

Junho, 2023

NOTA TÉCNICA

Análise do substitutivo à Proposta de Emenda Constitucional nº 45/2019 sob as premissas da Reforma Tributária 3S: Saudável, Solidária e Sustentável

REFORMA TRIBUTÁRIA 3 S

Saudável – Solidária – Sustentável

FICHA TÉCNICA

Esta nota técnica foi elaborada por **Tathiane Piscitelli**, comissionada por **Oxfam Brasil e Inesc – Instituto de Estudos Socioeconômicos**. As organizações integram a articulação **Reforma Tributária 3S – Saudável, Solidária e Sustentável**, que preceitua uma reforma no sistema tributário nacional comprometida com a proteção do meio ambiente, da saúde pública e também como importante mecanismo de redução das desigualdades brasileiras. Em março de 2023, o Manifesto pela Reforma Tributária 3S foi lançado em Brasília, contando com o apoio de mais de 70 organizações da sociedade civil.

Saibam mais em: <https://pelacidadania.org.br/reforma-tributaria-3s>

INICIATIVA DA NOTA TÉCNICA

Oxfam Brasil (oxfam.org.br)

Inesc – Instituto de Estudos Socioeconômicos (inesc.org.br)

ACT Promoção da Saúde (actbr.org.br)

IDS – Instituto Democracia e Sustentabilidade (idsbrasil.org)

Publicada em 29 de junho de 2023

Para informações sobre a nota técnica: jefferson.nascimento@oxfam.org.br

SOBRE A AUTORA

Tathiane Piscitelli é doutora, mestre e bacharel em Direito pela Universidade de São Paulo. Professora do programa de Mestrado Profissional e dos cursos de pós-graduação FGV LAW lato sensu da FGV Direito SP. Autora de diversos artigos e capítulos de livros em direito tributário e financeiro, incluindo Argumentando pelas consequências no direito tributário e Limites à interpretação das normas tributárias. E-mail: tathiane.piscitelli@fgv.br

ASSINAM O MANIFESTO DA REFORMA TRIBUTÁRIA 3S

Abrale – Associação Brasileira de Linfoma e Leucemia

ACT Promoção da Saúde

ActionAid

Aliança para Alimentação Adequada e Saudável

AMAR Associação de Defesa do Meio Ambiente de Araucária

ANFIP – Associação dos Auditores Fiscais da Receita Federal

Articulação para o Monitoramento dos Direitos Humanos

Associação Brasileira de Saúde Coletiva

ABRALE – Associação Brasileira de Linfoma e Leucemia

ACD Associação Carioca dos Diabéticos

Associação de pequenos produtores rurais nova era

Associação Alternativa Terrazul

Associação Slow Food do Brasil

Alianima

Banquetazo

Biostatera Consultoria, Assessoria e Gestão Ambiental

Campanha Permanente Contra os Agrotóxicos e Pela Vida

Centro Dom Helder Camara de Estudos e Ação Social

Centro Internacional de Estudos e Pesquisas sobre a Infância

Centro Palmares de Estudos e Assessoria por Direitos

COESUS Coalizão Não Fracking Brasil

Coletivo de Assessoria Cirandas

Comitê Estudantil da Associação Brasileira de Enfermagem – Seção Minas Gerais

Comitê Gaúcho de Ação da Cidadania

Conselho Federal de Economia

Conselho Regional de Nutricionistas da 3ª Região

Conselho Regional de Nutricionistas da 10ª Região

Elo de Valores

FAOR – Fórum da Amazônia Oriental

FBOMS Fórum Brasileiro de ONGs e Movimentos Sociais para Desenvolvimento e Meio Ambiente

FENAFISCO – Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital

FIAN Brasil

Fórum Brasileiro de Soberania e Segurança Alimentar e Nutricional

Fórum Intersectorial para Combate às DCNTs no Brasil

Fórum Reg. de Economia Solidária e Cultura Popular do Norte e Noroeste Fluminense

Fórum dos Presidentes dos Conselhos Reg. de Nutricionistas

Fundación Avina

Gestos

GT Agenda 2030

Grito dos Excluídos Continental

Instituto Akatu

Instituto ARAYARA

Instituto Brasil Orgânico

Idec – Instituto Brasileiro de Defesa do Consumidor

Instituto Clima de Eleição

Instituto Paul Singer

Instituto Desiderata

IDS – Instituto Democracia e Sustentabilidade

Instituto Envolverde

Instituto Ethos de Empresas e Responsabilidade Social

INESC – Instituto de Estudos Socioeconômicos

Instituto Sociedade, População e Natureza

Instituto SeFaz

ISPN – Instituto Sociedade, População e Natureza

Instituto Terroá

Laboratório de Nutrição em Saúde Pública

LAPPLANE – Laboratório de Políticas Públicas e Planej. Educacional

LAVA UERJ – Laboratório de Vida Ativa

Mater Natura – Instituto de Estudos Ambientais

Movimento pela Saúde dos Povos Brasil

Movimento Todos Juntos Contra o Câncer

Movimento Urbano de Agroecologia MUDA

Núcleo de Pesquisa de Nutrição em Produção de Refeições da Universidade Federal

de Santa Catarina (NUPPRE-UFSC)

Observatório Políticas de Segurança Alimentar e Nutrição – UnB

OCM Observatório do Carvão Mineral

OPG Observatório do Petróleo E Gás

Rede de Mulheres Negras para Soberania e segurança Alimentar e Nutricional

RedeSSAN

Santa Food

Sindicato dos Nutricionistas do Estado de São Paulo

Sociedade Paulista de Pneumologia e Tisiologia

Pé de Feijão

Projeto Voluntário Ilha Zero

Oxfam Brasil

TOXISPHERA Associação de Saúde Ambiental

Transparência Brasil

WWF Brasil

SUMÁRIO

SUMÁRIO EXECUTIVO	4
I. CONSIDERAÇÕES INTRODUTÓRIAS: ESCOPO DA NOTA TÉCNICA	7
II. REFORMA TRIBUTÁRIA 3S: SAUDÁVEL, SOLIDÁRIA E SUSTENTÁVEL	8
III. SUBSTITUTIVO À PEC 45/2019: ANÁLISE CRÍTICA	13
1. Reforma Tributária Saudável	13
1.1. Imposto Seletivo: hipóteses de incidência e vinculação	13
1.2. Incentivos fiscais do IBS e CBS	15
1.3. Conclusões preliminares	18
2. Reforma Tributária Solidária	18
2.1. Garantia de progressividade ao sistema tributário: tributação mais adequada da renda e da propriedade	18
2.1.1. Tributação da propriedade: disposições relacionadas com o ITCMD, IPVA e IPTU	18
2.1.2. Tributação da renda	21
2.2. Redução da tributação da folha e adequado financiamento da Seguridade Social	21
2.3. Detalhamento do “cashback” e alíquotas favorecidas	21
2.4. Conclusões preliminares	23
3. Reforma Tributária Sustentável e Sociobiodiversa	23
3.1. Incidências tributárias, incentivos e a integração de princípios socioambientais	23
3.2. Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional e o meio ambiente	24
3.3. Tratamento tributário adequado ao ato cooperativo	25
3.4. Conclusões preliminares	25
IV. CONCLUSÕES	26
1. Pilares da Reforma Tributária 3S em confronto com o substitutivo à PEC 45/2019	26
1.1. Reforma Tributária Saudável	26
1.2. Reforma Tributária Solidária	27
1.3. Reforma Tributária Sustentável	29
2. Questões suscitadas na Nota Técnica Conjunta Oxfam Brasil, ACT, INESC e IDS em confronto com o substitutivo à PEC 45/2019	31

SUMÁRIO EXECUTIVO

A presente nota técnica avalia a adesão do texto do substitutivo à Proposta de Emenda Constitucional nº 45/2019, apresentado no dia 22/06/2023 pelo deputado federal Aguinaldo Ribeiro, relator do Grupo de Trabalho sobre a Reforma Tributária, aos objetivos gerais e propostas elaboradas no Manifesto da Reforma Tributária 3S – Saudável, Solidária e Sustentável. A análise considera, também, as questões levantadas na Nota Técnica de Avaliação do Relatório do GTSTN sobre as diretrizes para a Reforma Tributária, elaborado pela Oxfam Brasil, ACT – Promoção da Saúde, INESC – Instituto de Estudos Socioeconômicos e IDS – Instituto Democracia e Sustentabilidade.

Após o confronto das diretrizes da Reforma Tributária 3S com as previsões do substitutivo, concluiu-se pelo atingimento de apenas alguns dos objetivos perseguidos pela Reforma Tributária 3S, e ausência absoluta de previsão de tantos outros. Confira-se:

REFORMA TRIBUTÁRIA SAUDÁVEL

- Instituição de tributos federais específicos para tabaco e bebidas alcoólicas, além de alimentos ultraprocessados: objetivo atingido;
- Criação de estímulos fiscais para aumentar a oferta e a disponibilidade de alimentos saudáveis para a população: objetivo parcialmente atingido;
- Adoção de tributos específicos para produtos que causam danos à saúde e ao meio ambiente, como agrotóxicos e combustíveis fósseis: objetivo parcialmente atingido;
- Destinação obrigatória para o SUS de parte dos recursos arrecadados com os impostos seletivos: ausência de previsão;
- Eliminação de subsídios concedidos aos setores e produtos que causam malefícios à saúde e ao meio ambiente: previsão em sentido oposto.

REFORMA TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA

- Aprovação de medidas que assegurem maior progressividade ao sistema tributário nacional, tais como: tributação da distribuição de lucros e dividendos, aumento da faixa superior de alíquota do imposto de renda das pessoas físicas, revisão da tributação da pessoa jurídica e maior tributação da riqueza e patrimônio acumulados: objetivo parcialmente atingido;
- Reforma tributária ampla, com redistribuição e recalibração da carga tributária à luz das bases de incidência possíveis: ausência de previsão;
- Redução da tributação incidente sobre a folha de salários, a ser compensada pela maior tributação sobre a riqueza e patrimônio, ao lado da simplificação da tributação sobre o consumo: ausência de previsão;
- Financiamento da Seguridade Social pela readequação da estrutura de vinculações pela instituição de contribuições sociais que incidam sobre dividendos ou adicionalmente sobre altas rendas: ausência de previsão;
- Elaboração de legislação específica para ampliar “a transparência, efetividade e eficácia dos gastos tributários e fortalecer a Administração Tributária pela adoção de instrumentos mais eficazes de combate a evasão, a sonegação e o planejamento tributário abusivo”: ausência de previsão.

REFORMA TRIBUTÁRIA SUSTENTÁVEL

- Exclusão dos produtos e serviços oriundos da sociobiodiversidade brasileira da vedação da concessão de benefícios fiscais relativos ao IBS, inclusive para adoção de crédito presumido integralizado para produtos agroextrativistas e da sociobiodiversidade no primeiro elo da cadeia produtiva: objetivo parcialmente atingido;

- Definição do conceito cesta básica incluindo produtos da sociobiodiversidade brasileira, de maneira alinhada com o desenvolvimento regional, com a segurança alimentar e nutricional e com o equilíbrio ambiental e climático: ausência de previsão;
- Manutenção do tratamento tributário diferenciado do ato cooperativo, com alíquota específica para o IVA federal: objetivo parcialmente atingido;
- Garantia dos princípios socioambientais no regime tributário (prevenção, pagador-poluidor e protetor-recebedor): objetivo atingido;
- Compensação de localidades que melhorem seus indicadores de qualidade de vida e de governança climática com transferências financeiras balizadas por critérios socioambientais na distribuição de parte do IBS, por meio de repasse do IBS Ecológico: ausência de previsão;
- Fomento do desenvolvimento regional, garantindo que o FDR invista em atividades produtivas sustentáveis alinhadas às metas brasileiras de clima, de redução do desmatamento e de geração de empregos verdes, com vedação de subsídios a atividades contrárias a essas políticas: objetivo parcialmente atingido;
- Aprimoramento do Imposto Seletivo, explicitando a incidência sobre produtos que prejudiquem ou possam prejudicar a saúde, o clima ou o meio ambiente, desincentivando atividades que geram ônus para o SUS e agravam a mudança climática: objetivo atingido;
- Garantia da plena municipalização do ITR, incentivando o uso produtivo e sustentável da terra: ausência de previsão;
- Melhorias na amplitude, na incidência e na efetividade da CIDE-Combustível, visando diminuir a emissão de carbono: ausência de previsão;
- Criação de um Cadastro Nacional de Atividades Verdes (CNAE Verde) para compensar a tributação sobre essas atividades com a devolução parcial do IBS pago: ausência de previsão.

I. CONSIDERAÇÕES INTRODUTÓRIAS: ESCOPO DA NOTA TÉCNICA

O objetivo da presente nota técnica, a mim solicitada pela OXFAM Brasil, é analisar o substitutivo à Proposta de Emenda Constitucional (PEC) nº 45/2019¹, apresentado no dia 22/06/2023 pelo deputado federal Aguinaldo Ribeiro, relator do Grupo de Trabalho sobre a Reforma Tributária (GTSTN).

As considerações aqui realizadas terão por objetivo avaliar em que medida o texto realiza ou se afasta das propostas elaboradas no Manifesto da Reforma Tributária 3S – Saudável, Solidária e Sustentável (Manifesto), apresentado em 28/03/2023 e entregue à Câmara dos Deputados na mesma ocasião, em ato simbólico². Ademais, igualmente será levado em conta o teor da Nota Técnica de Avaliação do Relatório do GTSTN sobre as diretrizes para a Reforma Tributária, elaborado pela OXFAM Brasil, ACT - Promoção da Saúde, INESC - Instituto de Estudos Socioeconômicos e IDS - Instituto Democracia e Sustentabilidade.

Para tanto, este documento será dividido em quatro seções, incluídas estas considerações introdutórias. Na segunda seção, serão delineadas as premissas e princípios que norteiam a Reforma Tributária 3S. Tal etapa é relevante, pois será a partir desses vetores que o substitutivo apresentado pelo deputado federal Aguinaldo Ribeiro será analisado. Também nessa seção serão apresentadas as linhas gerais da nota técnica elaborada em conjunto pela Oxfam Brasil, ACT, INESC e IDS e acima referida. Na terceira seção, será realizado o confronto dos valores presentes no Manifesto da Reforma Tributária 3S com o sentido das proposições normativas contidas no substitutivo. A quarta seção conclui a presente nota técnica.

¹ BRASIL. Câmara dos Deputados. Substitutivo à proposta de emenda à Constituição nº 45, de 2019. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília: Câmara dos Deputados, 2023. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2292813&filename=PRLP%201%20-%203E%20PEC%2045/2019. Acesso em 26 jun. 2023.

² Cf. ABRALE, Associação Brasileira de Linfoma e Leucemia *et alii*. **Manifesto por uma Reforma Tributária 3S: Saudável, Solidária, Sustentável**. 28/03/2023. Disponível em: <<https://pelacidadania.org.br/reforma-tributaria-3s/>>. Acesso em 24 jun. 2023.

II. REFORMA TRIBUTÁRIA 3S: SAUDÁVEL, SOLIDÁRIA E SUSTENTÁVEL

Em 28/03/2023, diversas organizações da sociedade civil publicaram o Manifesto pela Reforma Tributária 3S – Saudável, Solidária e Sustentável. O documento é dividido em duas partes: na primeira, são estabelecidas as diretrizes segundo as quais os debates sobre a reforma tributária devem se desenvolver; na segunda, são apresentadas propostas de alterações ao sistema tributário brasileiro guiadas pelos vetores centrais do Manifesto, quais sejam, o desincentivo ao consumo e à produção de produtos causadores de males à saúde e ao meio ambiente e a garantia de maior progressividade nos impostos sobre a renda e o patrimônio.

Com foco exclusivo nas alterações legislativas, as propostas podem ser assim resumidas, à luz de cada um dos pilares que sustentam o Manifesto:

SAUDÁVEL

Instituição de um “tributo federal específico para alimentos ultraprocessados, álcool, tabaco e agrotóxicos com vistas a desestimular o consumo destes produtos nocivos à saúde”, com a respectiva vinculação às despesas com saúde;

Eliminação de incentivos tributários concedidos aos “setores relacionados à comercialização de produtos que causam malefícios à saúde”;

Criação de “estímulos tributários para a produção e comercialização de alimentos saudáveis”.

SOLIDÁRIA

Aprovação de medidas que assegurem maior progressividade ao sistema tributário nacional, tais como: tributação da distribuição de lucros e dividendos, aumento da faixa superior de alíquota do imposto de renda das pessoas físicas, revisão da tributação da pessoa jurídica e maior tributação da riqueza e patrimônio acumulados;

Reforma tributária ampla, com redistribuição e recalibração da carga tributária à luz das bases de incidência possíveis;

Redução da tributação incidente sobre a folha de salários, a ser compensada pela maior tributação sobre a riqueza e patrimônio, ao lado da simplificação da tributação sobre o consumo;

Financiamento da Seguridade Social pela readequação da estrutura de vinculações pela instituição de contribuições sociais que incidam sobre dividendos ou adicionalmente sobre altas rendas;

Elaboração de legislação específica para ampliar “a transparência, efetividade e eficácia dos gastos tributários e fortalecer a Administração Tributária pela adoção de instrumentos mais eficazes de combate a evasão, a sonegação e o planejamento tributário abusivo”.

SUSTENTÁVEL

Inserção de princípios socioambientais sustentáveis no regime tributário, “com a previsão de tratamento tributário diferenciado conforme o impacto ambiental e climático do bem ou serviço em questão”;

Criação de mecanismos de compensação e transferência financeira aos municípios, com vistas a estimular “bons resultados em governança climática e socioambiental local, considerando: indicadores de biodiversidade, melhorias nos indicadores de saneamento e gestão de resíduos sólidos, e desempenho na gestão, mitigação e adaptação às mudanças climáticas”;

Criação do Fundo de Desenvolvimento Regional Sustentável, com vistas a combater as desigualdades sociais e regionais e promover a “integração nacional por meio do fomento direto a atividades produtivas ou investimentos em infraestrutura econômica sustentáveis e convergentes com a política nacional de mudanças do clima, e que beneficiem povos indígenas, populações tradicionais locais, pequenos e microempreendedores e agricultores familiares”;

Adaptação do atual ITR, para que assuma função arrecadatória integralmente destinada aos municípios;

Instituição da “ CIDE Uso do Solo, com função extrafiscal para desestimular o uso improdutivo e insustentável do solo rural”, ao lado da transformação da CIDE Combustíveis em CIDE Carbono ou CIDE Ambiental;

Aprimoramento da “proposta do imposto seletivo federal, explicitando a incidência sobre externalidades ambientais”;

Concessão de “tratamento diferenciado a produtores e prestadores de serviços que contribuam efetivamente com o clima e a sustentabilidade no Brasil, mediante a devolução parcial do IBS pago por atividades consideradas, em regulamentação da lei, como “verdes” ou sustentáveis”. Criação de um Cadastro Nacional de Atividades Verdes – CNAE Verde;

Vedação à concessão de incentivos tributários a atividades “intensamente poluentes e nocivas à saúde, inclusive agrotóxicos”;

Revisão e redução gradual de incentivos tributários a “setores sem consonância com políticas florestais, climáticas e socioambientais nacionais e internacionais, ou seja, aqueles mais intensivos em emissões de carbono, principalmente os subsídios aos

combustíveis fósseis”.

Em junho deste ano, o Grupo de Trabalho sobre a Reforma Tributária coordenado pelo deputado federal Reginaldo Lopes apresentou um relatório acerca das atividades por eles desenvolvidas, bem como com o estabelecimento de diretrizes para o substitutivo a ser apresentado à PEC 45/2019. À luz das orientações ali presentes, a OXFAM Brasil, a ACT - Promoção da Saúde, o INESC - Instituto de Estudos Socioeconômicos e o IDS - Instituto Democracia e Sustentabilidade - elaboraram Nota Técnica de avaliação do referido relatório.

Nesse contexto, foram levantadas questões não respondidas pelas diretrizes, justamente para salientar a necessidade de maior reflexão e incorporação de tais tópicos no substitutivo à PEC 45/2019. Em resumo, os problemas apontados foram os seguintes:

- Ausência de definição do que se inclui como “produção rural” para fins de concessão de benefícios tributários e regimes especiais de tributação;
- Falta de clareza sobre a desoneração dos produtos da cesta básica e o risco que a ausência de benefícios para esses bens pode gerar em relação às famílias de classe média e classe média baixa, que, em princípio, não seriam contempladas pelo denominado “cashback”;
- Ausência de definição do momento de implementação do mecanismo de devolução personalizado do imposto sobre o consumo (“cashback”), com prejuízo que a demora da criação do instrumento traria para as famílias de baixa renda, que passariam a estar sujeitas a uma carga tributária demasiadamente elevada sobre bens essenciais;
- Necessidade de detalhar o funcionamento do Fundo de Desenvolvimento Regional e a governança de revisão dos benefícios tributários;
- Ausência de alternativa para o fim do ICMS Ecológico, para além dos repasses via Fundo de Desenvolvimento Regional;
- Falta de justificativa clara quanto à escolha dos setores que serão beneficiados com incentivos fiscais e necessidade de revisão dos benefícios existentes a serem criados a partir de critérios econômicos, sociais e ambientais;
- Necessidade de detalhar os próximos passos da reforma tributária focada na renda e no patrimônio, para além da revisão do IPTU e da ampliação do IPVA.

A partir disso, referida Nota Técnica apresentou propostas a serem incorporadas

ao texto do substitutivo, com a finalidade de “promover a justiça social, a saúde coletiva e os direitos socioambientais” e, ao mesmo tempo, desincentivar “a produção e o consumo de itens contrários a essas políticas”. Muitas delas convergem com as propostas apresentadas no Manifesto da Reforma Tributária 3S; confira-se:

REFORMA TRIBUTÁRIA SAUDÁVEL

Instituir tributos federais específicos para tabaco e bebidas alcoólicas, além de alimentos ultraprocessados;

Criar estímulos fiscais para aumentar a oferta e a disponibilidade de alimentos saudáveis para a população;

Adotar tributos específicos para produtos que causam danos à saúde e ao meio ambiente, como agrotóxicos e combustíveis fósseis;

Garantir destinação obrigatória para o SUS de parte dos recursos arrecadados com os impostos seletivos; e

Eliminar subsídios concedidos aos setores e produtos que causam malefícios à saúde e ao meio ambiente.

REFORMA TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA

Tributar a distribuição de lucros e dividendos aos sócios e acionistas;

Tributar a riqueza e o patrimônio (como grandes fortunas, herança e propriedades rurais), além de ampliar o IPVA para aeronaves e embarcações de luxo;

Reduzir a carga tributária sobre a folha de pagamentos;

Readequar as vinculações tributárias para o financiamento da proteção social;

Adotar instrumentos mais eficazes de combate à evasão, à sonegação e ao planejamento tributário abusivo; e

Implementar política de governança, com revisão e redução dos incentivos fiscais e fortalecimento das autoridades tributárias.

REFORMA TRIBUTÁRIA SOCIOBIODIVERSA

Excluir os produtos e serviços oriundos da sociobiodiversidade brasileira da vedação da concessão de benefícios fiscais relativos ao IBS, inclusive para adoção de crédito presumido integralizado para produtos agroextrativistas e da sociobiodiversidade no primeiro elo da cadeia produtiva;

Definir o conceito cesta básica incluindo produtos da sociobiodiversidade brasileira, de maneira alinhada com o desenvolvimento regional, com a segurança alimentar e nutricional e com o equilíbrio ambiental e climático; E

Manter o tratamento tributário diferenciado do ato cooperativo, com alíquota específica para o IVA federal.

REFORMA TRIBUTÁRIA SUSTENTÁVEL

Garantir princípios socioambientais no regime tributário: prevenção, pagador-poluidor e protetor-recebedor;

Compensar localidades que melhorem seus indicadores de qualidade de vida e de governança climática com transferências financeiras balizadas por critérios socioambientais na distribuição de parte do IBS, por meio de repasse do IBS Ecológico;

Fomentar o desenvolvimento regional garantindo que o FDR invista em atividades produtivas sustentáveis alinhadas às metas brasileiras de clima, de redução do desmatamento e de geração de empregos verdes, com vedação de subsídios a atividades contrárias a essas políticas;

Garantir a plena municipalização do ITR, incentivando o uso produtivo e sustentável da terra;

Melhorar a amplitude, a incidência e a efetividade da CIDE-Combustível, visando diminuir a emissão de carbono;

Aprimorar o Imposto Seletivo, explicitando a incidência sobre produtos que prejudiquem ou possam prejudicar a saúde, o clima ou o meio ambiente, desincentivando atividades que geram ônus para o SUS e agravam a mudança climática; e

Criar um Cadastro Nacional de Atividades Verdes (CNAE Verde) para compensar a tributação sobre essas atividades com a devolução parcial do IBS pago.

À luz das propostas e preocupações ora apontadas, cumpre analisar se o substitutivo à PEC 45/2019 atende às diretrizes do Manifesto pela Reforma Tributária 3S e, ainda, se contempla soluções para os problemas identificados na nota técnica conjunta, acima referida. Este será o objetivo da próxima seção.

III. SUBSTITUTIVO À PEC 45/2019: ANÁLISE CRÍTICA

O substitutivo à PEC 45/2019 é composto por 17 artigos, parte dos quais promove alterações no texto constitucional para incorporar a competência da União para instituir a contribuição sobre bens e serviços (CBS), em substituição à COFINS e à contribuição ao PIS, e o imposto seletivo, que pretende substituir o IPI. Além disso, prevê a competência dos estados, Distrito Federal e municípios para criarem o imposto sobre bens e serviços (IBS), em substituição ao ICMS e ao ISS. Outra parte do texto prevê alterações no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) para estabelecer o regime de transição tanto da perspectiva das incidências tributárias quanto do ponto de vista federativo, bem como previsões relacionadas com a Zona Franca de Manaus e possibilidade de alíquotas favorecidas da CBS e do IBS, dentre outras mudanças.

Nas linhas a seguir, será realizada análise dos dispositivos que diretamente se relacionam com o Manifesto pela Reforma Tributária 3S e com as propostas apresentadas na Nota Técnica conjunta acima mencionada. O objetivo é avaliar em que medida há, ou não, incorporação das diretrizes apresentadas em tais documentos.

1. Reforma Tributária Saúdável

A reforma tributária saúdável possui dois pilares centrais: a adoção de impostos seletivos capazes de onerar mais pesadamente bens que causam males à saúde, e consequente vedação de incentivos tributários a tais produtos; a previsão de tratamento tributário favorecido para alimentos saúáveis, como forma de aumentar a oferta e a disponibilidade desses bens para a população.

A adequação do texto substitutivo à PEC 45/2019 a esses pilares depende da análise detalhada das previsões ali contidas tanto no que se refere à competência da União para a criação de impostos seletivos quanto em relação às disposições que tratam dos regimes favorecidos de tributação do IBS e da CBS.

1.1. Imposto Seletivo: hipóteses de incidência e vinculação

O imposto seletivo está previsto no artigo 153, inciso VIII, da Constituição, dentre o rol dos impostos que integram a competência tributária ordinária da União. Conforme a redação proposta, a instituição seria via lei ordinária, sendo possível a incidência sobre

a “produção, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente”.

Nesse contexto, nos termos do artigo 153, parágrafo 6º, o imposto não incidirá sobre exportações, integrará a base de cálculo do ICMS e ISS, enquanto vigentes, e também dos novos IBS e CBS. Ainda segundo o dispositivo, poderá ter o mesmo fato gerador e base de cálculo de outros tributos.

A exemplo do que se vê com o IPI hoje, a criação e majoração do imposto seletivo apenas ficará sujeita ao prazo de anterioridade de 90 dias, não se lhes aplicando o princípio da anterioridade anual – nesse sentido, há previsão de modificação do artigo 150, parágrafo 1º, para nele contemplar a exceção à regra geral da anterioridade, prevista no artigo 150, inciso III, alíneas “b” e “c” da Constituição. Ainda em relação à anterioridade, na hipótese de alteração do tributo via medida provisória, não haverá a necessidade de conversão da MP em lei até o final do exercício em que tenha sido editada para que haja a produção de efeitos – o substitutivo prevê a alteração ao artigo 62, parágrafo 2º da Constituição para fazer constar o imposto seletivo no rol dos tributos que não observam tal regra.

Quanto às hipóteses de incidência, segundo o artigo 155, parágrafo 3º da Constituição, o imposto seletivo poderá incidir sobre energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País, ao lado dos impostos de importação, de exportação, do ICMS, enquanto vigente, e do IBS. De outro lado, nos termos do artigo 153, parágrafo 3º, inciso V, o IPI, que seguirá exigível ao longo do período de transição, não poderá incidir sobre produtos tributados pelo imposto seletivo e o IBS e a CBS não integrarão sua base de cálculo, como se vê dos artigos 156-A, parágrafo 1º, inciso IX e 195, parágrafo 6º.

A adequação do desenho constitucional proposto ao imposto seletivo aos princípios que norteiam uma reforma tributária saudável depende da análise das hipóteses de incidência possíveis, ao lado da avaliação da destinação das receitas arrecadadas com tal tributo.

No que se refere às hipóteses de incidência, a previsão de o imposto onerar a “produção, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde e ao meio ambiente” representa avanço, na medida em que viabiliza maior tributação de alimentos ultraprocessados, tabaco e bebidas alcoólicas. Tal fato possibilita a continuidade das políticas tributárias já existentes em relação a tabaco e bebidas alcoólicas, bem como sua ampliação para alimentos ultraprocessados.

O mesmo se diga em relação aos agrotóxicos e a viabilidade de se estabelecer medidas tributárias mais ou menos onerosas a depender do grau de toxicidade do bem

– algo que pode beneficiar tanto o direito à saúde no geral, com reflexo nas contas públicas, quanto o meio ambiente. Também nesse sentido, a redação constitucional proposta deixa margem para a tributação mais gravosa sobre combustíveis fósseis e outros prejudiciais ao meio ambiente, em pleno acordo com as diretrizes da reforma tributária saudável.

Um ponto negativo, porém, é a ausência de vinculação dos recursos arrecadados com o imposto seletivo à recomposição dos danos que o bem ou o serviço causam à saúde ou ao meio ambiente. Não há, no substitutivo, a previsão dessa vinculação, a despeito da oportunidade de fazê-lo. Nesse sentido, veja-se que houve a inclusão, artigo 167 da Constituição, do parágrafo 4º, justamente para estabelecer a possibilidade de vinculação de receitas do ICMS, ISS, IBS e outras decorrentes da repartição da arrecadação tributária para o pagamento de débitos com a União e prestação de garantia ou contragarantia nas operações de crédito também com a União.

A alteração de tal dispositivo - seja pela ampliação das hipóteses previstas no parágrafo 4º ou mesmo pela modificação do inciso IV, que autoriza a vinculação de receitas de impostos a despesas com saúde e educação - seria medida bem-vinda e apropriada para o desenho mais adequado do imposto seletivo.

1.2. Incentivos fiscais do IBS e CBS

A possibilidade de adoção de alíquotas reduzidas para o IBS e a CBS está prevista no artigo 8º do texto substitutivo à PEC 45/2019. Segundo o dispositivo, a lei complementar responsável pela instituição de ambas as incidências poderá prever regimes diferenciados de tributação, desde que sejam uniformes em todo território nacional e sob a condição de realização de ajustes nas alíquotas de referência, de modo a equilibrar a arrecadação dos entes da Federação.

O parágrafo 1º do dispositivo enumera os bens e serviços que poderão ser objeto de redução de 50% da alíquota. Considerando-se o escopo deste item, i.e., reforma tributária saudável, importa para a presente análise a redação dos incisos VI e VII, cuja redação é a seguinte:

VI - produtos agropecuários, pesqueiros, florestais e extrativistas vegetais in natura;

VII - insumos agropecuários, alimentos destinados ao consumo humano e produtos de higiene pessoal a que se refere o art. 1º da Lei no 10.925, de 23 de julho de 2004, com a redação vigente em 30 de abril de 2023; [...]

No que se refere ao inciso VI, a previsão parece estar de acordo com as diretrizes da reforma tributária saudável, pois se enquadra na determinação relativa à “criação de

estímulos fiscais para aumentar a oferta e a disponibilidade de alimentos saudáveis para a população”. Contudo, é importante ressaltar que muitos desses bens possuem, atualmente, alíquota zero para o IPI, para o PIS e para a COFINS. A tributação, quando existente, concentra-se no ICMS, à alíquota reduzida de 7%, em razão dos benefícios concedidos à cesta básica. Sendo assim, em relação à CBS, é indubitável o aumento de carga tributária – sairíamos de zero para 50% da alíquota fixada. Para o IBS, o mesmo pode ocorrer, a depender das alíquotas de referência fixadas. Considerando-se a essencialidade inerente a tais bens, o cenário ideal seria a previsão de alíquota zero, especialmente considerando o fato de qualquer aumento de carga tributária será repassado para o consumidor final.

Quanto ao inciso VII, o dispositivo enumera diversos produtos que poderão ser beneficiados com a redução de alíquotas: insumos agropecuários, alimentos destinados ao consumo humano e produtos de higiene pessoal. Na sequência, delimita o alcance desses bens àqueles previstos no artigo 1º da Lei nº 10.925/2004.

Em relação à primeira categoria de bens, insumos agrícolas, merecem atenção os incisos I a IV e o inciso VI do artigo 1º da Lei nº 10.925/2004:

I - adubos ou fertilizantes classificados no Capítulo 31, exceto os produtos de uso veterinário, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto nº 4.542, de 26 de dezembro de 2002, e suas matérias-primas;

II - defensivos agropecuários classificados na posição 38.08 da TIPI e suas matérias-primas;

III - sementes e mudas destinadas à semeadura e plantio, em conformidade com o disposto na Lei nº 10.711, de 5 de agosto de 2003, e produtos de natureza biológica utilizados em sua produção;

IV - corretivo de solo de origem mineral classificado no Capítulo 25 da TIPI;

[...]

VI - inoculantes agrícolas produzidos a partir de bactérias fixadoras de nitrogênio, classificados no código 3002.90.99 da TIPI; [...].

Como se vê, a previsão contida no substitutivo à PEC 45/2019 permite a concessão de incentivos fiscais a agrotóxicos, em confronto com a necessidade, enunciada no Manifesto da Reforma 3S, de maior tributação desses bens. Ademais, tal benefício contradiz a redação do artigo 153, inciso VIII, que possibilita a criação de um imposto seletivo sobre esse tipo de insumo agrícola, comprovadamente maléfica à saúde e ao meio ambiente.

No que se refere à segunda categoria de bens passíveis de serem beneficiados com a redução de alíquotas, qual seja, alimentos destinados ao consumo humano, a lista

contida no artigo 1º da Lei nº 10.925/2004 traz diversos produtos in natura ou minimamente processados, como aqueles previstos nos incisos V (variações de feijões e arroz), IX e XIV (farinhas), XV (trigo), XIX (carnes), XX (peixes) e XXI (café). Há, contudo, nesse mesmo rol referências a produtos processados e ultraprocessados. Como exemplo, cite-se o inciso XVI, que trata das “pré-misturas próprias para fabricação de pão comum e pão comum”, o inciso XVI, que se refere a “misturas e pastas para a preparação de produtos de padaria, pastelaria e da indústria de bolachas e biscoitos”, o inciso XVIII, que engloba massas alimentícias, inclusive as cozidas e recheadas e o inciso XXV, referente à margarina.

É evidente que a tributação menos gravosa para produtos in natura e minimamente processados é desejável – observada, novamente, a ressalva efetuada linhas acima, quanto ao risco de aumento da carga tributária na hipótese de ausência de previsão de alíquota zero para tais bens. Porém, o que não se deve aceitar de modo algum é a tributação mais benéfica a ultraprocessados, como expressamente previsto no dispositivo. A medida é contrária às diretrizes do Manifesto da Reforma 3S, pois prejudicial à saúde da população e às contas públicas, além de contradizer a escolha legislativa de possibilitar a existência um imposto seletivo sobre tais bens, nos termos do artigo 153, inciso VIII.

Ademais, segundo orientações do Ministério da Saúde, o consumo de alimentos ultraprocessados bens não é recomendado, à luz das conexões que possuem com o desenvolvimento de doenças crônicas não transmissíveis, com o impacto direto no orçamento da saúde. A recomendação, portanto, é de alteração do dispositivo para contemplar, nos termos do Manifesto, uma cesta básica saudável, de acordo com o Guia Alimentar para a População Brasileira³.

A última categoria contempla os bens de higiene pessoal. A menção à Lei nº 10.925/2003 restringe demasiadamente os produtos que poderão ter redução de alíquota: sabões de tocador, papel higiênico e produtos para higiene bucal. Um rol tão singelo afeta diretamente o direito à saúde, considerando a ausência de inclusão, nesse rol, por exemplo, de produtos de higiene menstrual.

Por fim, ainda quanto à produção rural, há alguns pontos positivos no dispositivo. Nos termos dos parágrafos 4º e 5º, o produtor rural pessoa física com receita anual inferior a R\$ 2 milhões poderá optar por não ser contribuinte do IBS e da CBS, assegurado o crédito desses tributos àqueles que deles adquiram bens e serviços. A medida é interessante justamente porque valoriza o pequeno produtor rural, com a criação de

³ BRASIL. Ministério da Saúde. **Guia Alimentar para a população brasileira**. 2ª ed., Brasília: Ministério da Saúde, 2014. Disponível em: https://www.gov.br/saude/pt-br/assuntos/saude-brasil/publicacoes-para-promocao-a-saude/guia_alimentar_populacao_brasileira_2ed.pdf. Acesso em 26 jun. 2023.

regime especial que atenda às suas particularidades.

1.3. Conclusões preliminares

Diante dos pontos acima expostos, é possível afirmar que, em relação ao eixo Saudável do Manifesto da Reforma Tributária 3S, o texto do substitutivo atende parcialmente as demandas. Há alguns pontos positivos, mas, também, necessidade de melhorias significativas. O detalhamento dessas conclusões será mais bem elaborado na quarta seção deste documento.

2. Reforma Tributária Solidária

As diretrizes que guiam a reforma tributária solidária podem ser resumidas nos seguintes objetivos gerais: (i) maior progressividade assegurada ao sistema tributário, pela tributação mais gravosa das altas rendas e patrimônio acumulado; (ii) redução da tributação sobre a folha de salários e garantia de recursos à Seguridade Social; (iv) adequada delimitação do instrumento de devolução dos tributos sobre o consumo para a população de baixa renda, ao lado da previsão de incentivos tributários para bens de primeira necessidade, em observância aos marcadores de raça e gênero; e (iv) implementação de medidas de controle dos benefícios tributários, ao lado de políticas que fortaleçam as autoridades tributárias. A verificação da

adequação do texto do substitutivo à PEC 45/2019 a tais objetivos será realizada a seguir.

2.1. Garantia de progressividade ao sistema tributário: tributação mais adequada da renda e da propriedade

As disposições do substitutivo que se amoldam ao presente objetivo relacionam-se com as alterações propostas na tributação de heranças e doações, na ampliação das hipóteses de incidência do IPVA, nas modificações relacionadas com o IPTU e nas revisões relacionadas à tributação da renda. Vejamos cada hipótese separadamente.

2.1.1. Tributação da propriedade: disposições relacionadas com o ITCMD, IPVA e IPTU

No que se refere às modificações propostas na tributação da propriedade, o substitutivo não contempla qualquer alteração no ITR; as mudanças estão concentradas no ITCMD, IPVA e IPTU.

Quanto ao ITCMD, há a previsão de nova redação ao artigo 155, parágrafo 1º da Constituição para inserção da progressividade do imposto em relação ao valor da transmissão ou da doação (inciso VI). A medida está de acordo com a jurisprudência atual do Supremo Tribunal Federal, que reconhece a adoção de alíquotas progressivas como elemento necessário para a adequada captação da capacidade contributiva presente nas transações tributadas pelo imposto⁴, além de imprimir maior justiça à tributação da propriedade.

Ademais, ainda no artigo 155, parágrafo 1º, houve alteração da regra de competência do ITCMD no que se refere à tributação da herança ou doações de bens móveis, títulos e créditos. Segundo a redação constitucional vigente, em tais hipóteses, o imposto é devido ao estado no qual se “processar o inventário ou arrolamento, ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal”. O texto do substitutivo concentra a competência, apenas, no estado de domicílio do de cujus ou do doador, ou ao Distrito Federal.

Por fim, o artigo 14 do substitutivo adequadamente disciplina a incidência do ITCMD nos casos em que o doador tenha domicílio ou residência no exterior e aqueles em que o de cujus possua bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior, até que haja o advento da lei complementar respectiva. A previsão é salutar, pois resolve

importante lacuna legislativa que impedia a captação da capacidade contributiva dessas transações, justamente pela ausência de lei complementar⁵.

Nesse sentido, estabelece que (i) “se o doador tiver domicílio ou residência no exterior, o imposto competirá ao Estado onde tiver domicílio o donatário ou ao Distrito

⁴ RE 562045, Relator(a): RICARDO LEWANDOWSKI, Relator(a) p/ Acórdão: CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 06/02/2013, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-233 DIVULG 26-11-2013 PUBLIC 27-11-2013 EMENT VOL-02712-01 PP-00001 RTJ VOL-00228-01 PP-00484

⁵ Em junho de 2022, o Supremo Tribunal Federal julgou procedente a ADO 67 em razão de omissão legislativa na regulamentação do artigo 155, parágrafo 1º, inciso III da Constituição, que trata da possibilidade de incidência do ITCMD nas doações e heranças em que o domicílio, bens ou inventário seja processado no exterior.

Federal”; (ii) “se o donatário tiver domicílio ou residir no exterior, ao Estado em que se encontrar o bem ou ao Distrito Federal”; e (iii) em relação aos bens do de cujus, ainda que situados no exterior, “ao Estado onde era domiciliado, ou, se domiciliado ou residente no exterior, onde tiver domicílio o herdeiro ou legatário, ou ao Distrito Federal”.

Quanto ao IPVA, o texto igualmente apresenta boas soluções. Há a previsão de alteração do artigo 155, parágrafo 6º da Constituição para ampliar as hipóteses de incidência do imposto, de modo a contemplar a propriedade de veículos aquáticos e aéreos. A medida é apropriada por captar a manifestação de capacidade contributiva dos proprietários desses bens, que, atualmente, estão a salvo da tributação em razão da compreensão firmada no Supremo Tribunal Federal quanto à impossibilidade de a expressão “veículo automotor”, constante da redação vigente da Constituição, contemplar, também, aeronaves e embarcações⁶.

Ainda sobre o tema, a redação proposta ao artigo 155, parágrafo 6º, inciso III prescreve exceções à incidência do IPVA, quais sejam: (i) aeronaves de operador certificado para prestar serviços aéreos a terceiros; (ii) embarcações de pessoa jurídica que detenha outorga para prestar serviços de transporte aquaviário ou de pessoa física ou jurídica que pratique pesca industrial, artesanal, científica ou de subsistência; e (iii) plataformas suscetíveis de se locomoverem na água por meios próprios. Tais hipóteses não mitigam a previsão mais ampla de tributação, na medida em que visam salvaguardar da incidência tributária apenas aqueles que se valem de tais veículos para prestarem serviços a terceiros. Sob o olhar da tributação do patrimônio acumulado e dos índices que revelam altas rendas, a proposta segue adequada.

Por fim, em relação ao IPTU, a sugestão de modificação é singela: há a previsão da possibilidade de atualização monetária da base de cálculo do imposto pelo Poder Executivo, conforme critérios estabelecidos em lei municipal. Tal disposição passaria a constar do artigo 156, parágrafo 1º, inciso III da Constituição. A medida, contudo, já se encontra, ainda que de forma implícita, prevista no Código Tributário Nacional, que estabelece, em seu artigo 97, parágrafo 2º, que a atualização monetária de base de cálculo de imposto não equivale à majoração de tributos e, assim, não se sujeita ao princípio da legalidade.

⁶ O STF orientou-se nesse sentido em sede de recursos como os RE 379.572, RE 134509, RE 255111, ARE 1172327 e RE 525382.

2.1.2. Tributação da renda

A despeito do consenso em torno do reconhecimento de que alterações na tributação da renda são o instrumento adequado para se alcançar a justiça tributária⁷, a presente reforma não se ocupa dela. O artigo 15 do substitutivo prevê, apenas, o dever de o Poder Executivo encaminhar ao Congresso Nacional, em até 180 dias, após a promulgação da Emenda “projeto de lei que reforme a tributação da renda, acompanhado das correspondentes estimativas e estudos de impactos orçamentários e financeiros”.

2.2. Redução da tributação da folha e adequado financiamento da Seguridade Social

Não há, no texto do substitutivo à PEC 45/2019, disposições relacionadas à redução da tributação da folha de pagamentos, salvo o parágrafo único do artigo 15, que prevê que eventual arrecadação adicional da União decorrente da aprovação da reforma da tributação da renda “poderá ser considerada como fonte de compensação para redução da tributação incidente sobre a folha de pagamentos e sobre o consumo de bens e serviços”.

Quanto ao financiamento da Seguridade Social, há previsão de alteração do artigo 239 da Constituição para vincular 18% da arrecadação da CBS ao financiamento do programa do seguro-desemprego, outras ações da previdência social, além do abono previsto no parágrafo 3º do mesmo artigo.

1.3 Detalhamento do “cashback” e alíquotas favorecidas

Não há previsões claras no texto do substitutivo quanto aos beneficiados com a política de devolução do IBS e da CBS, nem especificação dos limites respectivos. Delegou-se à lei complementar a competência para tanto, como se vê da redação dos artigos 156-A, parágrafo 5º, inciso VIII e 196, parágrafo 17º do texto proposto à Constituição.

No que se refere aos regimes diferenciados de tributação, a previsão está no artigo 8º do texto substitutivo à PEC 45/2019, que prevê, em seu parágrafo 1º, a possibilidade de redução de alíquota em 50% para determinados bens e serviços, dentre os quais: serviços de educação (inciso I), saúde (inciso II), transporte público coletivo urbano,

⁷ Nesse sentido, confira-se, por todos, RAWLS, John. **A theory of Justice**. (revised edition). Cambridge, Massachusetts: Harvard University Press, 1999. Cap. 04.

semiurbano ou metropolitano (inciso V), atividades artísticas e culturais nacionais (inciso VIII), bem como medicamentos (inciso IV), dispositivos médicos (inciso III), produtos agropecuários, pesqueiros, florestais e extrativistas vegetais in natura (inciso VI), insumos agropecuários, alimentos destinados ao consumo humano e produtos de higiene pessoal (inciso VII).

Quanto aos incisos VI e VIII, reitero as críticas e considerações feitas no item anterior, relativas à análise da reforma tributária saúdável: a previsão de alíquota reduzida para produtos in natura pode significar aumento da carga tributária em comparação com o cenário atual, com reflexo nos preços e acesso aos bens. Ademais, a inclusão de alimentos processados e ultraprocessados nesse rol de benefícios se afasta da ideia de uma reforma tributária orientada pelos princípios da Reforma Tributária 3S.

Em relação aos demais incisos, é possível dizer que a lista, isoladamente considerada, é adequada para fins do atendimento das diretrizes de uma reforma tributária solidária, na medida em que contempla bens e serviços essenciais, tais como saúde, educação, medicamentos, transporte e outros. Note-se, ainda, a possibilidade de a lei complementar estabelecer a isenção dos tributos para os serviços previstos no inciso V (transporte público coletivo urbano, semiurbano ou metropolitano) e redução de 100% para os bens do inciso IV (medicamentos).

Ademais, há a previsão de redução de 100% da alíquota da CBS em relação aos “serviços de educação de ensino superior nos termos do Programa Universidade para Todos – Prouni” e, até 28/02/2027, “sobre serviços beneficiados pelo Programa Emergencial de Retomada do Setor de Eventos (Perse)” – nesse último caso, a medida visa compensar as perdas desse setor em razão da pandemia de Covid-19.

Contudo, a despeito desses pontos positivos, deve-se notar a existência de incongruência na eleição dos bens beneficiados com a redução, especialmente à luz dos produtos de higiene pessoal. Como mencionado anteriormente, o rol se restringe às hipóteses do artigo 1º da Lei nº 10.925/2004, que trata dos “sabões de toucador”, “produtos para higiene bucal ou dentária” e “papel higiênico”. Não há a inclusão, portanto, de produtos de higiene menstrual, ou outros relacionados com a economia do cuidado, como fraldas infantis e geriátricas. Ora, considerando-se que a ideia da redução de alíquota é justamente contemplar itens de primeira necessidade, assegurando-se menor carga tributária sobre tais bens, não há razão válida que fundamente a postura de, deliberadamente, deixar esses produtos de fora dos benefícios⁸. O impacto na desigualdade de gênero e raça da política é evidente. Nesse

⁸ Sobre o tema, seria possível alegar ofensa ao princípio da isonomia, à luz da ausência de justificativa lógica para a

ponto, a proposta está absolutamente desalinhada com os objetivos de uma reforma tributária solidária.

2.4. Conclusões preliminares

A escolha em não realizar uma reforma tributária ampla, que contemple todas as bases de tributação, faz com que o texto do substitutivo não contemple grande parte das diretrizes da reforma tributária solidária. Ainda assim, há alterações importantes, como a ampliação das hipóteses de incidência do IPVA, a disciplina do ITCMD em relação às heranças e às doações no exterior, ao lado da previsão de regimes favorecidos de alíquotas para bens e serviços essenciais. A exemplo da reforma tributária saudável, a análise mais sistematizada do atingimento das diretrizes será realizada na seção quatro.

3. Reforma Tributária Sustentável e Sociobiodiversa

As diretrizes que norteiam a reforma tributária sustentável e sociobiodiversa estão relacionadas com a integração, no sistema tributário, de princípios socioambientais e relacionados com a sociodiversidade. As considerações a seguir tem por objetivo apresentar as medidas propostas pelo texto do substitutivo à PEC 45/2019 e avaliar como e se tal intento é adequadamente cumprido.

3.1. Incidências tributárias, incentivos e a integração de princípios socioambientais

Em relação aos incentivos tributários, a redação conferida ao artigo 43, parágrafo 4º da Constituição pelo substitutivo à PEC 45/2019, expressamente estabelece a necessidade de avaliação de critérios de preservação do meio ambiente como medida a ser considerada. Confira-se:

Art. 43 – [...]

exclusão dos bens relacionados com a economia do cuidado e produtos de higiene menstrual do benefício tributário. Conforme salienta Celso Antônio Bandeira de Mello, “é agredida a igualdade quando o fator diferencial adotado para qualificar os atingidos pela regra não guarda relação de pertinência lógica com a inclusão ou exclusão no benefício deferido ou com a inserção ou arredamento do gramave imposto”. MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **O conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3ª edição. São Paulo: Malheiros, 2004. P. 38. Some-se a isso ainda que tal exclusão resulta em ofensa à igualdade substantiva, que a partir das lições de Sandra Fredman, deve ser interpretada considerando-se quatro dimensões: redistribuição, reconhecimento, transformação e participação. Nesse caso, há evidente ofensa ao menos à dimensão de reconhecimento, que se relaciona com a promoção de respeito e dignidade, pelo enfrentamento e eliminação de estigmas e estereótipos, e à dimensão ou transformativa, que considera marcadores de gênero, raça e classe como relevantes na formulação de políticas públicas, justamente em vista de seu potencial de modificar da realidade. FREDMAN, Sandra. **Discrimination Law**. 2ª edição. Oxford: Oxford University Press, 2011.

§ 4º - Sempre que possível, a concessão dos incentivos regionais a que se refere o § 2º, III, considerará critérios de preservação do meio ambiente”.

Ainda que não se trate de medida impositiva, já que será realizada “sempre que possível”, a previsão caminha no sentido de uma reforma tributária sustentável. Ademais, o artigo 225, inciso VIII trata da manutenção de “regime fiscal favorecido para os biocombustíveis destinados ao consumo final, na forma de lei complementar, a fim de assegurar-lhes tributação inferior à incidente sobre os combustíveis fósseis, capaz de garantir diferencial competitivo em relação a estes” e tal regime se aplicaria inclusive em relação ao IBS e à CBS, conforme o artigo 3º do texto do substitutivo.

Já na direção de maior tributação de bens que causam impacto ambiental negativo, houve a previsão de alteração do texto constitucional para possibilitar a fixação de alíquotas do IPVA a partir do impacto ambiental do veículo, nos termos do artigo 155, parágrafo 6º, inciso II da Constituição. O critério soma-se a outros já existentes no texto constitucional, tais quais o valor e a utilização do veículo. Caso aprovada, a medida possibilitará a tributação mais gravosa de veículos mais poluentes, com desincentivo ao consumo de tais bens, de um lado, e compensação financeira ambiental, de outro.

Por fim, na mesma linha, a possibilidade de impostos seletivos sobre bens e serviços danosos ao meio ambiente, nos termos do artigo 153, inciso VIII, possibilitará maiores ônus a atividades poluidoras e conseqüente desestímulo ao consumo e produção.

3.2. Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional e o meio ambiente

O Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional está contemplado no artigo 159-A da Constituição, conforme o texto substitutivo à PEC 45/2019. Nos termos do dispositivo, tal fundo, instituído no âmbito da União, terá por objetivo a redução das “desigualdades regionais e sociais, nos termos do disposto no art. 3º, III, mediante a entrega de recursos aos Estados e ao Distrito Federal”. Os recursos serão aplicados nas seguintes finalidades:

- I – realização de estudos, projetos e obras de infraestrutura;
- II – fomento a atividades produtivas com elevado potencial de geração de emprego e renda, incluindo a concessão de subvenções econômicas e financeiras; e
- III – promoção de ações com vistas ao desenvolvimento científico e tecnológico e à inovação.

Nos termos do parágrafo 2º do dispositivo, a aplicação acima deverá priorizar projetos que prevejam ações de preservação ao meio ambiente. Não houve, contudo, maior detalhamento das formas segundo as quais tal irá ocorrer, nem ao menos a garantia de benefício à população indígena, à população tradicional local ou a pequenos

e microempreendedores e agricultores familiares, tal qual se prevê nas diretrizes para uma reforma tributária sustentável.

3.3. Tratamento tributário adequado ao ato cooperativo

Por fim, como elemento orientador de uma reforma tributária sustentável e sociobiodiversa, há a necessidade de tratamento tributário adequado ao ato cooperativo. Nesse sentido, o substitutivo prevê a alteração ao artigo 146, inciso III da Constituição, justamente para contemplar tal tratamento favorecido também em relação ao IBS e à CBS. Não há, no entanto, maior detalhamento de como tal implementação se daria, restando a disciplina delegada à lei complementar.

3.4. Conclusões preliminares

A exemplo das análises anteriores, ainda que o substitutivo contemple algumas das diretrizes para uma reforma tributária sustentável, o texto proposto está longe de agregar todas as sugestões de mudança que contribuiriam para a melhora do sistema tributário sob essa luz. As conclusões mais sistematizadas com os objetivos então firmados serão realizadas na próxima seção.

IV. CONCLUSÕES

Diante das considerações acima expostas, é possível concluir que o texto substitutivo à PEC 45/2019 deixa bastante a desejar no que se refere à implementação integral dos princípios da Reforma Tributária 3S – Saudável, Solidária e Sustentável.

Para fins de melhor organizar a análise realizada na terceira seção, cumpre apresentar de modo mais sintético as razões pelas quais o substitutivo falha em realizar as diretrizes detalhadas na segunda seção deste documento. Tal intento se dará em duas etapas. Primeiro, pela avaliação objetiva de cada uma das propostas dos pilares do Manifesto; e, em segundo lugar, pelo enfrentamento dos problemas levantados na Nota Técnica conjunta acima referida.

1. Pilares da Reforma Tributária 3S em confronto com o substitutivo à PEC 45/2019

1.1. Reforma Tributária Saudável

- Instituição de tributos federais específicos para tabaco e bebidas alcoólicas, além de alimentos ultraprocessados: objetivo atingido

A possibilidade de criação de tais tributos está assegurada pela previsão do imposto seletivo sobre a “produção, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde”, nos artigo 153, inciso VIII da Constituição.

- Criação de estímulos fiscais para aumentar a oferta e a disponibilidade de alimentos saudáveis para a população: objetivo parcialmente atingido.

A redução de alíquotas para produtos agropecuários, pesqueiros, florestais e extrativistas vegetais in natura, nos termos do artigo 8º, parágrafo 1º, inciso VI, pode assegurar aumento da oferta e disponibilidade de alimentos saudáveis para a população. Deve-se atentar, no entanto, para dois pontos.

O primeiro é a necessidade de modificação do inciso VII desse mesmo dispositivo, de modo a evitar a inclusão de alimentos ultraprocessados dentre aqueles passíveis de redução. O segundo se refere a um alerta quanto à possibilidade de aumento da carga tributária incidente sobre produtos in natura e minimamente processados que,

atualmente, sujeitam-se à alíquota zero de IPI, PIS e COFINS, e passarão a ter, apenas, uma redução de 50% na alíquota da CBS. Quanto ao IBS, a preocupação deve ser a mesma, pois mesmo que tais produtos estejam inseridos na cesta básica, com tributação média de 7%, dificilmente esse percentual será mantido, tanto à luz da majoração da CBS quanto do próprio IBS, a depender da alíquota de referência.

- Adoção de tributos específicos para produtos que causam danos à saúde e ao meio ambiente, como agrotóxicos e combustíveis fósseis: objetivo parcialmente atingido.

A despeito de o artigo 153, inciso VIII, contemplar a possibilidade de criação de impostos seletivos sobre produtos danosos à saúde e ao meio ambiente, há uma contradição clara na redação do substitutivo. Tal se dá em razão do artigo 8º, parágrafo 1º, inciso VII, que, ao estabelecer a redução de alíquota do IBS e CBS em 50% para determinados bens, incluiu no rol dos produtos atingidos pelo benefício os insumos agropecuários definidos no artigo 1º da Lei nº 10.95/2004. Essa lista inclui agrotóxicos. Portanto, apesar de o texto prever a criação de imposto seletivo sobre tais bens, na tributação geral sobre o consumo, via IBS e CBS, mantendo-se a redação proposta, é possível que haja benefício fiscal.

- Destinação obrigatória para o SUS de parte dos recursos arrecadados com os impostos seletivos: ausência de previsão

Não houve qualquer previsão de vinculação das receitas arrecadadas com os impostos seletivos, em correlação com as externalidades negativas que os bens e serviços onerados causam.

- Eliminação de subsídios concedidos aos setores e produtos que causam malefícios à saúde e ao meio ambiente: previsão em sentido oposto.

Nesse ponto, a previsão é oposta: como já mencionado, a redação do artigo 8º, parágrafo 1º, inciso VII viabiliza a concessão de incentivos fiscais a produtos que causam males ao meio ambiente e à saúde, como os agrotóxicos e alimentos ultraprocessados.

1.2. Reforma Tributária Solidária

- Aprovação de medidas que assegurem maior progressividade ao sistema tributário nacional, tais como: tributação da distribuição de lucros e dividendos, aumento da faixa superior de alíquota do imposto de renda das pessoas físicas, revisão da tributação da pessoa jurídica e maior tributação da riqueza e patrimônio acumulados: objetivo parcialmente atingido.

A despeito de não haver alterações na estrutura de tributação da renda, o substitutivo estabelece prazo para o envio dessa proposta ao Congresso Nacional e altera pontos relevantes da tributação da propriedade. Nesse sentido, destaque-se a previsão de progressividade do ICMD, a disciplina relativa a heranças e doações do exterior e a ampliação das hipóteses de incidência do IPVA para contemplar aeronaves e embarcações.

- Reforma tributária ampla, com redistribuição e recalibração da carga tributária à luz das bases de incidência possíveis: ausência de previsão.

O substitutivo tem por foco quase que central a tributação sobre o consumo, sem redistribuição da carga tributária. Reitere-se, apenas, mudanças salutares na tributação da propriedade, mas que não podem ser qualificadas como uma “reforma tributária ampla”.

- Redução da tributação incidente sobre a folha de salários, a ser compensada pela maior tributação sobre a riqueza e patrimônio, ao lado da simplificação da tributação sobre o consumo: ausência de previsão.

Nesse ponto, há apenas a previsão quanto à possibilidade de redução da carga tributária sobre a folha de salários, uma vez aprovada a proposta (ainda inexistente) de alteração da tributação da renda.

- Financiamento da Seguridade Social pela readequação da estrutura de vinculações pela instituição de contribuições sociais que incidam sobre dividendos ou adicionalmente sobre altas rendas: ausência de previsão.

Sobre este ponto, reforce-se que o foco central do substitutivo foi a reforma da tributação do consumo, com previsões esparsas sobre a tributação da propriedade.

- Elaboração de legislação específica para ampliar “a transparência, efetividade e

eficácia dos gastos tributários e fortalecer a Administração Tributária pela adoção de instrumentos mais eficazes de combate a evasão, a sonegação e o planejamento tributário abusivo”: ausência de previsão.

Não houve a elaboração de projetos que lei que disciplinarão o texto constitucional. O substitutivo teve por objeto, apenas, a PEC 45/2019.

1.3. Reforma Tributária Sustentável

- Exclusão dos produtos e serviços oriundos da sociobiodiversidade brasileira da vedação da concessão de benefícios fiscais relativos ao IBS, inclusive para adoção de crédito presumido integralizado para produtos agroextrativistas e da sociobiodiversidade no primeiro elo da cadeia produtiva: objetivo parcialmente atingido.

Nos termos do artigo 8º, parágrafo 1º, inciso VI, os produtos agropecuários, pesqueiros, florestais e extrativistas vegetais in natura poderão ter alíquota reduzida em 50% para o IBS e a CBS. Ainda assim, o ideal para esse cenário, dada a essencialidade evidente desses bens, seria a alíquota zero. Além disso, nos termos dos parágrafos 4º e 5º do artigo 8º, o produtor rural pessoa física com receita anual inferior a R\$ 2 milhões poderá optar por não ser contribuinte do IBS e da CBS, assegurado o crédito desses tributos àqueles que deles adquiram bens e serviços.

- Definição do conceito de cesta básica incluindo produtos da sociobiodiversidade brasileira, de maneira alinhada com o desenvolvimento regional, com a segurança alimentar e nutricional e com o equilíbrio ambiental e climático: ausência de previsão.

Não houve qualquer elaboração de projeto de lei nesse sentido neste momento, já que o foco esteve no texto substitutivo à PEC 45/2019. Além disso, a referência no artigo 8º, parágrafo 1º, inciso VII ao artigo 1º da Lei nº 10.925/2004 infirma esse objetivo, já que tal norma faz referência a alimentos ultraprocessados que poderão estar sujeitos à redução das alíquotas do IBS e da CBS.

- Manutenção do tratamento tributário diferenciado do ato cooperativo, com alíquota específica para o IVA federal: objetivo parcialmente atingido.

Houve a previsão de alteração do artigo 146, inciso III da Constituição para

contemplar o tratamento tributário favorecido do ato cooperativo, inclusive em relação ao IBS e à CBS. Não houve, contudo, fixação de alíquota específica neste momento.

- Garantia dos princípios socioambientais no regime tributário: prevenção, pagador-poluidor e protetor-recebedor: objetivo atingido.

A possibilidade de criação de impostos seletivos sobre a “produção, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais ao meio ambiente” denota a inclusão dos princípios referidos no sistema tributário. A afirmação é corroborada, ainda, pela manutenção de regime tributário favorecido aos biocombustíveis, em comparação com os combustíveis fósseis (artigo 225, inciso VIII) e pela possibilidade de diferenciação de alíquotas do IPVA também a partir do impacto ambiental do veículo (artigo 155, parágrafo 6º, inciso II).

- Compensação de localidades que melhorem seus indicadores de qualidade de vida e de governança climática com transferências financeiras balizadas por critérios socioambientais na distribuição de parte do IBS, por meio de repasse do IBS Ecológico: ausência de previsão.

Tais objetivos e políticas não foram incorporadas no substitutivo à PEC 45/2019.

- Fomento do desenvolvimento regional garantindo que o FDR invista em atividades produtivas sustentáveis alinhadas às metas brasileiras de clima, de redução do desmatamento e de geração de empregos verdes, com vedação de subsídios a atividades contrárias a essas políticas: objetivo parcialmente atingido.

A despeito de o parágrafo 2º do artigo 159-A estabelecer que os projetos financiados com os recursos do Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional serão, prioritariamente, aqueles prevejam ações de preservação ao meio ambiente, não há detalhamento dos critérios mais específicos segundo os quais tal priorização ocorrerá.

- Aprimoramento do imposto seletivo, explicitando a incidência sobre produtos que prejudiquem ou possam prejudicar a saúde, o clima ou o meio ambiente, desincentivando atividades que geram ônus para o SUS e agravam a mudança climática: objetivo atingido.

A redação do artigo 153, inciso VIII estabelece a incidência de impostos seletivos sobre a “produção, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde e ao meio ambiente”, também como política de desincentivo de consumo e realização das atividades que serão objeto de ônus adicional.

- Garantia da plena municipalização do ITR, incentivando o uso produtivo e sustentável da terra: ausência de previsão.

Não houve alterações em relação ao ITR.

- Melhorias na amplitude, na incidência e na efetividade da CIDE-Combustível, visando diminuir a emissão de carbono: ausência de previsão.

Não houve alterações em relação à CIDE Combustíveis.

- Criação de um Cadastro Nacional de Atividades Verdes (CNAE Verde) para compensar a tributação sobre essas atividades com a devolução parcial do IBS pago: ausência de previsão.

Não houve previsão sobre o CNAE Verde ou formas de compensar a realização de atividades não prejudiciais ao meio ambiente.

2. Questões suscitadas na Nota Técnica Conjunta Oxfam Brasil, ACT, INESC e IDS em confronto com o substitutivo à PEC 45/2019

1. Como podemos conciliar benefícios para a produção rural sem uma definição clara de sua abrangência?

Os benefícios vieram detalhados no artigo 8º do texto do substitutivo à PEC 45/2019, com a possibilidade de alíquotas reduzidas para produtos in natura, ao lado de regime favorecido ao pequeno produtor rural pessoa física.

2. Qual será a posição oficial sobre a desoneração de produtos da cesta básica?

A redação do artigo 8º, parágrafo 1º, inciso VII faz referência a alimentos de consumo humano, detalhados no artigo 1º da Lei nº 10.925/2004. Ainda que não haja referência direta à cesta básica, já que esse conceito é definido regionalmente, o substitutivo aponta um caminho possível para os benefícios.

3. O modelo de “cashback” previsto leva em consideração o impacto de gênero e raça na tributação sobre o consumo?

Não há previsão, no texto do substitutivo, do modelo de devolução da tributação sobre o consumo que será implementado. Tais questões, portanto, seguem em aberto.

4. Como será estruturado o Fundo de Desenvolvimento Regional e a governança para revisão dos benefícios?

Houve a previsão, no artigo 11, do Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais ou Financeiros-Fiscais, para compensar, até 31/12/2032, as “pessoas jurídicas beneficiárias de isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais” relativos ao ICMS, desde que concedidos por prazo certo e sob condição onerosa.

O parágrafo 1º do dispositivo previu o aporte de recursos ao Fundo pela União, entre 2025 e 2032. Os valores iniciam em R\$ 8 bilhões em 2025, chegando a R\$ 32 bilhões em 2029, com redução progressiva até R\$ 8 bilhões em 2032.

Por fim, restou delegado à lei complementar (i) os critérios e limites para apuração do nível de benefícios e sua redução; e (ii) os procedimentos de análise, pela União, dos requisitos para a habilitação do requerente à compensação financeira dos benefícios fiscais, na exata redação do artigo 18, parágrafo 6º.

5. Qual será a alternativa proposta ao fim do ICMS Ecológico?

Não houve qualquer previsão nesse sentido.

6. Como podemos assegurar uma revisão adequada dos incentivos fiscais?

O texto do substitutivo não responde a essa questão e torna o critério eleito para indicar o rol dos produtos sujeitos à redução de alíquota bastante nebuloso. Na mesma medida em que possibilita benefícios para alimentos in natura, também o faz para agrotóxicos e alimentos ultraprocessados, além de deixar de fora bens essenciais e relacionados à dignidade da pessoa humana, como produtos de higiene menstrual.

7. Como garantir recursos para o SUS a partir de produtos prejudiciais à saúde que serão alvo do imposto seletivo?

Nesse ponto, o ideal teria sido a alteração no artigo 167, inciso IV para prever a vinculação das receitas. Porém, não houve tal previsão no substitutivo.

8. Como a manutenção dos benefícios da Zona Franca de Manaus se relaciona com o imposto seletivo e a extinção do IPI?

O substitutivo não altera o prazo de vigência da Zona Franca de Manaus e ainda possibilita, na redação proposta ao artigo 92-B do ADCT, que o regime favorecido da região poderá ser implementado das seguintes formas: (i) alteração nas alíquotas; (ii) modificação nas regras de creditamento do IBS e da CBS e (iii) ampliação da incidência dos impostos seletivos, sem o risco de incidência de tais impostos sobre as operações originárias na região.

A ideia do dispositivo parece caminhar para a manutenção de todos os privilégios da região, inclusive aqueles reconhecidos judicialmente – como o caso da manutenção do crédito na entrada de bens provenientes da Zona Franca de Manaus, a despeito da ausência de tributo recolhido⁹.

9. Como a alíquota diferenciada para alimentos para consumo humano pode ser mais bem definida na PEC, considerando a criação de uma cesta básica saudável pelo Ministério do Desenvolvimento Social?

Houve a vinculação da expressão aos alimentos mencionados no artigo 1º da Lei nº

10.925/2004. No entanto, a delimitação poderia ser mais bem realizada, de modo a assegurar os princípios do Guia Alimentar para a População Brasileira e a criação de uma cesta básica saudável. Isso implica a exclusão do rol dos produtos beneficiados de alimentos processados e ultraprocessados.

10. O regime especial e a alíquota reduzida para a "produção do agro" vão abranger toda a cadeia da agropecuária? Como isso impacta a definição da alíquota geral?

Há a previsão de alíquota reduzida para produtos in natura e também para insumos agropecuários. O impacto dessas escolhas na alíquota geral será dado posteriormente, com a calibração das alíquotas de referência, nos termos do caput do artigo 8º.

⁹ RE 596.614, julgado em 25/04/2019. Relator Ministro Marco Aurélio, Relator do acórdão Ministro Edson Fachin.