

Incentivos Fiscais ao Meio Ambiente na Reforma Tributária e o Imposto Seletivo

Tax Incentives for the Environment in Tax Reform and Selective Tax

Marcus Abraham

Desembargador Federal no TRF-2. Professor Titular de Direito Financeiro e Tributário da Uerj. Coordenador acadêmico da FGV Conhecimento e pesquisador da FGV Justiça.

E-mail: mabraham@uol.com.br.

Camila Thiebaut Bayer Lannes

Mestre em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro (Uerj). Pesquisadora da FGV Justiça. *E-mail:* camithiebaut@gmail.com.

Recebido em: 2-8-2024 – Aprovado em: 26-8-2024

<https://doi.org/10.46801/2595-6280.57.15.2024.2583>

Resumo

Diversas ferramentas têm sido aplicadas para incentivar comportamentos que contribuam para o equilíbrio ecológico e levem ao desenvolvimento sustentável. Uma delas é de natureza fiscal, seja como desonerações, seja com o agravamento da carga tributária através, por exemplo, de impostos especiais sobre o consumo (*excise taxes*) e dos impostos sobre o carbono (*carbon tax*), amplamente adotados por países desenvolvidos. O imposto seletivo, inspirado pelas *excise taxes*, foi previsto na EC n. 132/2023, que consubstancia a reforma tributária do consumo no Brasil. Ele tem o potencial de atingir setores estratégicos da economia, como o de minério de ferro, petróleo e veículos, e por isso vem levantando discussões e receios do mercado. Este artigo pretende descrever o cenário jurídico atual no que diz respeito aos incentivos de natureza tributária para fins ambientais e analisar a reforma tributária de forma crítica, com propostas para que sua regulamentação proteja o meio ambiente. *Palavras-chave:* imposto seletivo, extrafiscalidade, sustentabilidade, meio ambiente.

Abstract

Several tools have been applied to encourage behaviors that contribute to ecological balance and lead to sustainable development. One of them is of a fiscal nature, either as exemptions or by increasing the tax burden through, for example, special taxes on consumption (*excise taxes*) and taxes on carbon (*carbon tax*), widely adopted by developed countries. The selective tax, inspired by excise taxes, was foreseen in EC n. 132/2023, which substantiates the consumption tax reformation in Brazil. It has the potential to reach strategic

sectors of the economy, such as iron ore, oil and vehicles, and for this reason it has raised discussions and fears in the market. This article aims to describe the current legal scenario with regard to tax incentives for environmental purposes and analyze tax reform critically, with proposals for its regulation to protect the environment.

Keywords: excise tax, extrafiscality, sustainability, environment.

1. Introdução

A reforma tributária do consumo, veiculada pela EC n. 132/2023¹ prevê expressamente que o Sistema Tributário Nacional deve observar o princípio da defesa do meio ambiente (art. 145, § 4º, da CF/1988) e que, sempre que possível, a concessão dos incentivos regionais tributários deve considerar critérios de sustentabilidade ambiental e redução das emissões de carbono (art. 43, § 4º, da CF/1988).

Nesse cenário, foi previsto o imposto seletivo (art. 153, VIII, da CF/1988), que incidirá sobre a produção, extração, comercialização e importação de itens prejudiciais à saúde e ao meio ambiente. São exemplos de atividades humanas que impactam no equilíbrio ecológico².

A título de desonerações tributárias, não foi prevista expressamente nessa fase da reforma redução de alíquota de IBS³ e CBS⁴ para atividades que, de alguma forma, contribuam para a proteção do meio ambiente, mas foi previsto direito a crédito desses tributos para contribuinte adquirente de resíduos e demais materiais destinados à reciclagem, reutilização ou logística reversa, de pessoa física,

¹ BRASIL. Emenda Constitucional n. 132, de 20 de dezembro 2023, que altera o Sistema Tributário Nacional (art. 9º, § 6º, II). Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em: 25 jun. 2024.

² “As atividades humanas, principalmente através das emissões de gases de efeito estufa, inequivocamente causaram o aquecimento global, com a temperatura da superfície global atingindo um valor 1,1°C mais alto entre 2011-2020 do que no período de 1850-1900. As emissões globais de gases de efeito estufa continuaram a aumentar no período de 2010 a 2019, com contribuições históricas e correntes desiguais decorrentes do uso insustentável de energia, do uso da terra e da mudança no uso da terra, dos estilos de vida e dos padrões de consumo e produção entre regiões, entre países e dentro deles, e entre indivíduos (alta confiança). As mudanças do clima causadas pelo homem já estão afetando muitos extremos meteorológicos e climáticos em todas as regiões do mundo. Isso levou a impactos adversos difundidos na segurança alimentar e hídrica, na saúde humana, na economia e na sociedade, bem como perdas e danos relacionados à natureza e às pessoas (alta confiança). As comunidades vulneráveis que historicamente menos contribuíram para a mudança do clima atual são desproporcionalmente afetadas (alta confiança)” (IPCC. Summary for Policymakers. In: Climate Change 2023: Synthesis Report. Contribution of Working Groups I, II and III to the Sixth Assessment Report of the Intergovernmental Panel on Climate Change [Core Writing Team, H. Lee and J. Romero (eds.)]. Geneva, Switzerland, p. 1-34. Disponível em: https://www.gov.br/mcti/pt-br/acompanhe-o-mcti/sirene/publicacoes/relatorios-do-ipcc/arquivos/pdf/copy_of_IPCC_Longer_Report_2023_Portugues.pdf. Acesso em: 4 jun. 2024).

³ Imposto sobre bens e serviços, previsto no art. 156-A da CF/1988 a partir da EC n. 132/2023.

⁴ Contribuição sobre Bens e Serviços, prevista no art. 156-A da CF/1988 a partir da EC n. 132/2023.

cooperativa ou outra forma de organização popular (art. 9º, § 6º, II, da EC n. 132/2023)⁵.

Dado esse cenário atual, o objetivo deste artigo é promover a descrição e a análise crítica da tributação ambiental antes da reforma; do enfrentamento da questão ambiental na reforma e o imposto seletivo.

A metodologia adotada é bibliográfica e crítico-dialética, contando, mas não se restringindo, a uma abordagem descritiva dos conceitos objeto da pesquisa, com sugestões de modificações legislativas e estruturais para que haja a implementação de um modelo de tributação que confirme a consecução dos objetivos ambientais constitucionais.

2. Tributação ambiental antes da reforma tributária

No âmbito tributário brasileiro, através do que se denomina extrafiscalidade ou tributação regulatória (diversa da fiscalidade, cuja função é apenas arrecadatória), há décadas se discute o uso de desonerações financeiras como medida de fomento para práticas que protegem o meio ambiente, e dos intitulados “impostos verdes” ou “taxas ambientais”, mecanismos fiscais repressores de comportamentos ecologicamente prejudiciais, onerando aqueles que poluem e causam degradação ambiental⁶. A seguir, serão listados de forma meramente exemplificativa alguns dos mecanismos adotados no Brasil para promover a tributação por critérios de proteção ambiental nas três esferas da federação.

No âmbito municipal, em 2023, foi instituído pelo Município do Rio de Janeiro o programa “ISS Neutro”, que reduz a alíquota do imposto sobre serviços para o desenvolvimento e auditoria de projetos de créditos de carbono, de registro e certificação de créditos de carbono, de disponibilização de plataformas de transação de créditos de carbono e de inventário de emissões de gases de efeito estufa e de auditoria de inventários de emissões de gases de efeito estufa⁷.

⁵ BRASIL. Emenda Constitucional n. 132, de 20 de dezembro 2023, que altera o Sistema Tributário Nacional (art. 9º, § 6º, II). Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em: 25 jun. 2024.

⁶ ABRAHAM, Marcus. Taxação da energia solar. Retrocesso na sustentabilidade ambiental. *Jornal O Globo*, 2020. Disponível em: <https://oglobo.globo.com/blogs/fumus-boni-iuris/post/2022/09/marcus-abraham-taxacao-de-energia-solar-retrocesso-na-sustentabilidade-ambiental.ghtml>. Acesso em: 24 jun. 2024.

⁷ “O Município do Rio de Janeiro é um dos pioneiros na criação de política fiscal de incentivo ao mercado de crédito de carbono (Programa ISS Neutro – Lei n. 7.907/2023), o que vem sendo seguido por outras localidades. Ao invés da tradicional alíquota de 5% (cinco por cento) de ISS, passa a ser aplicada a alíquota de 2% (dois por cento) sobre serviços de desenvolvimento e de auditoria de projetos de créditos de carbono, de registro e certificação de créditos de carbono, de disponibilização de plataformas de transação de créditos de carbono e de inventário de emissões de gases de efeito estufa e de auditoria de inventários de emissões de gases de efeito estufa (vide itens 27 a 30 do art. 33 da Lei n. 691/84 - Código Tributário do Município do Rio de Janeiro)” (ÁVILA, Marcio. O crédito de carbono e a reforma tributária. *Brasil Energia*. Disponível em: ht-

Na esfera estadual, o Convênio ICMS n. 101/1997⁸ concede isenção do ICMS nas operações com equipamentos e componentes para o aproveitamento das energias solar e eólica. Além disso, no Estado de Santa Catarina, a Lei Estadual n. 14.967/2009 aprovou a criação de um Tratamento Tributário Diferenciado (TTD), que estabelece crédito presumido na apuração do ICMS para as empresas tributadas pelo ICMS normal que utilizarem produtos reciclados no seu processo de industrialização

No âmbito da tributação da renda, de competência federal, a legislação atual prevê que projetos de energia limpa nas regiões da Sudene (Nordeste) e da Sudam (Amazônia) têm redução de 75% do imposto de renda das empresas por até dez anos.

Ao tributar a propriedade das terras rurais pelo ITR, a União permite que o contribuinte deduza da base de cálculo do imposto áreas ambientalmente preservadas, conforme previsão do § 1º do art. 10 da Lei n. 9.393/1996.

No que tange à CIDE-Combustíveis, igualmente são adotados critérios ambientais para calibrar a alíquota e também no momento da destinação dos recursos arrecadados, conforme disposto na Lei n. 10.636/2002 c/c art. 177, § 4º, da CF/1988.

Foi implementada, também, em nível nacional, uma medida mais complexa e multidisciplinar que merece destaque: o Programa Mobilidade Verde e Inovação (Mover), disciplinado na Lei n. 14.902/2024, que desenvolveu um programa similar antecessor, chamado Rota 2030 – Mobilidade e Logística, instituído pela Lei n. 13.755/2018⁹, ampliou as exigências de sustentabilidade da frota automotiva e estimulou a produção de novas tecnologias nas áreas de mobilidade e logística.

Por fim, estados como Rio de Janeiro, São Paulo e Pará adotam critérios ambientais para o cálculo da repartição de receitas de ICMS entre os municípios, nos chamados programas de “ICMS Verde” ou “ICMS Ecológico”.

[tps://brasilenergia.com.br/petroleoegas/opiniaio/o-credito-de-carbono-e-a-reforma-tributaria](https://brasilenergia.com.br/petroleoegas/opiniaio/o-credito-de-carbono-e-a-reforma-tributaria). Acesso em: 25 jun. 2024).

⁸ BRASIL. Resolução do Conselho Nacional de Política Fazendária – Confaz. Convênio 101, de 1997, que concede isenção do ICMS nas operações com equipamentos e componentes para o aproveitamento das energias solar e eólica que especifica. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1997/CV101_97. Acesso em: 24 jun. 2024.

⁹ “Art. 11. A pessoa jurídica habilitada no Programa Rota 2030 – Mobilidade e Logística poderá deduzir do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) devidos o valor correspondente à aplicação da alíquota e adicional do IRPJ e da alíquota da CSLL sobre até 30% (trinta por cento) dos dispêndios realizados no País, no próprio período de apuração, desde que sejam classificáveis como despesas operacionais pela legislação do IRPJ e aplicados em: (Produção de efeito) I – pesquisa, abrangidas as atividades de pesquisa básica dirigida, de pesquisa aplicada, de desenvolvimento experimental e de projetos estruturantes; e II – desenvolvimento, abrangidas as atividades de desenvolvimento, de capacitação de fornecedores, de manufatura básica, de tecnologia industrial básica e de serviços de apoio técnico” (BRASIL. Lei n. 13.755, de 10 de dezembro de 2018. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/lei/113755.htm. Acesso em: 26 jun. 2024).

Todos esses mecanismos e outros que porventura não tenham sido mencionados neste trabalho apresentam vantagens que devem ser aproveitadas e mantidas com o advento da reforma, com as adaptações necessárias para ajustar aos novos tributos sobre o consumo. Afinal, trata-se de meios para atingir a justiça fiscal, por intermédio da realocação de recursos e redistribuição de meios de produção e riquezas¹⁰.

Verificado o panorama atual da tributação ambiental, uma das expressões de preocupação ambiental na reforma tributária foi a previsão do imposto seletivo, de competência da União, que ainda será instituído e regulamentado por lei complementar.

3. Meio ambiente na reforma tributária

Dentre as diversas ferramentas disponíveis no âmbito da elaboração de políticas fiscais ambientais estão a modificação de alíquotas e bases de cálculo, a concessão de crédito tributário, subsídios, isenções e diferimentos¹¹. A proteção ao meio ambiente por meio da redução das emissões de carbono foi inserida no texto constitucional de forma expressa com a reforma tributária (EC n. 132/2023): “Art. 43. [...] § 4º Sempre que possível, a concessão dos incentivos regionais a que se refere o § 2º, III, considerará critérios de sustentabilidade ambiental e redução das emissões de carbono” e “Art. 145. [...] § 3º O Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente”.

Como consequência desses princípios, a EC n. 132/2023 trouxe critérios ecológicos para a gradação da alíquota do imposto sobre a propriedade de veículos, o IPVA: “Art. 155. [...] § 6º O imposto previsto no inciso III: [...] II – poderá ter alíquotas diferenciadas em função do tipo, do valor, da utilização e do impacto ambiental”.

Adicionalmente, estabeleceu critério ambiental para distribuição de receitas do IBS e da CBS aos municípios: “Art. 158. [...] § 2º As parcelas de receita pertencentes aos municípios mencionadas no inciso IV, b, serão creditadas conforme os seguintes critérios: [...] III – 5% (cinco por cento) com base em indicadores de preservação ambiental, de acordo com o que dispuser lei estadual”.

Além disso, dentre as políticas de estímulo a tecnologia sustentável, o texto da Emenda previu a possibilidade de adoção de crédito presumido para incenti-

¹⁰ TORRES, Heleno Taveira. Desenvolvimento, meio ambiente e extrafiscalidade no Brasil. *Videre*, Dourados, MS, n. 6, ano 3, p. 11-52, jul./dez. 2011. Disponível em: https://ojs.ufgd.edu.br/index.php/videre/article/view/2255/pdf_148. Acesso em: 25 jun. 2024.

¹¹ SANTOS, Flávio Felipe Pereira Vieira dos; SCABORA, Filipe Casellato. Tributação ambiental e extrafiscalidade no Brasil: incentivos fiscais e regressividade da Tributação Verde. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, IBDT, n. 52, ano 40, p. 144-161, 3º quadrimestre 2022. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2216/2052>. Acesso em: 25 jun. 2024.

var a produção de veículos elétricos e híbridos. Esse benefício se estenderá até o ano de 2032 e será utilizado pelas montadoras das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste que iniciarem a produção de veículos elétricos e híbridos até 1º de janeiro de 2028 (art. 19, *caput*, §§ 1º, I e III, e 3º da EC n. 132/2023).

Por fim, com a finalidade de realizar a defesa do meio ambiente, a reforma tributária previu mais uma competência tributária para a União: criar imposto sobre a produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, nos termos de lei complementar. Apesar de ainda não instituído, ficou conhecido como imposto seletivo, pois assim foi alcunhado nos pareceres e propostas que compõem a tramitação da PEC n. 45/2019.

3.1. Análise descritiva do imposto seletivo brasileiro

O nome “imposto seletivo” significa que se trata de imposto regido pelo princípio da seletividade, que tem como escopo adequar a alíquota à essencialidade do bem objeto da incidência do tributo, conectando-se ao princípio da essencialidade, segundo o qual o tributo variará conforme a importância da coisa para o contribuinte, no sentido de permitir satisfazer suas necessidades básicas, ou gravar mais intensamente produtos desnecessários ou de consumo restrito¹². Ambos os princípios têm sido objeto de críticas de especialistas¹³ por envolverem subjetividades para determinar as gradações de essencialidade, que variam de pessoa para pessoa.

Veja-se, portanto, que pela definição do princípio, se está diante de função extrafiscal, ou seja, não primariamente arrecadatória. Na função fiscal clássica, a característica mais importante da situação ou objeto a ser tributado relaciona-se ao quanto se revela de capacidade contributiva. Na extrafiscalidade, o objetivo principal é estimular ou desestimular comportamentos pelos agentes econômicos a partir de critérios preestabelecidos. No caso do imposto seletivo da reforma tributária, adotaram-se os critérios da proteção à saúde e ao meio ambiente.

3.1.1. Evolução do texto na tramitação da PEC n. 45/2019

A exposição de motivos na proposta inicial da PEC n. 45/2019 justificou a criação de impostos seletivos, no plural, para desestimular produtos nocivos à saúde, como cigarros e bebidas alcoólicas, com incidência monofásica. A redação

¹² ABRAHAM, Marcus. *Curso de direito tributário brasileiro*. Available from: VitalSource Bookshelf, Grupo GEN, 2017.

¹³ GOBETTI, Sérgio Wulff. Seletividade do ICMS e tributação do petróleo: dois debates independentes que se atravessaram, 2022. Disponível em: <https://observatorio-politica-fiscal.ibre.fgv.br/politica-economica/outros/seletividade-do-icms-e-tributacao-do-petroleo-dois-debates-independentes>. Acesso em: 24 jun. 2024.

inicial inseria esses impostos seletivos na competência tributária residual da União, no bojo do art. 154 e, apesar dos motivos expostos, não era apresentada qualquer finalidade específica ou critério que informasse a criação do novo imposto: “Art. 154. [...] III – impostos seletivos, com finalidade extrafiscal, destinados a desestimular o consumo de determinados bens, serviços ou direitos”.

Após diversas emendas na Câmara dos Deputados, essa redação foi alterada para: (i) incluir a saúde e o meio ambiente como critérios; (ii) restringir o imposto às atividades de produção, comercialização e importação de itens a serem determinados e (iii) prever que ele seria instituído por lei ordinária. Por fim, (iv) ele passou a ser previsto no rol de competências tributárias ordinárias da União, no art. 153: “Art. 153. [...] VIII – produção, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, nos termos da lei”.

Após tramitar no Senado Federal, no parecer final da Comissão de Constituição de Justiça (CCJ), justificou-se a instituição do imposto seletivo com destaque para sua relevância na política de mitigação das mudanças climáticas.

Ainda, no Senado Federal, foi sugerida (i) a redação com a extrafiscalidade expressa e (ii) foi incluída a atividade de extração dentre aquelas que serão objeto da incidência do imposto. Como contrapartida, (iii) foi fixado teto de 1% do valor de mercado do produto extraído. Por fim, (iv) houve a inclusão da exigência de lei complementar para regulamentar a matéria.

Finalizada a tramitação, a redação final da EC n. 132/2023, prevendo a competência ordinária federal para criar imposto seletivo, (i) trouxe a saúde e o meio ambiente como critérios para a cobrança; (ii) não contém a extrafiscalidade expressa e (iii) incorporou a extração como fato gerador e (iv) a exigência de lei complementar para instituir e regulamentar o imposto: “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”.

Adicionalmente, a EC n. 132/2023 determinou que o imposto não incidirá sobre exportações, operações com energia elétrica e telecomunicações e itens com redução de alíquota 60% de IBS e CBS (art. 9º, § 1º, da EC n. 132/2023)¹⁴, como

¹⁴ . “Art. 9º [...] § 1º A lei complementar definirá as operações beneficiadas com redução de 60% (sessenta por cento) das alíquotas dos tributos de que trata o *caput* entre as relativas aos seguintes bens e serviços: I – serviços de educação; II – serviços de saúde; III – dispositivos médicos; IV – dispositivos de acessibilidade para pessoas com deficiência; V – medicamentos; VI – produtos de cuidados básicos à saúde menstrual; VII – serviços de transporte público coletivo de passageiros rodoviário e metroviário de caráter urbano, semiurbano e metropolitano; VIII – alimentos destinados ao consumo humano; IX – produtos de higiene pessoal e limpeza majoritariamente consumidos por famílias de baixa renda; X – produtos agropecuários, aquícolas, pesqueiros, florestais e extrativistas vegetais in natura; XI – insumos agropecuários e aquícolas; XII – produções artísticas, culturais, de eventos, jornalísticas e audiovisuais nacionais, atividades desportivas e comu-

medicamentos, produtos de cuidados básicos à saúde menstrual, alimentos, produtos de higiene e limpeza, produtos agropecuários, insumos agrícolas e serviços de transporte público coletivo. Outras condicionantes para a futura regulamentação também ficaram positivadas no texto constitucional (art. 153, § 6º, da CF/1988).

Dessa forma, a estrutura do imposto seletivo apenas será conhecida a partir da regulamentação por meio de lei complementar. Sem ela, não é possível prever os produtos e serviços atingidos e a operacionalização da arrecadação. Atualmente, existe projeto de lei complementar em tramitação na Câmara dos Deputados e propõe boa parte da disciplina da matéria, delegando à lei ordinária e a atos do Poder Executivo alguns detalhes específicos.

3.2. *Análise crítica do imposto seletivo (EC n. 132/2023)*

Conforme descrito, o formato adotado no imposto seletivo brasileiro é análogo aos impostos especiais sobre o consumo (*excise taxes*) praticados por diversos países da OCDE. Também conhecido como imposto pigouviano, em referência à teoria de Arthur Pigou, a ideia é que esses impostos sejam calculados em função do custo social da externalidade negativa gerada pelo comportamento que se pretende evitar¹⁵.

Nesse sentido, considerando que não há margem para promover a diferenciação de alíquotas de acordo com critérios extrafiscais no âmbito do IVA (IBS e CBS no Brasil), dado que se trata de formato que persegue a otimização da neutralidade tributária, o imposto seletivo surge como ferramenta apta a promover justiça social e ambiental. O formato adotado pela EC n. 132/2023 traduz os valores perseguidos pela Constituição, que determina que a ordem econômica deve observar o princípio da defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação¹⁶.

A partir de análise crítica, serão abordados os fatores envolvidos na incidência do imposto seletivo sobre os mercados de mineração e petróleo e debatidas as exonerações do imposto sobre insumos e produtos agropecuários, bem como so-

nicação institucional; XIII – bens e serviços relacionados a soberania e segurança nacional, segurança da informação e segurança cibernética” (BRASIL. Emenda Constitucional n. 132, de 20 de dezembro 2023, que altera o Sistema Tributário Nacional. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em: 25 jun. 2024).

¹⁵ FLEISCHER, Victor. Curb Your Enthusiasm for Pigovian Taxes, 68 *Vanderbilt Law Review* 1673 (2019). Disponível em: <https://scholarship.law.vanderbilt.edu/vlr/vol68/iss6/4>. Acesso em: 25 jun. 2024.

¹⁶ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, 1988. Art. 170, VI. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 25 jun. 2024.

bre produtos de higiene e limpeza, a fim de se estabelecerem propostas de aperfeiçoamento da política fiscal ambiental.

3.2.1. *A exportação de imposto seletivo – mito ou realidade?*

Uma das principais reclamações dos setores potencialmente atingidos pelo novo imposto seletivo é a possibilidade de incidência, inclusive nas operações de exportação. O dispositivo que gerou essa hipótese é o art. 153, § 6º, VII, da CF/1988, que dispõe que “o imposto será cobrado independentemente da destinação”.

Ocorre que o termo “destinação” guarda sinonímia com “finalidade, uso”, e não parece se referir a “local, espaço”, de forma a englobar países estrangeiros. Nesse sentido, o art. 9º, IV, *d*, do CTN utiliza a expressão “papel destinado exclusivamente à impressão”, de forma que o termo “destinado” poderia ser substituído sem prejuízo de sentido por “usado” ou “com finalidade de”. Da mesma forma, o art. 32, § 2º, do CTN utiliza “destinados à habitação, à indústria” com o sentido de “com finalidade de”.

O art. 11 do CTN, por sua vez, utiliza o termo “destino” com sentido de lugar, mas essa conclusão está relacionada ao uso do termo em contraposição ao termo “procedência”. Na Constituição, muitas das vezes em que termos como “destinação, destinar etc.” são apresentados em matéria tributária no sentido de lugar, há expressa referência a estados ou exterior ou município, ou ente federativo, ou, tal como no mencionado art. 11 do CTN, há no mesmo dispositivo contraposição entre origem e destino.

Corroborando essa interpretação, veja-se que o inciso I do mesmo art. 153, § 6º, da CF/1988 prevê expressamente que o imposto não incidirá sobre as exportações. Com efeito, a regulamentação não conta com fundamento constitucional para sugerir qualquer tipo de incidência na operação de exportação de quaisquer itens sujeitos ao imposto seletivo.

3.2.2. *Os mercados de bens minerais e petróleo*

Quando se trata de aplicar os princípios da essencialidade e da seletividade à produção e extração de petróleo e bens minerais, verifica-se um impasse, pois estão em foco atividades que, ao mesmo tempo que provocam degradação ambiental e consumo de bens não renováveis, funcionam como insumos para diversas indústrias, como a construção civil, automobilística e de produção de embalagens¹⁷. Tanto é que está em andamento a Política de Apoio ao Licenciamento

¹⁷ Em 2021, segundo o Instituto Aço Brasil, do aço produzido no Brasil: 19% foi utilizado pela indústria da construção civil; 17% pela automobilística; 10% para a produção de bens de capital; 3% para a produção de utilidades domésticas; e 2% para a produção de embalagens e recipientes (BICHARA, Luiz Gustavo; CUNHA, Filipe Morais. A reforma tributária e o pecado-jaboticaba, 2023. Disponível em: <https://www.bicharalaw.com.br/noticias/a-reforma-tributaria-e-o-pecadojaboticaba>. Acesso em: 24 jun. 2024).

Ambiental de Projetos de Investimentos para a Produção de Minerais Estratégicos (Pró-Minerais Estratégicos), instituída em 2021 por meio do Decreto n. 10.657¹⁸. O principal objetivo é articular ações entre órgãos públicos para implantação de projetos de produção de minerais estratégicos para desenvolvimento do País e priorizar os esforços governamentais¹⁹.

Naturalmente, essa sensibilidade dos setores minerário e petrolífero no Brasil ficou evidente na EC n. 132/2023. Antes dela, nenhuma norma constitucional desceu ao detalhe de limitar o percentual máximo da incidência de determinado tributo sobre alguma atividade específica. Na verdade, o que se observava até a EC n. 132/2023 era a limitação mínima de alíquota, como no caso do imposto sobre operações financeiras “IOF” sobre o ouro como ativo financeiro, por exemplo (art. 153, § 5º, da CF/1988). Mas, para a extração, que se subentende envolver bens minerais e petróleo, o imposto seletivo teve sua alíquota máxima determinada em 1% do valor de mercado e isso foi feito no bojo do texto constitucional.

No Brasil, a extração e produção minerária e de petróleo são responsáveis por parte significativa do PIB, figurando como itens estratégicos na balança comercial brasileira. De acordo com estudo²⁰ lançado pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea) e o Ministério de Minas e Energia (MME) em 2023, a cadeia produtiva da economia mineral nas últimas décadas variou entre 2,5% e 4% do PIB brasileiro.

Assim, a incidência do imposto seletivo, até mesmo nas exportações, gera o receio no mercado²¹ de sofrer com impactos econômicos prejudiciais ao desenvolvimento, como a perda de competitividade da indústria nacional diante do mercado externo e inflação no mercado interno²². Os argumentos contra o imposto

¹⁸ BRASIL. Decreto n. 10.657, de 24 de março de 2021. Institui a Política de Apoio ao Licenciamento Ambiental de Projetos de Investimentos para a Produção de Minerais Estratégicos – Pró-Minerais Estratégicos, dispõe sobre sua qualificação no âmbito do Programa de Parcerias de Investimentos da Presidência da República e institui o Comitê Interministerial de Análise de Projetos de Minerais Estratégicos. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2021/Decreto/D10657.htm. Acesso em: 26 jun. 2024.

¹⁹ BRASIL. Ministério de Minas e Energia. MME lança plataforma para acesso a projetos na política pró-minerais estratégicos. Disponível em: <https://www.gov.br/mme/pt-br/assuntos/noticias/mme-lanca-plataforma-para-acesso-a-projetos-na-politica-pro-minerais-estrategicos>. Acesso em: 25 jun. 2024.

²⁰ LEÃO, Rafael; RABELO, Rodrigo. *A extensão da cadeia produtiva da economia mineral no PIB brasileiro*. Rio de Janeiro: Ipea, dez. 2023 (Texto para Discussão n. 2950). Disponível em: https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/12702/1/TD_2950_web.pdf. Acesso em: 24 jun. 2024.

²¹ BICHARA, Luiz Gustavo. A reforma tributária e suas incoerências, 2024. Disponível em: <https://www.bicharalaw.com.br/noticias/a-reforma-tributaria-e-suas-incoerencias>. Acesso em: 24 jun. 2024.

²² BICHARA, Luiz Gustavo; CUNHA, Filipe Moraes. A reforma tributária e o pecado-jaboticaba, 2023. Disponível em: <https://www.bicharalaw.com.br/noticias/a-reforma-tributaria-e-o-pecadojaboticaba>. Acesso em: 24 jun. 2024.

seletivo sobre essas atividades envolvem as obrigações já existentes para os setores (*royalties* governamentais, contribuições especiais, taxas sobre a fiscalização de suas atividades) e a possível oneração de cadeias produtivas, visto que haverá impacto sobre insumos industriais.

Ocorre que, diante da finalidade de proteção ambiental do imposto seletivo, a incidência tributária sobre atividades de mineração e petróleo mostra-se salutar para o Brasil. Atualmente, a carga tributária efetiva do setor mineral brasileiro é de apenas 15,8%²³ do valor da produção mineral, valor baixo diante dos grandes custos ambientais gerados pela exploração dessa atividade.

No setor de petróleo, a carga tributária efetiva sobre a renda é de apenas 15,6%²⁴. Para as empresas exploradoras de petróleo, diversos benefícios tributários são concedidos, a exemplo do regime aduaneiro especial Repetro²⁵, além de não ser possível aos estados cobrar ICMS²⁶ sobre a extração, visto que se considera aquisição originária, operação alheia ao fato gerador desse tributo (ADI n. 5.481/DF²⁷).

Ainda, quando se considera que a maior parte da produção mineral é exportada, uma série de isenções de tributos sobre o consumo é aplicada, restando às empresas recolher os tributos sobre a renda, destinados à União, em claro desafio ao federalismo fiscal.

Recorrendo ao direito comparado, verifica-se que alguns estados americanos também aplicam cobranças na extração petrolífera²⁸, porém as receitas obti-

²³ DUARTE, Maria Regina Paiva; SILVA, Gilliad; SOUSA, Jessica Costa. Aspectos tributários e fiscais na mineração da bauxita na Amazônia brasileira. Análise da empresa Mineração Rio do Norte, dez. 2022. Disponível em: https://www.latindadd.org/wp-content/uploads/2023/03/Aspectos-Tributarios_OK_.pdf. Acesso em: 21 jun. 2024.

²⁴ FERNANDES, Adriana. Imposto sobre o lucro da Petrobras é menor do que prevê taxa em vigor. *Estadão*, 21 jun. 2022. Disponível em: <https://www.estadao.com.br/economia/imposto-lucro-petrobras/>. Acesso em: 26 jun. 2024.

²⁵ BRASIL. Receita Federal do Brasil. Introdução ao *Repetro-Sped*, dez. 2014. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/aduana-e-comercio-exterior/manuais/repetro/disposicoes-gerais-repetro-sped/introducao-repetro-sped>. Acesso em: 26 jun. 2024.

²⁶ Imposto dos estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

²⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5.481 Distrito Federal. Ação direta de inconstitucionalidade. Preliminares afastadas. Tributário. ICMS. Leis n. 4.117/2003 (Lei Noel) e 7.183/2015 (nova Lei Noel) do Estado do Rio de Janeiro. Extração de petróleo. Inconstitucionalidade. Ausência dos elementos “operação” e “circulação”, necessários para a incidência válida do imposto. Aplicação da imunidade tributária recíproca caso o vício anterior seja considerado inexistente. Requerente: ABEP – Associação Brasileira de Empresas de Exploração e Produção de Petróleo e Gás. Relator: Min. Dias Toffoli, 4 de maio de 2021. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15346309841&ext=.pdf>. Acesso em: 26 jun. 2024.

²⁸ KOLESNIKOFF, Anne; BROWN, Cassandra. State oil and gas severance taxes. Disponível em: <https://www.ncsl.org/energy/state-oil-and-gas-severance-taxes>. Acesso em: 25 jun. 2024.

das são destinadas a fundos de proteção ao meio ambiente e demais fundos para fomentar o desenvolvimento sustentável. No Brasil, essa destinação específica é vedada para os impostos, conforme art. 167, IV, da CF/1988.

O imposto seletivo, portanto, mesmo que limitado constitucionalmente à alíquota de 1% do valor de mercado dos produtos sujeitos a extração, tem o potencial de reverter para o erário público o custo ambiental envolvido nessas atividades. Além disso, é possível que promova incentivo ao investimento em inovações tecnológicas, tal como proposto por Krugman²⁹.

Quanto ao pacto federativo, a destinação de 60% das receitas aos estados e municípios, prevista no art. 159 dos ADCT pelo texto da EC n. 132/2023, representa uma importante fonte “limpa” de recursos aos cofres públicos, ou seja, receita pública sem os ônus de cobrança e fiscalização, que ficarão a cargo da União por meio da Receita Federal do Brasil.

3.2.3. Exoneração de imposto seletivo sobre insumos e produtos do setor agropecuário

Outro setor estratégico para a economia brasileira, o mercado agropecuário, “agro”, é responsável por 23,8% do PIB nacional³⁰. Diferentemente do mercado mineral, a reforma tributária prestigiou o agro com redução de alíquotas de IBS e CBS³¹ e exoneração de imposto seletivo³².

A exclusão da incidência do imposto seletivo sobre os itens beneficiados com redução de alíquota de IBS e CBS, dentre eles os insumos e os produtos do setor agropecuário, vai de encontro à finalidade ambiental almejada e revela diferenciação drástica de tratamento quando comparada ao setor de petróleo e mineração. Afinal, está beneficiando o mercado que contribui com 27% das emissões de GEE no Brasil, segundo dados do Observatório do Clima³³.

²⁹ KRUGMAN, Paul; WELLS, Robin. Economics. New York: New Publishers, 2009, *apud* SANTOS, Flávio Felipe Pereira Vieira dos; SCABORA, Filipe Casellato. Tributação ambiental e extrafiscalidade no Brasil: incentivos fiscais e regressividade da Tributação Verde. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, IBDT, n. 52, ano 40, 3º quadrimestre 2022. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2216/2052>. Acesso em: 25 jun. 2024.

³⁰ CEPEA. Superintendência Técnica da CNA. PIB do agronegócio fecha 2023 com queda de 2,99%. Confederação da Agricultura e Pecuária do Brasil – CNA. Brasília, 2024. Disponível em: https://cepea.esalq.usp.br/upload/kceditor/files/CT-PIB-AGRO_26.MAR.24.pdf. Acesso em: 24 jun. 2024.

³¹ BRASIL. Emenda Constitucional n. 132, de 20 de dezembro 2023, que altera o Sistema Tributário Nacional (art. 9º, § 1º, X e XI). Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em: 25 jun. 2024.

³² BRASIL. Emenda Constitucional n. 132, de 20 de dezembro 2023, que altera o Sistema Tributário Nacional (art. 9º, § 9º). Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em: 25 jun. 2024.

³³ POTENZA, R. et al. *Análise das emissões de gases de efeito estufa e suas implicações para as metas climáticas do Brasil 1970-2021*. Brasília: SEEG, 2023. Disponível em: <https://energiaambiente.org.br/wp-content/uploads/2023/04/SEEG-10-anos-v5.pdf>. Acesso em: 25 jun. 2024.

Sobre o tema, o Tribunal de Contas da União (TCU)³⁴ identificou esta contradição ao analisar a PEC n. 45/2019:

O Acórdão 1.968/2017-TCU-Plenário (rel. min. Augusto Nardes) apreciou auditoria operacional com o objetivo de avaliar a preparação do governo federal brasileiro para implementar os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS). **Na fiscalização, foi verificada a contradição entre, de um lado, benefícios tributários concedidos para a importação, produção e comercialização de defensivos agrícolas, que recebem isenções e reduções de alíquotas, e, de outro, as políticas governamentais brasileiras que buscam fomentar a sustentabilidade ambiental dos sistemas de produção de alimentos, como a Política Nacional de Agroecologia e Produção Orgânica e o Plano Agricultura de Baixa Emissão de Carbono.**

Portanto, considerando que o imposto seletivo foi a ferramenta escolhida para colocar o Brasil na mesma tendência das grandes economias globais, que pretendem transformar a base da produção com práticas de mercado menos deletérias ao meio ambiente, não parece haver justificativas para exonerar totalmente o agro da incidência.

Uma alternativa poderia ser a previsão na regulamentação da incidência do imposto seletivo sobre a produção agropecuária com alíquotas que variassem a partir do grau de sustentabilidade das tecnologias adotadas a partir de critérios técnicos predeterminados, tal como tem sido proposto para os veículos.

3.2.4. Exoneração de imposto seletivo sobre produtos de higiene pessoal e limpeza

Além dos produtos do mercado agropecuário, também chama a atenção a exoneração da cobrança sobre os produtos de higiene pessoal e limpeza majoritariamente consumidos por famílias de baixa renda, pois essa categoria representa um volume muito grande de mercadorias que envolvem produtos químicos e cujas embalagens são produzidas em plástico, material cujo impacto ambiental é amplamente conhecido.

Ao excluir esses produtos da incidência do imposto seletivo, perdeu-se a chance de, pela função extrafiscal do imposto seletivo, incentivar medidas protetivas ao meio ambiente, como a estruturação de cadeias de reciclagem e sistemas de embalagens retornáveis para essas categorias de produtos. Nunca é demais lembrar que a mesma população de baixa renda que se pretende beneficiar é a que sofre com os desastres decorrentes das mudanças climáticas³⁵.

³⁴ BRASIL. Tribunal de Contas da União – TCU. Sumário Executivo. Resultados do Grupo de Trabalho sobre a reforma tributária, 2023. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/resultados-do-grupo-de-trabalho-sobre-a-reforma-tributaria.htm>. Acesso em: 25 jun. 2024.

³⁵ MISHRA, Sushree. Climate Change's Unequal Burden: Why Do Low-Income Communities Bear the Brunt? *Earth Org.* Disponível em: <https://earth.org/climate-changes-unequal-burden-why-do-low-income-communities-bear-the-brunt/>. Acesso em: 25 jun. 2024.

Ademais, a cadeia de reciclagem e os programas de economia circular têm gerado efeitos muito positivos na criação de postos de trabalho e oportunidades a pessoas com baixos graus de escolaridade³⁶.

Essa incongruência mostra-se incompatível com o cenário internacional. Após a pandemia de Covid-19, desenvolveu-se o processo de *Green New Deal* (GND), com o objetivo de descarbonizar a economia e estimular o uso de fontes renováveis de energia por meio de eliminação de subsídios para a indústria de combustíveis fósseis, aumento da tributação sobre a emissão de poluentes atmosféricos e incentivos fiscais para os setores e empresas que adotarem um modelo sustentável de produção econômica³⁷.

Assim, propõe-se que seja revogada a parte da emenda que exonera esses produtos do IS. A partir daí, uma alternativa para reduzir o impacto da incidência do imposto seletivo nos preços para a população de baixa renda seria incluí-lo na sistemática de devoluções personalizadas – o *cashback* introduzido no Brasil pela EC n. 132/2023.

3.2.5. Exclusão do imposto seletivo da sistemática de *cashback*

Como é natural nos tributos sobre o consumo, que não levam em conta quem é o contribuinte, mas sim qual a atividade ou o produto, o fenômeno da regressividade é observado nos impostos seletivos com finalidades ambientais ao redor do mundo. Nesse sentido, considerando que na reforma tributária foi criado o *cashback* tributário, ferramenta de devolução personalizada de parte do valor tributário suportado pela população de baixa renda ao adquirir produtos no seu dia a dia, pensada para minimizar os efeitos regressivos do IBS e da CBS, seria natural que também houvesse essa possibilidade para aliviar a repercussão financeira que a criação de um novo imposto pode gerar nos preços, majorando-os.

OECD. Poverty and climate change reducing the vulnerability of the poor through adaptation. Disponível em: <https://www.oecd.org/env/cc/2502872.pdf>. Acesso em: 25 jun. 2024.

³⁶ RIBEIRO, Luiz Carlos de Santana; FREITAS Lucio Flavio da Silva; CARVALHO, Julia Trindade Alves; FILHO, João Damásio de Oliveira. Aspectos econômicos e ambientais da reciclagem: um estudo exploratório nas cooperativas de catadores de material reciclável do Estado do Rio de Janeiro. Scielo. *Nova Economia*. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/neco/a/gkxxQTpNy5Mz-68cXYb8Yw9p/?lang=pt#>. Acesso em: 25 jun. 2024.

³⁷ MATHIAS, João Felipe Cury Marinho; YOUNG, Carlos Eduardo Frickman; COUTO, Lília Caiado; ALVARENGA JUNIOR, Márcio. *Green New Deal* como estratégia de desenvolvimento pós-pandemia: lições da experiência internacional. *Revista Tempo do Mundo* n. 26, ago. 2021. Disponível em: <https://www.ipea.gov.br/revistas/index.php/rtm/article/view/313/298>, *apud* SANTOS, Flávio Felipe Pereira Vieira dos; SCABORA, Filipe Casellato. Tributação ambiental e extrafiscalidade no Brasil: incentivos fiscais e regressividade da Tributação Verde. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, IBDT, n. 52, ano 40, 3º quadrimestre 2022. Disponível em: https://bdjur.stj.jus.br/jspui/bitstream/2011/172178/7.tributacao_ambiental_extrafiscalidade_santos.pdf. Acesso em: 3 jun. 2024.

Essa foi a solução adotada por outros países que cobram impostos seletivos, como o Canadá³⁸.

Ao simular a instituição de uma tributação do carbono no Brasil, estudo elaborado pelo Centro de Pesquisa em Macroeconomia das Desigualdades da USP (Made) propôs, como medida compensatória, a neutralização desse efeito regressivo por meio de programas de transferência de renda, calculando que seria necessário ressarcir totalmente os 34% mais pobres da população a fim de evitar o aumento da desigualdade medida pelo índice de Gini por meio da ampliação do Programa Bolsa Família, seja aumentando-se o valor da parcela, ou do número de beneficiários. O estudo ainda aprofundou sua análise e sugeriu que, diante de um saldo remanescente da referida exação, seria possível a criação de um fundo que promovesse investimentos públicos de matiz ambiental³⁹.

Dado que a principal função do *cashback* é reduzir a regressividade dos tributos sobre o consumo, vislumbra-se incoerência na exclusão do imposto seletivo dessa ferramenta. O imposto seletivo foi introduzido no sistema tributário nacional a partir da mesma EC n. 132/2023, que trouxe o *cashback* e incidirá sobre a extração, produção, importação e comercialização de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente. Assim, apesar de os consumidores finais não serem qualificados como contribuintes de direito, certamente sofrerão com o provável repasse do aumento de ônus tributário nos preços dos itens direta ou indiretamente gravados pelo imposto seletivo.

Os seguintes itens têm sido apontados para sofrerem a incidência: veículos; embarcações e aeronaves; produtos fumígenos; bebidas alcoólicas; bebidas açucaradas; bens minerais; e a categoria “concursos de prognósticos e *fantasy games*”. Veja-se que se trata de imposto regressivo, uma vez que terá alíquota aplicada de forma indiferente a produtos e serviços que sejam consumidos, inclusive, pela população de baixa renda. Portanto, essa população será afetada desproporcionalmente quando comparada com a população de classe média e alta. Daí surge a questão: é justo que a população de baixa renda pague proporcionalmente mais tributo em razão dos potenciais danos ambientais e de saúde causados pelos produtos que consome?

A resposta parece ser negativa. Os mais pobres já sofrem em maior medida com os efeitos deletérios à saúde e ao meio ambiente que os bens e serviços cau-

³⁸ SANTOS, Flávio Felipe Pereira Vieira dos; SCABORA, Filipe Casellato. Tributação ambiental e extrafiscalidade no Brasil: incentivos fiscais e regressividade da Tributação Verde. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, IBDT, n. 52, ano 40, 3º quadrimestre 2022. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2216/2052>. Acesso em: 25 jun. 2024.

³⁹ MARQUES, Pedro Romero; RIBAS, Theo; CARVALHO, Laura. Como neutralizar os efeitos regressivos de uma tributação sobre carbono no Brasil. Centro de Pesquisa em Macroeconomia das Desigualdades – Made. *Nota de Política Econômica* n. 5, dez. 2020. Disponível em: <https://madeusp.com.br/publicacoes/artigos/como-neutralizar-os-efeitos-regressivos-de-uma-tributacao-sobre-carbono-no-brasil/>. Acesso em: 24 jun. 2024.

sam, apesar de não serem responsáveis pela maior parcela de consumo, que é composta pelas pessoas de classe média e alta.

Por todo o exposto, dado que a redação da EC n. 132/2023 não veda a inclusão dos itens sujeitos ao imposto seletivo na sistemática de devoluções personalizadas, o uso de *cashback*, inclusive quando do consumo de itens sujeitos ao imposto seletivo, seria a forma de neutralizar os impactos do aumento de carga fiscal por meio de política direcionada apenas aos que de fato se encaixem em categoria mais vulnerável, pelo que deveria ser suprimida da proposta legislativa o disposto no art. 111, parágrafo único, I.

4. Conclusão

A reforma tributária do consumo introduziu na Constituição princípios de proteção ambiental no âmbito tributário e financeiro. Como resultado prático, foi prevista a instituição de imposto seletivo sobre a produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente.

Mesmo que ainda não tenha sido publicada a lei complementar que irá de fato instituir o imposto seletivo, a configuração que tem sido formulada nas propostas parlamentares mostra algumas escolhas que reduzem o potencial protetivo do imposto. Por exemplo, foram exonerados de sua incidência insumos e produtos agrícolas e produtos de higiene e limpeza.

Por outro lado, é acertada a escolha por atingir os mercados de extração e produção de bens minerais e petróleo, uma vez que as cargas tributárias efetivas atuais são baixas ante o impacto ambiental e o lucro que essas atividades são capazes de realizar.

Por fim, tratando-se de imposto com efeitos regressivos, seria aconselhável que o imposto seletivo fosse inserido na sistemática de *cashback* prevista na EC n. 132/2023, a exemplo de outros países que implementaram formatos similares.

Referências

- ABRAHAM, Marcus. *Curso de direito tributário brasileiro*. Available from: Vital-Source Bookshelf, Grupo GEN, 2017.
- ABRAHAM, Marcus. Taxação da energia solar. Retrocesso na sustentabilidade ambiental. *Jornal O Globo*, 2020. Disponível em: <https://oglobo.globo.com/blogs/fumus-boni-iuris/post/2022/09/marcus-abraham-taxacao-de-energia-solar-retrocesso-na-sustentabilidade-ambiental.ghtml>. Acesso em: 24 jun. 2024.
- ÁVILA, Marcio. O crédito de carbono e a reforma tributária. *Brasil Energia*. Disponível em: <https://brasilenergia.com.br/petroleoegas/opiniaio/o-credito-de-carbono-e-a-reforma-tributaria>. Acesso em: 25 jun. 2024.
- BICHARA, Luiz Gustavo. A reforma tributária e suas incoerências, 2024. Disponível em: <https://www.bicharalaw.com.br/noticias/a-reforma-tributaria-e-suas-incoerencias>. Acesso em: 24 jun. 2024.

- BICHARA, Luiz Gustavo; CUNHA, Filipe Morais. A reforma tributária e o pecado-jaboticaba, 2023. Disponível em: <https://www.bicharalaw.com.br/noticias/a-reforma-tributaria-e-o-pecadojaboticaba>. Acesso em: 24 jun. 2024.
- BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 25 jun. 2024.
- BRASIL. Decreto n. 10.657, de 24 de março de 2021. Institui a Política de Apoio ao Licenciamento Ambiental de Projetos de Investimentos para a Produção de Minerais Estratégicos – Pró-Minerais Estratégicos, dispõe sobre sua qualificação no âmbito do Programa de Parcerias de Investimentos da Presidência da República e institui o Comitê Interministerial de Análise de Projetos de Minerais Estratégicos. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2021/Decreto/D10657.htm. Acesso em: 26 jun. 2024.
- BRASIL. Emenda Constitucional n. 132, de 20 de dezembro 2023, que altera o Sistema Tributário Nacional. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em: 25 jun. 2024.
- BRASIL. Lei n. 13.755, de 10 de dezembro de 2018. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/lei/113755.htm. Acesso em: 26 jun. 2024.
- BRASIL. Medida Provisória n. 1.205, de 30 de dezembro de 2023, com encerramento de vigência em 31 de maio de 2024. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2023-2026/2023/Mpv/mpv1205.htm#:~:text=mpv1205&text=Institui%20o%20Programa%20Mobilidade%20Verde%20e%20Inova%C3%A7%C3%A3o%20%2D%20Programa%20MOVER.&text=IV%20%2D%20Fundo%20Nacional%20de%20Desenvolvimento,conforme%20o%20disposto%20no%20art. Acesso em: 25 jun. 2024.
- BRASIL. Ministério de Minas e Energia. MME lança plataforma para acesso a projetos na política pró-minerais estratégicos. Disponível em: <https://www.gov.br/mme/pt-br/assuntos/noticias/mme-lanca-plataforma-para-acesso-a-projetos-na-politica-pro-minerais-estrategicos>. Acesso em: 25 jun. 2024.
- BRASIL. Receita Federal do Brasil. Introdução ao *Repetro-Sped*, dez. 2014. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/aduana-e-comercio-exterior/manuais/repetro/disposicoes-gerais-repetro-sped/introducao-repetro-sped>. Acesso em: 26 jun. 2024.
- BRASIL. Resolução do Conselho Nacional de Política Fazendária – Confaz. Convênio 101, de 1997, que concede isenção do ICMS nas operações com equipamentos e componentes para o aproveitamento das energias solar e eólica que especifica. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1997/CV101_97. Acesso em: 24 jun. 2024.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5.481 Distrito Federal. Ação direta de inconstitucionalidade. Prelimi-

- nares afastadas. Tributário. ICMS. Leis n. 4.117/2003 (Lei Noel) e 7.183/2015 (nova Lei Noel) do Estado do Rio de Janeiro. Extração de petróleo. Inconstitucionalidade. Ausência dos elementos “operação” e “circulação”, necessários para a incidência válida do imposto. Aplicação da imunidade tributária recíproca caso o vício anterior seja considerado inexistente. Requerente: ABEP – Associação Brasileira de Empresas de Exploração e Produção de Petróleo e Gás. Relator: Min. Dias Toffoli, 4 de maio de 2021. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15346309841&ext=.pdf>. Acesso em: 26 jun. 2024.
- BRASIL. Tribunal de Contas da União – TCU. Sumário Executivo. Resultados do Grupo de Trabalho sobre a reforma tributária, 2023. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/resultados-do-grupo-de-trabalho-sobre-a-reforma-tributaria.htm>. Acesso em: 25 jun. 2024.
- CEPEA. Superintendência Técnica da CNA. PIB do agronegócio fecha 2023 com queda de 2,99%. Confederação da Agricultura e Pecuária do Brasil – CNA. Brasília, 2024. Disponível em: https://cepea.esalq.usp.br/upload/kceditor/files/CT-PIB-AGRO_26.MAR.24.pdf. Acesso em: 24 jun. 2024.
- DUARTE, Maria Regina Paiva; SILVA, Gilliad; SOUSA, Jessica Costa. Aspectos tributários e fiscais na mineração da bauxita na Amazônia brasileira. Análise da empresa Mineração Rio do Norte, dez. 2022. Disponível em: https://www.latindadd.org/wp-content/uploads/2023/03/Aspectos-Tributarios_OK_.pdf. Acesso em: 21 jun. 2024.
- FERNANDES, Adriana. Imposto sobre o lucro da Petrobras é menor do que prevê taxa em vigor. *Estadão*, 21 jun. 2022. Disponível em: <https://www.estadao.com.br/economia/imposto-lucro-petrobras/>. Acesso em: 26 jun. 2024.
- FLEISCHER, Victor. Curb Your Enthusiasm for Pigovian Taxes, 68 *Vanderbilt Law Review* 1673 (2019). Disponível em: <https://scholarship.law.vanderbilt.edu/vlr/vol68/iss6/4>. Acesso em: 25 jun. 2024.
- GOBETTI, Sérgio Wulff. Seletividade do ICMS e tributação do petróleo: dois debates independentes que se atravessaram, 2022. Disponível em: <https://observatorio-politica-fiscal.ibre.fgv.br/politica-economica/outros/seletividade-do-icms-e-tributacao-do-petroleo-dois-debates-independentes>. Acesso em: 24 jun. 2024.
- IPCC. Summary for Policymakers. In: Climate Change 2023: Synthesis Report. Contribution of Working Groups I, II and III to the Sixth Assessment Report of the Intergovernmental Panel on Climate Change [Core Writing Team, H. Lee and J. Romero (eds.)]. Geneva, Switzerland. Disponível em: https://www.gov.br/mcti/pt-br/acompanhe-o-mcti/sirene/publicacoes/relatorios-do-ipcc/arquivos/pdf/copy_of_IPCC_Longer_Report_2023_Portugues.pdf. Acesso em: 4 jun. 2024.

- KOLESNIKOFF, Anne; BROWN, Cassandra. State oil and gas severance taxes. Disponível em: <https://www.ncsl.org/energy/state-oil-and-gas-severance-taxes>. Acesso em: 25 jun. 2024.
- KRUGMAN, Paul; WELLS, Robin. Economics. New York: New Publishers, 2009, *apud* SANTOS, Flávio Felipe Pereira Vieira dos; SCABORA, Filipe Casellato. Tributação ambiental e extrafiscalidade no Brasil: incentivos fiscais e regressividade da Tributação Verde. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, IBDT, n. 52, ano 40, 3º quadrimestre 2022. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2216/2052>. Acesso em: 25 jun. 2024.
- LEÃO, Rafael; RABELO, Rodrigo. *A extensão da cadeia produtiva da economia mineral no PIB brasileiro*. Rio de Janeiro: Ipea, dez. 2023 (Texto para Discussão n. 2950). Disponível em: https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/12702/1/TD_2950_web.pdf. Acesso em: 24 jun. 2024.
- MARQUES, Pedro Romero; RIBAS, Theo; CARVALHO, Laura. Como neutralizar os efeitos regressivos de uma tributação sobre carbono no Brasil. Centro de Pesquisa em Macroeconomia das Desigualdades – Made. *Nota de Política Econômica* n. 5, dez. 2020. Disponível em: <https://madeusp.com.br/publicacoes/artigos/como-neutralizar-os-efeitos-regressivos-de-uma-tributacao-sobre-carbono-no-brasil/>. Acesso em: 24 jun. 2024.
- MATHIAS, João Felipe Cury Marinho; YOUNG, Carlos Eduardo Frickman; COUTO, Lilia Caiado; ALVARENGA JUNIOR, Márcio. *Green New Deal* como estratégia de desenvolvimento pós-pandemia: lições da experiência internacional. *Revista Tempo do Mundo* n. 26, ago. 2021. Disponível em: <https://www.ipea.gov.br/revistas/index.php/rtm/article/view/313/298>, *apud* SANTOS, Flávio Felipe Pereira Vieira dos; SCABORA, Filipe Casellato. Tributação ambiental e extrafiscalidade no Brasil: incentivos fiscais e regressividade da Tributação Verde. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, IBDT, n. 52, ano 40, 3º quadrimestre 2022. Disponível em: https://bdjur.stj.jus.br/jspui/bitstream/2011/172178/7.tributacao_ambiental_extrafiscalidade_santos.pdf. Acesso em: 3 jun. 2024.
- MISHRA, Sushree. Climate Change's Unequal Burden: Why Do Low-Income Communities Bear the Brunt? *Earth Org*. Disponível em: <https://earth.org/climate-changes-unequal-burden-why-do-low-income-communities-bear-the-brunt/>. Acesso em: 25 jun. 2024.
- OECD. Poverty and climate change reducing the vulnerability of the poor through adaptation. Disponível em: <https://www.oecd.org/env/cc/2502872.pdf>. Acesso em: 25 jun. 2024.
- POTENZA, R. *et al.* *Análise das emissões de gases de efeito estufa e suas implicações para as metas climáticas do Brasil 1970-2021*. Brasília: SEEG, 2023. Disponível em: <https://energiaeambiente.org.br/wp-content/uploads/2023/04/SEEG-10-anos-v5.pdf>. Acesso em: 25 jun. 2024.

- RIBEIRO, Luiz Carlos de Santana; FREITAS Lucio Flavio da Silva; CARVALHO, Julia Trindade Alves; FILHO, João Damásio de Oliveira. Aspectos econômicos e ambientais da reciclagem: um estudo exploratório nas cooperativas de catadores de material reciclável do Estado do Rio de Janeiro. *Scielo. Nova Economia*. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/neco/a/gkxxQTpNy5Mz68cXYb8Y-w9p/?lang=pt#>. Acesso em: 25 jun. 2024.
- SANTOS, Flávio Felipe Pereira Vieira dos; SCABORA, Filipe Casellato. Tributação ambiental e extrafiscalidade no Brasil: incentivos fiscais e regressividade da Tributação Verde. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, IBDT, n. 52, ano 40, 3º quadrimestre 2022. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2216/2052>. Acesso em: 25 jun. 2024.
- TORRES, Heleno Taveira. Desenvolvimento, meio ambiente e extrafiscalidade no Brasil. *Videre*, Dourados, MS, n. 6, ano 3, jul./dez. 2011. Disponível em: https://ojs.ufgd.edu.br/index.php/videre/article/view/2255/pdf_148. Acesso em: 25 jun. 2024.