impacto *ex ante* e *ex post* estão alinhadas à sistemática de avaliação de políticas públicas imposta pela Constituição Federal e pelas boas práticas de governança do setor público.

Reconhecendo a importância da avaliação periódica das políticas públicas, em 2021 o Congresso Nacional aprovou a Emenda à Constituição nº 109, para incluir o §16 no artigo 37, da CF e determinar que “*Os órgãos e entidades da administração pública, individual ou conjuntamente, devem realizar avaliação das políticas públicas, inclusive com divulgação do objeto a ser avaliado e dos resultados alcançados, na forma da lei*”.

Conforme as cartilhas da Casa Civil pertinentes ao tema³, elaboradas a partir das boas práticas internacionais de governança, as avaliações de políticas públicas devem envolver o planejamento, a execução e o controle orçamentário e financeiro. Ademais, “**só com a efetiva utilização dos resultados das avaliações na adoção de medidas de melhoria na execução das políticas públicas e no processo orçamentário e financeiro, que os princípios de eficiência, efetividade e eficácia serão aplicados**”.

Nesse sentido, são diretrizes da governança voltada às políticas públicas: (i) avaliar sua concepção; (ii) monitorar o desempenho; (iii) avaliar propostas de alteração; e (iv) **observar processo decisório orientado por evidências**, além da conformidade legal e da qualidade regulatória, entre outros elementos.

Assim, para garantir que o imposto seletivo cumpra a sua finalidade de maneira eficiente, é necessário que sua instituição seja acompanhada de estudos que comprovem a nocividade à saúde e ao meio ambiente, bem como sua eficácia seja periodicamente revisada.

Legalidade tributária

³ Disponíveis em <https://www.gov.br/casacivil/pt-br/assuntos/governanca/avaliacao-de-politicas>.



SENADO FEDERAL
Gabinete Senador Alan Rick

Conforme o artigo 150, I da Constituição Federal, é vedado à União exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça. A legalidade tributária é uma das garantias fundamentais dos contribuintes. Admite raras mitigações, previstas no próprio texto constitucional, como é o caso do imposto de importação, do imposto de exportação, do IPI e do IOF, cujas alíquotas podem ser alteradas por meio de Decreto, conforme o artigo 153, §1º, exclusivamente para fins regulatórios, isto é, para a consecução da política econômica governamental e a correção de distorções econômicas.

Não é, contudo, o caso do novo imposto seletivo, cobrado com a finalidade de desestimular o consumo de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, e não como ferramenta de ajuste à política econômica nacional, demandando a rápida modificação de alíquota e justificando a mitigação do princípio da legalidade.

Pelo contrário, como visto acima, o desenho do imposto seletivo deve ser cauteloso e submetido ao controle *ex ante* e *ex post* de sua efetividade, com amplos debates entre os Poderes Legislativo, Executivo e a sociedade. Assim, a possibilidade de modificação das alíquotas por meio de Decreto causará insegurança jurídica. Considerando, portanto, os objetivos da reforma tributária de promover a estabilidade jurídica e reduzir a litigiosidade, portanto, é imperioso suprimir a alteração proposta na PEC 45 ao artigo 153, §1º da CF.

Incidência monofásica

O modelo de tributação sobre o consumo que será implementado por meio da PEC 45/2019 pressupõe tributação neutra, ou seja, que não distorça a forma de organização das atividades econômicas. Assim, os impactos positivos da reforma seriam significativamente reduzidos caso sejam criadas incidências cumulativas no novo sistema de tributação sobre o consumo, tal como poderá acontecer se a redação atual do artigo 153, VIII e §6º não for aprimorada.



SENADO FEDERAL
Gabinete Senador Alan Rick

Da forma como redigido, haveria o risco de interpretação equivocada de que o imposto seletivo poderia ser exigido pela União em múltiplas etapas da cadeia produtiva, ou seja, em suas fases intermediárias.

Garantir que o imposto seletivo tenha incidência monofásica busca afastar o efeito nocivo dessa tributação plurifásica (e cumulativa) na cadeia produtiva – que não é o que se pretende –, o que oneraria o preço do produto.

A incidência monofásica do imposto seletivo também se amolda às melhores práticas internacionais, conforme relatório da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) a respeito das tendências da tributação sobre o consumo de 2022⁴, ao indicar que, diferentemente do IVA, o “excise tax” é geralmente cobrado em apenas uma etapa. Nesse contexto, por exemplo, está desenhada a legislação de países como França, Alemanha, Reino Unido, Portugal, dentre outros países-membros da OCDE, que preveem regras para evitar que a tributação do “excise tax” ocorra de maneira plurifásica.

Alíquotas

A previsão constitucional de diferentes tipos de alíquotas (*ad rem* ou *ad valorem*) é necessária para que o legislador tenha condições de impactar, de modo preciso, os elementos geradores das externalidades negativas que se pretende corrigir.

De acordo com a OCDE, diferentes bens e serviços demandam diferentes mecanismos de tributação especial, que pode ocorrer com base em alíquotas por unidade de medida ou valor⁵.

⁴ Disponível em https://www.oecd-ilibrary.org/sites/6525a942-en/1/3/index.html?itemId=/content/publication/6525a942-en&csp=_9be05a02fe0e4dbe2c458d53fbfa33b&itemIGO=oecd&itemContentType=book#section-d1e38378

⁵ Disponível em https://www.oecd-ilibrary.org/sites/6525a942-en/1/3/index.html?itemId=/content/publication/6525a942-en&csp=_9be05a02fe0e4dbe2c458d53fbfa33b&itemIGO=oecd&itemContentType=book#section-d1e38378



SENADO FEDERAL
Gabinete Senador Alan Rick

Na obra “Theory and Practice of Excise Taxation. Smoking, Drinking, Gambling, Polluting, and Driving”⁶, referência sobre o tema, Sijbren Cnossen ressalta que no campo do “excise tax” sobre tabaco, álcool e petróleo, por exemplo, é importante refletir sobre qual tipo de alíquota deve ser utilizada: específicas (*ad rem*) ou *ad valorem*, ou alguma combinação delas⁷. De acordo com a obra, essa escolha é diretamente influenciada pelo objetivo da política tributária que se pretende alcançar.

Nesse sentido, Stephen Smith complementa que a tributação por alíquotas específicas é mais apropriada quando for parcialmente destinada a afetar uma externalidade negativa amplamente relacionada com a quantidade do produto nocivo consumido, que é o que se pretende no modelo proposto, e não ao seu valor⁸. Assim, sua utilização é considerada mais efetiva quando se pretende reduzir, por exemplo, a quantidade de teor alcoólico ou nível de nicotina consumido.

A utilização de alíquota *ad valorem*, portanto, não teria o mesmo efeito para diminuir os prejuízos à saúde ou ao meio ambiente.

Nessa mesma linha, a OCDE⁹ e a OMS¹⁰, em estudos sobre o tema, referendam que a atribuição de alíquotas diferenciadas por produto e, ou, com observância ao seu conteúdo, como a quantidade de nicotina dos cigarros e o teor alcoólico de bebidas, pode direcionar efetivamente a cobrança do imposto aos produtos mais nocivos, reduzindo-se o seu consumo.

Como bem destacado por Sijbren Cnossen, é inviável a quantificação da externalidade negativa em si, isto é, dos custos externos decorrentes do consumo dos bens

⁶ [en&_csp=_9be05a02fe0e4dbe2c458d53fbfa33b&itemId=6525a942-en&csp=_9be05a02fe0e4dbe2c458d53fbfa33b&itemIGO=oecd&itemContentType=book#section-d1e38378](https://www.oecd-ilibrary.org/sites/6525a942-en/_csp=_9be05a02fe0e4dbe2c458d53fbfa33b&itemId=6525a942-en&csp=_9be05a02fe0e4dbe2c458d53fbfa33b&itemIGO=oecd&itemContentType=book#section-d1e38378)

⁷ *Op. Cit.*, p. 6.

⁸ *Op. Cit.*, p. 73.

⁹ Disponível em https://www.oecd-ilibrary.org/sites/6525a942-en/1/3/3/index.html?itemId=/content/publication/6525a942-en&_csp=_9be05a02fe0e4dbe2c458d53fbfa33b&itemIGO=oecd&itemContentType=book#section-d1e38378

¹⁰ Disponível em: <https://www.who.int/publications/i/item/9789241512701>



SENADO FEDERAL
Gabinete Senador Alan Rick

e serviços sujeitos à tributação especial, de modo que uma sistemática razoável e apropriada de cobrança do imposto seletivo deve considerar, em relação a cada bem ou serviço, as diferentes formatações de alíquota.

Por tais razões, é importante garantir no texto constitucional que o legislador tenha a possibilidade de instituir o imposto seletivo atento às melhores práticas para desestímulo do consumo, à experiência internacional e aos estudos técnicos que embasaram a existência de externalidade negativa.

Transparéncia

Por fim, a inclusão de um inciso para prever que o imposto seletivo não integrará sua própria base de cálculo, tem como objetivo garantir a transparéncia fiscal, um dos pilares fundamentais da reforma tributária do consumo. Eventual incidência do imposto seletivo sobre ele mesmo manteria traços da cumulatividade no sistema tributário brasileiro, pois o valor devido a título de imposto seletivo não seria aquele meramente decorrente da aplicação da alíquota sobre a base de cálculo previamente determinada pela legislação.

Nesse sentido, muito embora não se trate da cumulatividade clássica, decorrente da incidência plurifásica na cadeia produtiva, o preço do produto ou serviço objeto do imposto seletivo poderá ser onerado, caso incida sobre ele próprio. Isso prejudicaria não apenas a transparéncia buscada pelo novo sistema de tributação do consumo, como aumentaria os custos de produção devido à acumulação de resíduos tributários.

Assim, para evitar que o imposto seletivo não atenda à sua finalidade de maneira eficiente, gere insegurança jurídica e novos litígios, propõe-se a alteração da redação do inciso VIII do artigo 153 da Constituição Federal, bem como a inclusão dos incisos IV, V e VI ao §6º.

Solicitamos, portanto, o apoio de nossos ilustres Pares para lograr a aprovação da presente Emenda.



SENADO FEDERAL
Gabinete Senador Alan Rick

Sala das Comissões,

Senador Alan Rick