

# **Pontos polêmicos relativos ao IBS-CBS e ao imposto sobre bens que prejudicam a saúde e o meio ambiente**

**Luís Cesar Souza de Queiroz**

Professor Titular de Direito Financeiro e Tributário da Universidade do Estado do Rio de Janeiro – UERJ. Pós-Doutor em Filosofia pela Universidade Federal do Rio de Janeiro – UFRJ. Procurador Regional da República.

**Sumário:** Considerações iniciais. Parte I - IBS e CBS. 1. Lei instituidora do IBS e da CBS. 2. Fato gerador do IBS e da CBS – significado de “operações” e de “adquirente de direito”. 3. IBS-CBS – a não cumulatividade é plena, exceto quanto ao “uso ou consumo pessoal”. Parte II - Imposto sobre produção, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente. 1. Natureza jurídica duvidosa: imposto “seletivo”, “extrafiscal” ou “sobre o pecado” (*sin tax*)? 2. Fato gerador, matéria tributável amplíssima, *bis in idem* e cumulatividade. 3. Exclusão de garantias constitucionais: anterioridade de exercício e legalidade tributária materialmente qualificada (alíquota). Considerações finais.

## **1. Considerações iniciais**

A sociedade brasileira passa por um momento muito especial. Depois de muitos anos de intensos estudos e debates, avizinha-se uma relevante alteração no sistema tributário nacional, especialmente quanto à tributação relativa ao consumo.

Nesse breve trabalho, objetiva-se examinar apenas alguns aspectos que têm suscitado controvérsias entre estudiosos, operadores do direito, agentes econômicos, agentes políticos, entre outros.

O momento não é o ideal para trabalhos dessa natureza, pois a matéria ainda está em ebulição no próprio Poder Legislativo. No dia 07 de julho de 2023, a Câmara dos Deputados aprovou o texto da PEC 45/2019 (doravante denominada PEC-CD). No dia 08 de novembro de 2023, o Senado Federal aprova, com alterações, o texto

da PEC 45/2019 (doravante denominada PEC-SF), o que demanda um retorno da referida PEC para a Câmara dos Deputados.

É nesse cenário e momento (dia seguinte ao da aprovação da PEC-SF) que são apresentadas algumas reflexões, que se espera possam ser de algum modo úteis para os debates e estudos mais profundos que estão por vir. Como já tive oportunidade de dizer em outro momento<sup>1</sup>, as manifestações adiante apresentadas pretendem ser coerentes, consistente e responsáveis.

## **Parte I - IBS e CBS**

### **1. Lei instituidora do IBS e da CBS**

É recomendável que a elaboração de qualquer texto jurídico evite as situações que possam suscitar fundadas dúvidas interpretativas, principalmente quando essas dúvidas são muito relevantes e podem ser facilmente superáveis. Essa indesejável situação de insegurança normativa ocorre no tocante à determinação de qual o instrumento normativo que deve veicular o IBS e a CBS: se lei complementar ou lei ordinária. A incorreta utilização do instrumento normativo pode acarretar a inconstitucionalidade formal da norma veiculada.

A PEC-CD é bastante clara quanto ao procedimento a ser adotado para a instituição do IBS. O IBS deve ser instituído por meio de lei complementar. O art. 1º da PEC dispõe que “A Constituição Federal passa a vigorar com as seguintes alterações”, entre as quais destaca-se que foram acrescentados o § 3º ao art. 61, bem como o art. 156-A.

O § 3º do art. 61 indica que o IBS será instituído por lei complementar à medida que alude à iniciativa de “lei complementar” para tratar do imposto previsto no art. 156-A (no caso, o IBS). Por sua vez, o art. 156-A elimina qualquer dúvida que pudesse existir ao dispor expressamente que “Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços”. Eis o teor dos aludidos dispositivos:

“Art. 61. ....

---

<sup>1</sup> QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Interpretação e aplicação tributárias – contribuições da hermenêutica e de teorias da argumentação*. Rio de Janeiro: 2021, p. 381 e ss.

§ 3º A iniciativa de **lei complementar** que trate do imposto previsto no **art. 156-A** também caberá ao Conselho Federativo do Imposto sobre Bens e Serviços a que se refere o art. 156-B.

(...)

(...)

**Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.” (g.n.)**

Se a PEC-CD é clara ao exigir lei complementar para instituir o IBS, o mesmo não se pode dizer quanto à instituição da CBS. Diversamente do que ocorre ao dispor sobre o IBS, a PEC adota técnica, no mínimo, ambígua, quiçá contraditória, ao prever de que forma a CBS será instituída.

Por força do art. 1º da PEC-CD, ficam acrescentados o inciso V e o § 17 ao art. 195. Segundo o *caput* do art. 195 da Constituição, a seguridade social será financiada por toda a sociedade, em especial por meio de contribuições sociais indicadas nos incisos deste artigo. O inciso V alude à novel CBS e, ao fazê-lo, adota a seguinte expressão “nos termos de lei complementar”. Já o § 17, utiliza apenas a palavra “lei” para se referir às hipóteses de devolução da CBS. Eis os termos dos dispositivos citados:

**Art. 195.** .....

.....

V – sobre bens e serviços, **nos termos de lei complementar**;

(...)

§ 17. **Lei** estabelecerá as hipóteses de devolução da contribuição prevista no inciso V a pessoas físicas, inclusive em relação a limites e beneficiários, com o objetivo de reduzir as desigualdades de renda. (g.n.)

A técnica adotada na redação desses dois dispositivos pode sugerir que a CBS deverá ser instituída “nos termos de lei complementar”, segundo o disposto por lei complementar, o que é diferente de dispor que será instituída por meio de lei complementar. Nesse sentido, a instituição da CBS poderia se dar por meio de uma lei ordinária, que deveria assim proceder “nos termos de lei complementar”, segundo os critérios previstos em lei complementar, tal como acontece com os impostos discriminados na Constituição, por força do disposto no seu art. 146, inciso III, alínea “a”. Há que se lembrar que semelhante questão foi suscitada a partir da redação originária da Constituição ao tratar do imposto sobre grandes fortunas, oportunidade que também foi usada a expressão “nos termos de lei complementar”<sup>2</sup>. A partir do uso desta técnica, posições divergentes foram apresentadas. Uns entenderam que a instituição do imposto

---

<sup>2</sup> Constituição:

“Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

(...)

VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.”

sobre grandes fortunas deveria ser feita por lei ordinária segundo os termos prescritos por lei complementar, tal como ocorre com relação aos demais impostos referidos pelo mesmo art. 153. Outros conceberam que o imposto sobre grandes fortunas deveria ser instituído diretamente por lei complementar.

Reforça o primeiro entendimento (a instituição da CBS deveria ser feita por lei ordinária segundo os termos prescritos por lei complementar) o fato de o §17 do art. 195 aludir somente à “lei”. Insta lembrar que segundo entendimento do Supremo Tribunal Federal quando a Constituição usa apenas a expressão “lei”, sem o qualificador “complementar”, basta lei ordinária para dispor a respeito. Eis um elucidativo precedente do Pleno do Supremo Tribunal Federal<sup>3</sup> nesse sentido:

Recurso Extraordinário. Direito Tributário. Direito Administrativo. PIS/COFINS. Serviços de telecomunicações. Concessão de serviços públicos. Equilíbrio econômico-financeiro. Política tarifária. 2. Exigência de lei complementar para o repasse de contribuições aos usuários de serviço público. Desnecessidade. Inteligência do art. 146, III, a, da Constituição Federal. 3. **Reserva de lei complementar apenas nos casos taxativamente indicados na Constituição Federal.** 4. Não há reserva de lei complementar para a definição de fatos geradores, bases de cálculo e sujeitos passivos das contribuições previstas no art. 149 da CF/1988. Conformidade com a jurisprudência da Corte. 5. O repasse do PIS/COFINS nas faturas de telefonia não altera a matriz de incidência tributária das contribuições. Distinção entre contribuinte de direito e contribuinte de fato. 6. O repasse do PIS/COFINS ao consumidor nas faturas do serviço de telefonia, nos termos do art. 9º, §3º, da Lei 8.987/1995, não ofende a Constituição Federal. 7. Recurso Extraordinário a que se nega provimento. (g.n.)

Por outro lado, a própria PEC-CD, em momento diverso, indica que a instituição da CBS deverá ser feita diretamente por meio de lei complementar. Eis a redação adotada no art. 9º, caput, e §1º, da PEC-CD:

**Art. 9º** A lei complementar que instituir o imposto de que trata o art. 156-A e a contribuição de que trata o art. 195, V, ambos da Constituição Federal, poderá prever os regimes diferenciados de tributação de que trata este artigo, desde que sejam uniformes em todo o território nacional e sejam realizados os respectivos ajustes nas alíquotas de referência com vistas a reequilibrar a arrecadação da esfera federativa.

§ 1º Lei complementar definirá as operações com bens ou serviços sobre as quais as alíquotas dos tributos de que trata o caput serão reduzidas em 60% (sessenta por cento), referentes a: (g.n.)

Conceber que a CBS deve ser instituída diretamente por lei complementar, tal como previsto no caput do art. 9º da PEC-CD, parece ser consonante com o disposto

---

<sup>3</sup> RE 1053574. Repercussão Geral – Mérito (Tema 415). Órgão julgador: Tribunal Pleno. Relator: Min. GILMAR MENDES. Julgamento: 25/10/2019. Publicação: 22/11/2019.

na redação prevista por esta PEC para o art. 149-B<sup>4</sup> e para o §15 do art. 195<sup>5</sup> da Constituição, segundo a qual o IBS e a CBS terão os mesmos: fatos geradores, bases de cálculo, hipóteses de não incidência e sujeitos passivos; imunidades; regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação; e regras de não cumulatividade e de creditamento. Além disso, no contexto das imunidades, pelo disposto no parágrafo único do art. 149-B, tanto ao IBS quanto à CBS não serão aplicados o disposto no art. 195, § 7º.

Vale observar que esse é o entendimento externalizado pelo Ministério da Fazenda, como é possível atestar a partir da consulta ao sítio do Ministério da Fazenda no ponto relativo às “Perguntas e Respostas” sobre a Reforma Tributária<sup>6</sup>. Na resposta à pergunta nº 3 (“Quais as principais alterações promovidas pela Reforma Tributária?”), cabe destacar a seguinte passagem:

- O IBS e a CBS terão administração separada, mas terão regras harmônicas entre si, pois uma lei complementar única definirá para ambos os mesmos:
- Fatos geradores, bases de cálculo, hipóteses de não incidência e sujeitos passivos;
  - Imunidades;
  - Regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação; e
  - Regras de não cumulatividade e creditamento.

Assim, por uma interpretação sistemática da PEC-CD, soa adequado compreender que a CBS não apenas deve ser instituída diretamente por lei complementar, mas também pela mesma lei complementar que dispõe sobre o IBS, o que vai ao encontro do propósito de o IBS e a CBS terem, salvo exceções expressamente previstas na PEC-CD, o mesmo regime jurídico. A fim de afastar quaisquer dúvidas ou futuras discussões judiciais, seria recomendável que a PEC-CD dispusesse, de forma clara, que a CBS deve ser instituída por lei complementar e, idealmente, pela mesma lei complementar que dispõe sobre o IBS.

---

<sup>4</sup> “Art. 149-B. Os tributos previstos no art. 156-A e no art. 195, V, terão os mesmos:

I – fatos geradores, bases de cálculo, hipóteses de não incidência e sujeitos passivos;

II – imunidades;

III – regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação; e

IV – regras de não cumulatividade e de creditamento.

Parágrafo único. Para fins do disposto no inciso II, serão observadas as imunidades previstas no art. 150, VI, não se aplicando a ambos os tributos o disposto no art. 195, § 7º.” (NR)”

<sup>5</sup> “Art. 195. ....

.....  
V – sobre bens e serviços, nos termos de lei complementar.  
.....

§ 15. Aplica-se à contribuição prevista no inciso V do disposto no art. 156-A, § 1º, I a VI, VIII, X a XII, § 3º, § 5º, II, III, V, VI e IX, e §§ 6º a 10.”

<sup>6</sup> Endereço eletrônico: “<https://www.gov.br/fazenda/pt-br/acao-a-informacao/acoes-e-programas/reforma-tributaria/perguntas-e-respostas>”. Acesso em 09/11/2023.

Por sua vez, tomando como referência o disposto na PEC-SF, a situação encontra-se mais bem definida no sentido de ser necessária a instituição da CBS por meio de lei complementar.

Apesar de ainda ser mantido o uso da expressão “nos termos de lei complementar” na redação do inciso V do art. 195, há uma relevante alteração promovida pelo Senado Federal. Foi adotada a sugestão que venho apresentando em congressos e seminários, dentro e fora do Brasil, no sentido de ficar exposto que a CBS será instituída não apenas por lei complementar, mas também pela mesma lei complementar relativa à instituição do IBS. Eis o teor do referido dispositivo da PEC-SF:

Art. 195. ....  
.....  
V – sobre bens e serviços, nos termos de lei complementar.  
.....  
§ 15. A contribuição prevista no inciso V será instituída pela mesma lei complementar de que trata o art. 156-A e poderá ter sua alíquota fixada em lei ordinária. (g.n.)

Espera-se que esta alteração promovida pelo Senado Federal seja a que finalmente prevaleça. A expressa determinação de que a CBS e o IBS serão instituídos por lei complementar e pela mesma lei complementar confere segurança hermenêutica e evita as indesejáveis disputas administrativas e judiciais.

## **2. Fato gerador do IBS e da CBS – significado de “operações” e de “adquirente de direito”**

Algumas dúvidas têm surgido acerca do significado das expressões “operações” e “adquirente”, presentes, respectivamente, na redação proposta para os incisos I e VIII do §1º do art. 156-A tanto da PEC-CD quanto da PEC-SF<sup>7</sup>.

---

<sup>7</sup> Segundo a PEC-CD:

“Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

§ 1º O imposto previsto no caput atenderá ao seguinte:

I – incidirá sobre operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços;

(...)

VIII – com vistas a observar o princípio da neutralidade, será não cumulativo, compensando-se o imposto devido pelo contribuinte com o montante cobrado sobre todas as operações nas quais seja adquirente de bem, material ou imaterial, inclusive direito, ou serviço, excetuadas exclusivamente as consideradas de uso ou consumo pessoal, nos termos da lei complementar, e as hipóteses previstas nesta Constituição;”.

Segundo a PEC-SF:

“Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios.

§ 1º O imposto previsto no caput será informado pelo princípio da neutralidade e atenderá ao seguinte:

I – incidirá sobre operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços;

(...)

O termo “operações” é usado para indicar a materialidade do IBS, isto é, para indicar qual o fato gerador (abstrato) e a base de cálculo que podem constar da norma instituidora do IBS. O uso do termo “operações” não é uma novidade no contexto da demarcação material da competência tributária, à medida que já foi assim utilizado, por diversas vezes, na redação original da Constituição, mais especificamente, quando foi apontada a materialidade do IOF (no inciso V do art. 153), bem como quando foi disposto sobre o próprio ICMS, provável antecessor do IBS (no inciso II do art. 155 e em vários outros pontos relacionados ao ICMS, p. ex., por mais 17 vezes no próprio art. 155 e por 2 vezes no art. 158). Eis o teor do inciso VII do art. 153 e do inciso II do art. 155 da Constituição:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

(...)

V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

(...)

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

O termo “operações” foi, pela primeira vez, usado no contexto constitucional de atribuição de competência tributária pela Emenda Constitucional nº 18/1965, que alterou a disciplina do sistema tributário nacional previsto pela Constituição de 1946. Isso igualmente se deu ao dispor sobre o IOF (inciso I do art. 14<sup>8</sup>) e o então ICM (art. 12<sup>9</sup>). A Constituição de 1967 (e a EC nº 1/1969) também utilizou o termo “operações” no âmbito do IOF (inciso VI do art. 22<sup>10</sup>) e do ICM (inciso II do art. 24<sup>11</sup>). Relativamente à materialidade do ICM e ao uso do termo “operações” no âmbito do ICM, já à época da

---

VIII – será não cumulativo, compensando-se o imposto devido pelo contribuinte com o montante cobrado sobre todas as operações nas quais seja adquirente de bem, material ou imaterial, inclusive direito, ou de serviço, excetuadas exclusivamente as consideradas de uso ou consumo pessoal especificadas na lei complementar, e as hipóteses previstas nesta Constituição; ”.

<sup>8</sup> “Art. 14. Compete à União o imposto:

I - sobre operações de crédito, câmbio e seguro, e sobre operações relativas a títulos e valores mobiliários;”

<sup>9</sup> “Art. 12. Compete aos Estados o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por comerciantes, industriais e produtores.

§ 1º A alíquota do imposto é uniforme para todas as mercadorias, não excedendo, nas operações que as destinem a outro Estado, o limite fixado em resolução do Senado Federal, nos termos do disposto em lei complementar.”

<sup>10</sup> “Art 22 - Compete à União decretar impostos sobre:

(...)

VI - operações de crédito, câmbio, seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;”

<sup>11</sup> “Art 24 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal decretar impostos sobre:

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos, na forma do art. 22, § 6º, realizadas por produtores, industriais e comerciantes.”

Constituição de 1967 e do Decreto -lei nº 406/1968, Aliomar Baleeiro<sup>12</sup> assim se manifestou:

MODALIDADES DO FATO GERADOR: — SAÍDA. •

— Restaurado o inciso II, do art. 52 pelo art. 1.º, II do dec.-lei n.º 406 de 31-12-1968, há quatro modalidades de fato gerador do I.C.M. A primeira, a mais geral e importante, é o fato de sair a mercadoria do estabelecimento comercial, industrial ou produtor. Isso acontece normalmente pelo negócio da compra e venda, mas pode ocorrer por outro contrato ou fato juridicamente relevante, isto é, por uma "operação" jurídica e econômica com valor definido ou não. É prevista esta última hipótese pelo art. 2º, III, do dec.-lei 406/68. A saída das mercadorias para voltar (caso de reparos etc.), ou para outro estabelecimento do dono no mesmo local, não é "operação".

O termo “operações” aponta para a noção de um negócio que envolva a circulação de mercadorias, no caso do então ICM, ou de mercadorias e certos serviços, no caso do atual ICMS. O Supremo Tribunal Federal assentou que esta circulação é jurídica e que necessariamente envolve a transferência de titularidade. Eis o que consta da ementa do ARE 1255885 RG<sup>13</sup>:

Recurso extraordinário com agravo. Direito Tributário. Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). Deslocamento de mercadorias. Estabelecimentos de mesma titularidade localizados em unidades federadas distintas. Ausência de transferência de propriedade ou ato mercantil. Circulação jurídica de mercadoria. Existência de matéria constitucional e de repercussão geral. Reafirmação da jurisprudência da Corte sobre o tema. Agravo provido para conhecer em parte do recurso extraordinário e, na parte conhecida, dar-lhe provimento de modo a conceder a segurança. Firmada a seguinte tese de repercussão geral: Não incide ICMS no deslocamento de bens de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte localizados em estados distintos, visto não haver a transferência da titularidade ou a realização de ato de mercancia.

Neste julgamento foi fixada a seguinte Tese para o Tema 1099:

Não incide ICMS no deslocamento de bens de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte localizados em estados distintos, visto não haver a transferência da titularidade ou a realização de ato de mercancia.

A adequada construção de sentido da expressão “operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços” é realizada com a consideração do disposto no inciso VIII do §1º do art. 156-A, que dispõe da aplicação do princípio da não cumulatividade para o *adquirente*. *In verbis*:

#### PEC-CD

VIII – com vistas a observar o princípio da neutralidade, será não cumulativo, compensando-se o imposto devido pelo contribuinte com o montante cobrado sobre todas

---

<sup>12</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 10. ed. rev. e atualizada por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: 1984, p. 219-220.

<sup>13</sup> “Art 24 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal decretar impostos sobre:

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos, na forma do art. 22, § 6º, realizadas por produtores, industriais e comerciantes.”



as operações nas quais seja adquirente de bem, material ou imaterial, inclusive direito, ou serviço, excetuadas exclusivamente as consideradas de uso ou consumo pessoal, nos termos da lei complementar, e as hipóteses previstas nesta Constituição;

#### **PEC-SF**

VIII – será não cumulativo, compensando-se o imposto devido pelo contribuinte com o montante cobrado sobre todas as operações nas quais seja adquirente de bem, material ou imaterial, inclusive direito, ou de serviço, excetuadas exclusivamente as consideradas de uso ou consumo pessoal especificadas na lei complementar, e as hipóteses previstas nesta Constituição;

Assim, a utilização da expressão “operações nas quais seja adquirente de bem, material ou imaterial, inclusive direito, ou serviço” revela que operações com bens ou serviços são as que envolvem a realização de ato ou negócio em que ocorre a aquisição de bens ou direitos.

Dúvidas surgiram acerca da correção de se falar em “adquirente de bem, material ou imaterial, inclusive direito, ou serviço”. Há que sustente a ideia de que o uso do termo adquirente poderia representar uma indevida restrição, pois a referência a “adquirente” demandaria a existência de aquisição apenas da propriedade. Esse entendimento não é adequado. O termo adquirente, em rigor, é igualmente aplicável a qualquer situação em que alguém (adquirente) adquira um direito, seja este o direito de propriedade, que é apenas uma das espécies de direito real, seja qualquer outro direito, de natureza pessoal (p. ex., o direito adquirido com a locação) ou real (p. ex., o direito adquirido com o usufruto), o que revela a atribuição de uma competência tributária bastante ampla sob a perspectiva material (grande amplitude da matéria tributável) no tocante ao IBS e à CBS, o que, se aprovada a PEC da reforma tributária, demandará do legislador complementar uma cuidadosa delimitação daquilo que será efetivamente objeto de tributação.

### **3. IBS-CBS – a não cumulatividade é plena, exceto quanto ao “uso ou consumo pessoal”**

O significado da expressão “uso ou consumo pessoal” no contexto da disciplina da não cumulatividade do IBS e da CBS tem suscitado discussões. Reitera-se a transcrição da redação prevista para o art. 156-A, §1º, inciso VIII, tanto pela PEC-CD quanto pela PEC-SF:

#### **PEC-CD**

Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

§ 1º O imposto previsto no caput atenderá ao seguinte:

(...)

VIII – com vistas a observar o princípio da neutralidade, será não cumulativo, compensando-se o imposto devido pelo contribuinte com o montante cobrado sobre todas as operações nas quais seja adquirente de bem, material ou imaterial, inclusive direito, ou serviço, **excetuadas exclusivamente** as consideradas de **uso ou consumo pessoal**, nos termos da lei complementar, e as hipóteses previstas nesta Constituição; (g.n.)

#### PEC-SF

Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios.

§ 1º O imposto previsto no caput será informado pelo princípio da neutralidade e atenderá ao seguinte:

I – incidirá sobre operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços;

(...)

VIII – será não cumulativo, compensando-se o imposto devido pelo contribuinte com o montante cobrado sobre todas as operações nas quais seja adquirente de bem, material ou imaterial, inclusive direito, ou de serviço, **excetuadas exclusivamente** as consideradas de **uso ou consumo pessoal** especificadas na lei complementar, e as hipóteses previstas nesta Constituição; (g.n.)

Preliminarmente, convém observar que o disposto no referido inciso VIII também é aplicável à CBS, ante a expressa determinação contida na redação prevista para o §15 do art. 195 segundo a PEC-CD<sup>14</sup> ou para o §16 do art. 195 segundo a PEC-SF<sup>15</sup>.

A não cumulatividade prevista é bastante ampla ante a determinação de que poderá ser compensado o imposto devido pelo contribuinte com o montante cobrado “sobre todas as operações nas quais seja adquirente e bem, material ou imaterial, inclusive direito, ou serviço”. Isso representa uma medida facilitadora e simplificadora, à medida que discussões acerca de quais operações geram direito a crédito ficam superadas, pois quase todas geram esse direito. A ressalva com relação à não cumulatividade ampla, além das hipóteses previstas na Constituição, decorre da prescrição de que são “excetuadas

---

<sup>14</sup> Segundo a PEC-CD:

“Art. 195. ....

.....

V – sobre bens e serviços, nos termos de lei complementar;

(...)

§ 15. Aplica-se à contribuição prevista no inciso V o disposto no art. 156-A, § 1º, I a VI, **VIII**, X a XII, § 3º, § 5º, II, III, V, VI e IX, e §§ 6º a 10.” (g.n.)

<sup>15</sup> Segundo a PEC -SF:

“Art. 195. ....

.....

V – sobre bens e serviços, nos termos de lei complementar.

.....

(...)

§ 16. Aplica-se à contribuição prevista no inciso V o disposto no art. 156-A, § 1º, I a VI, **VIII**, X a XIII, § 3º, § 5º, II a VI, VIII e IX, e §§ 6º a 11 e 13.” (g.n.)

exclusivamente as consideradas de uso ou consumo pessoal, nos termos da lei complementar”.

O sentido da exclusão das operações de uso ou consumo pessoal para fins de geração de crédito para o contribuinte parece ser o de afastar aquelas operações que são realizadas para promover o uso ou consumo de pessoa que não seja o contribuinte, por exemplo, para proporcionar o uso ou consumo pessoal de um sócio, acionista ou diretor da empresa contribuinte. A fim de afastar dúvidas a respeito e possíveis discussões administrativas e judiciais, acarretando um aumento indesejado da litigiosidade, parece recomendável que esse sentido seja mais bem elucidado pela lei complementar.

## **Parte II - Imposto sobre produção, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente**

### **1. Natureza jurídica duvidosa: imposto “seletivo”, “extrafiscal” ou “sobre o pecado” (*sin tax*)?**

Mediante a inserção do inciso VIII ao art. 153, restou previsto tanto pela PEC-CD quanto pela PEC-SF um novo imposto de competência da União, o que se deu nos seguintes termos:

#### **PEC-CD**

Art. 1º A Constituição Federal passa a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 153. ....

.....

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

#### **PEC-SF**

Art. 1º A Constituição Federal passa a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 153. ....

.....

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

A partir dessa previsão, surgiram manifestações divergentes no que tange à caracterização desse novo imposto. Ora o consideram como um “imposto seletivo”, ora como um “imposto extrafiscal”, ora como um “imposto sobre o pecado”.

Convém analisar um pouco melhor o modo como esse novo *imposto sobre bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente* (doravante designado IBS-PSMA) está previsto nas PECs, a fim de construir adequadamente a sua natureza jurídica.

Antes de avançar nessa análise, convém destacar a diferença entre a PEC-CD e a PEC-SF quanto ao veículo normativo que disporá sobre tal imposto.

Segundo a PEC-CD, a instituição desse imposto se dará por meio de lei ordinária (inciso VIII do art. 195).

Já de acordo com a PEC-SF, a instituição se dará por lei complementar, salvo no que tange à fixação da alíquota, que se dará por lei ordinária (parte final do inciso VIII combinada com o inciso VII do §6º do art. 195<sup>16</sup>).

## 2. Fato gerador, matéria tributável amplíssima, *bis in idem* e cumulatividade

Segundo a redação proposta pela PEC-CD para o inciso VIII do art. 153 da Constituição, a União poderá instituir um imposto sobre a “produção, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente”.

Por sua vez, segundo a redação proposta pela PEC-SF para o inciso VIII do art. 153 da Constituição, a União poderá instituir um imposto sobre a “produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente”.

Além dessa diferença de redação do inciso VIII do art. 153, outras distinções relevantes entre o disposto pelas PECs merecem destaque, em especial quanto a quatro aspectos: matéria tributável amplíssima, *bis in idem*, cumulatividade e exclusões controversas.

Tanto a PEC-CD quanto a PEC-SF estabelecem uma grande amplitude da matéria tributável para o IBS-PSMA. A PEC-SF ampliou a matéria tributável em comparação com o previsto na PEC-CD, à medida que adiciona a figura da “extração”. Nota-se que o universo tributável se relaciona a situações atinentes a “bens e serviços

---

<sup>16</sup> Segundo a PEC-CD:

“Art. 153. ....

.....

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

.....

§ 6º O imposto previsto no inciso VIII terá finalidade extrafiscal e:

(...)

VII – terá suas alíquotas fixadas em **lei ordinária**, podendo ser específicas, por unidade de medida adotada, ou *ad valorem*.” (g.n.)

prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente”. Comentários têm surgido, com certa razão, que o universo de bens e serviços que causam, em algum grau, prejuízo à saúde e ao meio ambiente é excessivamente vasto, o que possibilitaria que esse imposto incidisse sobre quase todas as operações que envolvessem bens e serviços.

Se por um lado a PEC-SF ampliou a matéria tributável ao se referir à “extração”, por outro lado, introduz relevante determinação acerca da restrição do campo tributável. Trata-se da previsão contida no §6º do art. 153 de que esse imposto “terá finalidade extrafiscal”. Tal determinação representa importantíssimo vetor axiológico a informar a atuação do legislador infraconstitucional. A este caberá definir os bens e serviços que suscitarão essa tributação, como também a alíquota a ser adotada, ressalta-se, com o específico propósito de promover efeitos extrafiscais, quais sejam, a redução do consumo de determinados bens e serviços prejudiciais ao meio ambiente ou à saúde.

Assim, segundo a PEC-SF, esse imposto não se destina a ter natureza arrecadatória. Essa salutar previsão atinente ao caráter extrafiscal, contida apenas na redação da PEC-SF, é consonante com a preocupação de Senadores, conforme se atesta pelo esclarecimento contido no Parecer do Senador Eduardo Braga, relator da PEC-SF no Senado Federal:

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). Na medida em que as alíquotas deverão ser mais elevadas – o que é suficiente para o alcance dos objetivos de sua instituição –, não há necessidade de incidência plurifásica, por isso incluímos a restrição de monofasia para o Imposto Seletivo. Primando pela transparência fiscal, para facilitar o cálculo do tributo e o cumprimento de obrigações acessórias, o tributo deve ser calculado por fora, de modo que não integrará sua própria base tributável.

Justamente, neste ponto, **para restringir atividades poluentes e degradantes ao meio ambiente** é que propomos a extensão da incidência do imposto para atividades de extração, caso em que não interessará o destino do produto extraído (mercado interno ou estrangeiro). (g.n.)

Coerente e consistentemente com a determinação de caráter extrafiscal para esse imposto, foi previsto o afastamento da possibilidade de haver a tributação sobre as operações com energia elétrica e com telecomunicações, operações evidentemente essenciais para a população em geral (inciso I do §6º do art. 153). A PEC-SF igualmente afasta a possibilidade de haver a tributação sobre as operações com armas e munições, quando destinadas à administração pública.

Insiste-se: a determinação de que esse imposto terá caráter extrafiscal e que não pode haver a tributação sobre as operações com energia elétrica e com telecomunicações somente existe na PEC-SF, não existindo na PEC-CD, o que poderia tornar tal imposto um instrumento com causa extrafiscal, mas com forte finalidade fiscal, arrecadatória. Muito salutar, portanto, a alteração promovida pelo Senado Federal neste aspecto.

Sobre a possibilidade de haver o *bis in idem*, o que para muitos é algo tecnicamente não recomendável, tanto a PEC-CD quanto a PEC-SF estão em sintonia. Conforme o disposto no inciso III do §6º do art. 153 (segundo a PEC-CD) e no inciso VI do §6º do art. 153 (segundo a PEC-SF), esse imposto poderá ter o mesmo fato gerador e a mesma base de cálculo de outros tributos. Tal característica é reforçada pela redação conferida ao §3º do art. 155:

#### **PEC-CD**

Art. 155. ....

(...)

§ 3º À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do caput deste artigo e os arts. 153, I, II e VIII, e 156-A, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.

#### **PEC-SF**

Art. 155. ....

(...)

§ 3º À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do caput deste artigo e os arts. 153, I e II, e 156-A, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica e serviços de telecomunicações e, à exceção destes e do previsto no art. 153, VIII, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.

Sublinha-se a diferença no tocante à possibilidade de incidência sobre operações relativas à energia elétrica e serviços de telecomunicações: é possível, segundo a PEC-CD; mas não é possível de acordo com a PEC-SF.

Outro aspecto que merece destaque é o tratamento no tocante à cumulatividade e à possibilidade de haver multiplicidade de incidências. Nos termos da PEC-CD, a cumulatividade é possível, à medida que não há qualquer disposição assegurando a não cumulatividade, o que é agravado em razão de poder ocorrer a incidência toda vez que ocorrer a “produção, comercialização ou importação” mesmo que de um mesmo bem ou serviço. Diversamente, a PEC-SF ainda que não preveja a não cumulatividade, ao menos apresenta disposição no sentido de que tal imposto “incidirá uma única vez sobre o bem ou serviço” (inciso III do §6º do art. 153).

### **3. Exclusão de garantias constitucionais: anterioridade de exercício e legalidade tributária materialmente qualificada (alíquota)**

Acerca da exclusão de relevantes garantias constitucionais, vislumbra-se clara diferença de tratamento.

A PEC-CD prevê alteração na redação do §1º do art. 150, para os fins de afastar a aplicação do princípio da anterioridade de exercício ao IBS-PSMA. Trata-se de medida que pode provocar intensas discussões judiciais acerca da sua inconstitucionalidade, agravando grave quadro existente de excesso de litigiosidade. Importa lembrar que o Supremo Tribunal Federal, ao julgar a ADI 939, teve a oportunidade de assentar que o princípio da anterioridade representa uma cláusula pétrea, por se caracterizar como uma “garantia individual do contribuinte”:

Direito Constitucional e Tributário. Ação Direta de Inconstitucionalidade de Emenda Constitucional e de Lei Complementar. I.P.M.F. Imposto Provisório sobre a Movimentação ou a Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira - I.P.M.F. Artigos 5., par. 2., 60, par. 4., incisos I e IV, 150, incisos III, "b", e VI, "a", "b", "c" e "d", da Constituição Federal.

**1. Uma Emenda Constitucional, emanada, portanto, de Constituinte derivada, incidindo em violação a Constituição originária, pode ser declarada inconstitucional, pelo Supremo Tribunal Federal, cuja função precípua e de guarda da Constituição (art. 102, I, "a", da C.F.).**

**2. A Emenda Constitucional n. 3, de 17.03.1993, que, no art. 2., autorizou a União a instituir o I.P.M.F., incidiu em vício de inconstitucionalidade, ao dispor, no parágrafo 2. desse dispositivo, que, quanto a tal tributo, não se aplica "o art. 150, III, "b" e VI", da Constituição, porque, desse modo, violou os seguintes princípios e normas imutáveis (somente eles, não outros):**

**1. - o princípio da anterioridade, que é garantia individual do contribuinte (art. 5., par. 2., art. 60, par. 4., inciso IV e art. 150, III, "b" da Constituição);**

(...)

**4. Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada procedente, em parte, para tais fins, por maioria, nos termos do voto do Relator, mantida, com relação a todos os contribuintes, em caráter definitivo, a medida cautelar, que suspendera a cobrança do tributo no ano de 1993. (g.n.)**

Além disso, a PEC-CD prevê alteração na redação do §1º do art. 153, com o propósito de permitir ao Poder Executivo que, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, a alteração da alíquota do IBS-PSMA, o que representa a introdução de nova exceção ao princípio da legalidade materialmente qualificada, segundo o qual o fato gerador, o contribuinte, a base de cálculo e a alíquota dos tributos precisam ser previstos diretamente por lei<sup>17</sup>.

Sublinha-se que a PEC-SF não previu qualquer dessas exclusões, seja a relativa ao princípio da anterioridade seja a relativa ao princípio da legalidade

---

<sup>17</sup> QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Interpretação e aplicação tributárias – contribuições da hermenêutica e de teorias da argumentação*. Rio de Janeiro: 2021, p. 263-264.

materialmente qualificada. Mais um destaque positivo para a PEC-SF, que caminha tanto no sentido de preservar relevantes direitos e garantias fundamentais dos contribuintes, quanto no sentido de não fomentar a elevadíssima litigiosidade em matéria tributária.

#### **4. Considerações finais**

A reforma tributária que se pretende promover por meio da PEC-CD ou da PEC-SF apresenta um louvável propósito que é o de conferir maior simplicidade e racionalidade ao sistema tributário nacional, especialmente no tocante à tributação relacionada ao consumo.

Nota-se que se instaurou um profícuo processo de discussão de matéria tão cara à sociedade brasileira. As ideias iniciais acerca dessa reforma surgiram por iniciativa da sociedade civil, que fez chegar ao Parlamento brasileiro os anseios de mudança.

Digno de elogio todos que participaram desse árduo e longo processo.

Igualmente merecedor de elogio o debate levado a termo pelo Poder Legislativo. Tanto a Câmara dos Deputados quanto o Senado Federal empreenderam esforços no sentido de aperfeiçoar o sistema tributário brasileiro. Apesar de, para fins didáticos, falar-se em PEC-CD e PEC-SF, em verdade trata-se de medida que é fruto de árduo trabalho das duas Casas Legislativas. A PEC-SF trouxe aperfeiçoamentos com relação a temas previstos na PEC-CD. Contudo, inexistiria a PEC-CD acaso não existisse a PEC-CD. O diálogo entre a Câmara de Deputados e o Senado Federal em prol de uma melhoria no sistema tributário brasileiro está apenas no início. Não se vislumbra o alcance de uma Reforma Tributária ideal. Longe disso. Mas é certo que avanços foram obtidos.

A mudança na tributação relativa ao consumo representada pela criação de dois tributos – o IBS e a CBS – em substituição a cinco tributos – IPI, ICMS, ISS, PIS e COFINS –, aproxima o sistema brasileiro de sistemas tributários mais modernos e eficientes. É patente a melhoria no tratamento de importantes temas, tais como: (i) o da insegurança quanto à definição da competência tributária, decorrente, por exemplo, da dificuldade de se diferenciar mercadorias e serviços; (ii) o da desenfreada guerra fiscal entre Estados e entre Estados e Municípios; (iii) o da complexidade decorrente da existência de 27 legislações relativas ao ICMS e de mais de 5.000 legislações relativas ao ISS; (iv) o da complexidade referente ao sistema da não cumulatividade, ante a dificuldade quanto à identificação de critérios para a identificação de créditos.



Ocorrendo a promulgação da PEC (da PEC-CD ou da PEC-SF), inicia-se uma nova e importantíssima etapa: a elaboração da lei complementar que instituirá e disciplinará o IBS-CBS. Mais uma vez, sociedade civil e Poder Público precisam cooperar em prol da construção de um sistema racional e eficiente.

Sobre o IBS-PSMA – denominado por muitos de “imposto seletivo”, algumas palavras ainda precisam ser ditas.

De acordo com o sistema previsto pela PEC-CD, não parece adequado dizer que se trata de um “imposto seletivo”, nem de um “imposto extrafiscal”, nem de um “imposto sobre o pecado” (*sin tax*). Não é imposto seletivo, posto que, diversamente do que está atualmente previsto para o IPI (inciso I do §3º do art. 153 da Constituição), sua incidência não está informada pela essencialidade do bem ou serviço. Prova disso é a expressa possibilidade de incidir sobre operações com energia elétrica e com telecomunicações. Nestes casos, apesar de a essencialidade ser manifesta, o IBS-PSMA pode incidir.

Nos termos da PEC-CD, a fiscalidade, o caráter arrecadatório, é mais que potencial, é efetivo. Esse caráter fiscal-arrecadatório é decorrente do descompromisso com a essencialidade, da previsão de uma base tributável extremamente ampla, da possibilidade de incidir múltiplas vezes sobre operações com os mesmos bens e serviços, da inexistência das garantias da não cumulatividade, da anterioridade e da plena legalidade tributária materialmente qualificada e, ainda, de não se restringir a poucos bens reconhecidamente prejudiciais à saúde (p. ex., cigarro e bebida alcoólica), pelo que não parece adequado considerar que se trata de “imposto extrafiscal”, nem de “imposto sobre o pecado”.

Contudo, há que se destacar que a preocupação com esse gravoso caráter fiscal-arrecadatório não passou despercebido. As preocupações já existentes na Câmara dos Deputados somaram-se com as do Senado Federal, o que conduziu a um aperfeiçoamento. De acordo com a PEC-SF, o IBS-PSMA – terá caráter extrafiscal, não incidirá sobre as operações com energia elétrica e com telecomunicações, bem como incidirá uma única vez sobre o bem ou serviço.

O ideal, para afastar de vez um possível primário caráter ou uso fiscal-arrecadatório seria que, em vez de imposto, fosse criada uma contribuição especial, que, a par de poder desestimular certas operações com bens flagrantemente prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, tivesse o produto da sua arrecadação integralmente destinado à saúde ou à preservação e restauração do meio ambiente.

Como o ideal nem sempre se torna o possível, há que se reconhecer um aperfeiçoamento por parte da PEC-SF na estruturação do IBS-PSMA.

Enfim, que com coerência, consistência e responsabilidade caminhem essa e futuras reformas tributárias.