



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE DIREITO
GRADUAÇÃO EM DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO PÚBLICO

TIBÉRIO CARLOS SOARES ROBERTO PINTO

**SELETIVIDADE AMBIENTAL DO IPI: UM NOVO MODELO DE
TRIBUTAÇÃO PARA UM NOVO MODELO DE CIDADÃO**

FORTALEZA

2010

TIBÉRIO CARLOS SOARES ROBERTO PINTO

**SELETIVIDADE AMBIENTAL DO IPI: UM NOVO
MODELO DE TRIBUTAÇÃO PARA UM NOVO
MODELO DE CIDADÃO**

MONOGRAFIA SUBMETIDA À COORDENAÇÃO DO
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO DA
UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ, COMO
REQUISITO PARCIAL PARA A OBTENÇÃO DO GRAU
DE BACHAREL EM DIREITO.

ORIENTADORA: PROFA. DRA. DENISE LUCENA
CAVALCANTE

FORTALEZA

2010

TIBÉRIO CARLOS SOARES ROBERTO PINTO

**SELETIVIDADE AMBIENTAL DO IPI: UM NOVO MODELO DE
TRIBUTAÇÃO PARA UM NOVO MODELO DE CIDADÃO**

Dissertação submetida à Coordenação do Curso de Graduação em Direito da
Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para a obtenção do grau de
Bacharel em Direito

Aprovada em ___/___/_____.

BANCA EXAMINADORA

Profª. Dra. Denise Lucena Cavalcante (Orientadora)
Universidade Federal do Ceará-UFC

Prof. Dr. Francisco de Araújo Macedo Filho
Universidade Federal do Ceará-UFC

Prof. Dr. Rafael Sampaio Rocha
Universidade Federal do Ceará-UFC

AGRADECIMENTOS

Aos meus pais, pelo dom da vida, pela educação e, principalmente, pelo exemplo de caráter e da paixão por servir.

À Profa. Denise Lucena, por haver fomentado a curiosidade por esta jovem área do direito, nas antigas discussões e debates do Grupo de Tributação Ambiental.

Aos professores Francisco Macedo e Rafael Sampaio, por se prontificarem a avaliar o trabalho e pela prestatividade e receptividade.

Aos colegas Eric Dantas e Lucas Brandão, pela valiosa troca de experiências, pela inabalável disponibilidade em debater idéias e pelos esclarecimentos e correções.

Somos muitos e muito podemos fazer.
Vai rolinha, pintassilgo,
Vai andorinha e tiziu.
Nadem golfinhos e peixes
Nas águas dos mares, dos lagos, dos rios.
Quem sabe ainda veremos
O que o Poetinha um dia sonhou mas não viu:
Pátria, minha patriazinha, tadinha,
Lindo e triste Brasil.

LINDO E TRISTE BRASIL- TOQUINHO

RESUMO

Analisa a utilização do instrumental tributário com fins extrafiscais, como meio eficiente e prático para viabilizar a efetivação dos valores constitucionais, com enfoque para o bem ambiental. Procede a um breve cotejo da evolução histórica da tributação, com enfoque sob o seu aspecto autoritário, e propõe uma nova leitura do dever de pagar impostos, com destaque para a noção de solidariedade. Discorre acerca do princípio da capacidade contributiva, e aponta novos critérios capazes de conferir um viés ambiental aos impostos. Aponta o IPI como tributo dotado de vasto potencial ecológico, face a seu peculiar regramento, com destaque para a flexibilidade de sua alíquota por parte do Poder Executivo, capacidade de interferir na produção e no consumo e fomentar padrões consumeristas sustentáveis, e seletividade da alíquota. Propõe expressa menção da seletividade ambiental no texto constitucional, como critério paralelo à tradicional seletividade.

Palavras chave: Tributação Ambiental- Extrafiscalidade- IPI- Seletividade Ambiental.

ABSTRACT

Analyzes the extrafiscal use of taxes as an efficient and practical way to achieve the environmental values assured by the Brazilian Federal Constitution. Points IPI (industrial products tax) as a tax which demonstrates huge ecological potential, due to the following characteristics: flexible rate, which can be easily shifted by the executive Power; capacity of interfering on production and consumption, and promoting environmental appropriate trends; and selectivity, which is the main object of this article. Proposes the incorporation of the elocution environmental selectivity on the Constitution, as a standard to be considered to fix the rate of IPI.

Keywords: environmental taxation – extrafiscal organization – IPI – environmental selectivity

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	09
2	BREVE HISTÓRICO DA TRIBUTAÇÃO	12
3	FUNDAMENTO-MOR DOS IMPOSTOS: A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	17
4	TRIBUTAÇÃO EXTRAFISCAL: ASPECTOS GERAIS	24
5	UTILIZAÇÃO DA TRIBUTAÇÃO NA PROTEÇÃO AMBIENTAL ...	29
5.1	SINALIZAÇÃO ECONÔMICA AOS MERCADOS	31
5.2	MAIOR FLEXIBILIDADE AO PODER PÚBLICO	36
5.3	INDUÇÃO DA MODIFICAÇÃO DO COMPORTAMENTO DE PRODUTORES E CONSUMIDORES	37
6	INTERVENÇÃO DO ESTADO NO DOMÍNIO ECONÔMICO	39
7	ASPECTOS GERAIS DO IPI COM ENFOQUE NA SELETIVIDADE	43
7.1	MÍNIMO EXISTENCIAL E MÍNIMO AMBIENTAL	45
7.2	HARMONIZAÇÃO DA LEGALIDADE COM A SOLIDARIEDADE ...	51
8	O PARADIGMA DA SOCIEDADE DE CONSUMO	55
8.1	SURGIMENTO DE UM NOVO PARADIGMA: A CIDADANIA AMBIENTAL	58
9	SELETIVIDADE AMBIENTAL DO IPI	60
9.1	INCLUSÃO DA EXPRESSÃO “SELETIVIDADE AMBIENTAL” NO TEXTO CONSTITUCIONAL	61
9.2	CRITÉRIOS A CONSIDERAR NA DETERMINAÇÃO DA SELETIVIDADE AMBIENTAL	63
10	À GUIA DE CONSIDERAÇÕES FINAIS	66

11	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	68
-----------	-----------------------------------------	-----------

1 INTRODUÇÃO

A questão ecológica consta dentre as principais prioridades da contemporaneidade. Os meios de comunicação cotidianamente alardeiam os

distúrbios ocasionados pelo padrão de desenvolvimento adotado pelas nações mais avançadas, que serve de espelho para todas as demais. Modelo baseado em um sistema de produção em massa de bens e na ultraespecialização do trabalho, característico da era industrial, cujos expoentes foram o fordismo e o taylorismo, revela evidentes sinais de saturação. Países emergentes, como a China, a Índia e o Brasil, que surgem como novos candidatos a disputar uma posição de destaque no cenário geopolítico global, vêm aderindo a esta modalidade tradicional de progresso, colocando em risco os estoques de recursos não renováveis, dados os seus imensos contingentes populacionais.

Face a este prognóstico pouco animador, os países vêm celebrando acordos internacionais com o fito de reduzir os impactos desta marcha frenética. A Conferência de Estocolmo, realizada de 5 a 16 de junho de 1972, foi pioneira na tentativa de convergir as prioridades das nações para esta temática. O assunto tornou a ganhar novo impulso com a realização da ECO-92, ou Cimeira da Terra, como ficou conhecida a Conferência das Nações Unidas para o Meio Ambiente e o Desenvolvimento (CNUMAD), realizada entre 3 e 14 de junho de 1992 no Rio de Janeiro. No evento foi elaborada a Carta da Terra, ao lado de convenções acerca da biodiversidade, desertificação e das mudanças climáticas, e a Agenda 21, que elaborou um programa de ação que viabilizasse um novo padrão de desenvolvimento. O Protocolo de Quioto, que veio a entrar em vigor em 16 de fevereiro de 2005, foi decorrência da ECO-92, onde foram estabelecidas normas mais claras sobre a redução das emissões de gases responsáveis pelo efeito estufa. As estratégias para perseguir tais metas sem trazer o agouro da recessão econômica, impõem, inexoravelmente, a necessidade de investimentos em pesquisa e aprimoramento tecnológicos, com foco em equipamentos e energias limpas.

Alguns países, como a França, já estão implementando com sucesso uma série de mudanças eficientes e rentáveis para viabilizar as questões ambientais, principalmente nos setores de geração de energia, dos transportes e da construção civil.

Quanto aos meios de locomoção, implantou um sistema de bicicletas públicas, com diversos terminais distribuídos ao longo da cidade. Ao longo das vias públicas e nos edifícios, foram instalados diversos pontos de reabastecimento para veículos elétricos. Em matéria de construções, o governo criou incentivos para que

os novos prédios não possuam estacionamento privativo, de modo a desestimular o uso do carro próprio. Além disso, estão sendo construídos protótipos dotados de sistemas de reaproveitamento da água e de baixo consumo energético.

A questão ambiental reclama também a maior participação da sociedade civil na implementação de ações concretas, principalmente por meio de organizações não-governamentais.

Nesse cenário, o Brasil encontra-se em posição privilegiada, devido à vasta disponibilidade de fontes de energia renovável, como a eólica, a solar e a hidrelétrica, diferentemente de países como a própria França, que não obstante os esforços para adotar fontes energéticas limpas e sustentáveis, ainda se utiliza da energia nuclear como matriz energética primária, que além de envolver elevados riscos na sua produção, produz resíduos radioativos, que demandam um especial procedimento para descarte.

A Constituição de 1988 elencou, dentre seus objetivos primordiais, a salvaguarda do meio ambiente. Ao tratar da Ordem Social, no Título VIII, destinou o capítulo VI especificamente ao tema ambiental. A matéria vem inteiramente disciplinada no art. 225, que em seu *caput* afirma a existência do direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado pertencente a todos os indivíduos, cabendo ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo.

Ao longo de seus parágrafos e incisos, atribui diversos mandamentos ao Poder Público, tais como a preservação e restauração dos processos ecológicos essenciais, definição dos espaços territoriais a serem especialmente protegidos, a exigência de estudo prévio de impacto ambiental para atividades potencialmente degradantes, o resguardo da fauna e da flora, visando a perpetuação das espécies, o equilíbrio ecológico, dentre outras atribuições.

No entanto, a mesma ênfase não se verifica no tocante às atividades desenvolvidas pelos particulares, aos quais incumbe, basicamente, os ônus de recuperar o meio ambiente degradado pela exploração de recursos minerais (art. 225, §2º) e a eventual sujeição a sanções penais e administrativas por condutas e atividades lesivas ao meio ambiente (art. 225, §3º), tão-somente. Em suma, o rol de deveres dos agentes privados limita-se a exigir a reparação dos danos e males que vier a cometer, em nítida posição protetivo-repressiva, em detrimento da prevenção. A própria sistemática da responsabilidade civil, que regula a reparação de danos

decorrentes de atos lesivos em geral, mostra-se muito mais incisiva e rígida que a responsabilização pelos danos ambientais, o que é flagrante contra-senso, dada a natureza difusa do bem ecológico, cuja titularidade pertence à toda coletividade.

Observa-se evidente desproporcionalidade na repartição dos ônus ambientais, em nítido confronto com o que preceitua o *caput* do referido artigo, o qual impõe a todos o dever de zelo e guarda ambiental. Conforme entendimento de Consuelo Yoshida, “a dimensão ambiental deve ser incorporada não apenas às políticas e ações governamentais, mas também às políticas e ações da iniciativa privada, e com a preocupação voltada para a implementação do desenvolvimento humano.”¹

No intuito de conferir força concreta ao mandamento constitucional, evitando que venha a resvalar no vazio, os instrumentos econômico-financeiros, consubstanciados nas espécies tributárias, surgem como opções eficazes na transferência de responsabilidades ambientais aos particulares, redistribuindo equitativamente o dever de salvaguardar o bem comum.

Todos os impostos, em tese, são aptos a assumir certo conteúdo ambiental. Dentre estes, o IPI desponta como opção bastante viável, devido ao seu peculiar regramento constitucional, que será oportunamente minuciado.

2 BREVE HISTÓRICO DA TRIBUTAÇÃO

O fenômeno da tributação remonta aos primórdios das civilizações e ao berço do próprio Estado. Desde os primeiros impérios teocráticos, estabelecidos ao longo dos vales dos rios no Oriente Médio e adjacências, os chefes de Estado requisitavam de seus súditos contribuições para a manutenção da segurança e da

¹ YOSHIDA, Consuelo Yatsuda Moromizato. **A efetividade e eficiência ambiental dos instrumentos econômico-financeiros e tributários. Ênfase na prevenção. A utilização econômica dos bens ambientais e suas implicações**, In TÔRRES, Heleno Taveira (Organizador) *Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 530.

ordem. Tal realidade vem exposta em elegante passagem de Aliomar Baleeiro: “O tributo é vetusta e fiel sombra do poder político há mais de 20 séculos. Onde se ergue um governante, ele se projeta sobre o solo de sua dominação. Inúmeros testemunhos, desde a antiguidade até hoje, excluem qualquer dúvida.”²

O tributo é filho legítimo do poder estatal, e representa a expressão mais eloqüente de seu poder de império. De início, a justificativa ideológica a legitimar tal prerrogativa assentava-se sobre argumentos de ordem metafísica, como o direito divino dos governantes, supostamente representantes de uma vontade superior. Tal concepção predominou até parte da idade moderna, sendo um dos pilares de validação das monarquias absolutas. Independentemente do artifício ideológico, que se alternam conforme as crenças de cada época, fato é que a imposição tributária sempre serviu de coluna dorsal de sustentação do Estado, que tributa com base em seu poder de império.

As exações tributárias, além de serem exigidas dos súditos, eram comumente “impostas” aos povos vencidos nas guerras, ao lado da captura de escravos. Exemplos de civilizações que adotaram tais práticas foram os persas, os astecas e, principalmente, os romanos, que se valeram largamente de tais métodos na expansão e consolidação de seu império. A relação entre os tributos e as guerras é bastante estreita, pois dentre os argumentos de peso para criar novas exações ou majorar antigas constava a necessidade de manutenção do exército.

Entretanto, na maioria dos Estados que antecederam o atual modelo do Estado de direito, consagrado pela consciência ética universal como forma de Estado que mais se aproxima de um modelo ideal, a tributação não foi a única fonte de obtenção de receitas de que o governante lançava mão, sendo, em muitos casos, mesmo via secundária, à qual se recorria quando as demais provisões mostravam-se insuficientes. Tais tipos eram os denominados Estados dominiais ou patrimoniais, em que o governante detinha o controle de vasta parcela dos bens produtivos, consubstanciados principalmente em extensões territoriais, de onde se extraíam os recursos para custear as despesas:

Duas brevíssimas notas apenas sobre os impostos medievais (que explicam, aliás, a sua tradicional designação por contribuições): de

2 BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1960, p. 11.

um lado, os impostos medievais tinham carácter extraordinário – os monarcas apenas podiam socorrer-se deles quando circunstâncias excepcionais assim o reclamassem, sendo o suporte financeiro da Coroa assegurado, por via de regra, através dos rendimentos proporcionados pelos seus bens e direitos (*in re aliena*); de outro lado, a deliberação da cobrança dos impostos tinha de ser aprovada pelas Cortes (convocadas apenas para esse efeito), ou seja, pelos representantes dos contribuintes, já que os procuradores às Cortes estavam estritamente vinculados por um mandato de natureza imperativa.³

Quando era preciso socorrer-se da via tributária, convocavam-se as Cortes, constituídas por representantes dos contribuintes, que fixavam os limites dos valores a serem exigidos. Em geral, as Cortes eram convocadas apenas com este fim, sendo dissolvidas em seguida. Com a eclosão das revoluções burguesas, cuja vanguarda coube principalmente à Inglaterra, a classe burguesa insurge-se contra os privilégios dos monarcas, consagrando os primados da liberdade, igualdade e da propriedade privada. O mestre Bonavides relata com clareza esta transição:

O parlamento medievo, contendo já em germe a futura Câmara dos Lordes e a futura Câmara dos Comuns, aprovava os tributos pedido pelos reis às classes produtivas. Durante toda a monarquia feudal precisou o rei de meios pecuniários extraordinários com que fazer face a despesas também extraordinárias, decorrentes de guerras e excessos da Corte. O fisco deixava assim de seguir as praxes habituais para se fazer vexatório, convertendo-se num instrumento voraz de opressão tributária, numa máquina de exaustão de riqueza. (...)

Mas ao conceder aqueles meios extraordinários, os súditos faziam exigências e resistiam. Esta resistência é luta em que eles acabam por impor sua vontade. E vão triunfar com sangue, na revolução republicana de Cromwell e depois definitivamente na “Revolução Gloriosa de 1688 (...)

São aquelas revoluções, com efeito, o marco miliário, o mais glorioso marco na história do pensamento político, porque, desde então, já o rei não tributava os súditos senão com o consentimento destes (...) De mera pretensão, aquela limitação do poder régio se converte numa garantia tutelar, com as revoluções parlamentares do século XVII.⁴

3 NABAIS, José Casalta. **Direito Fiscal**. 2 ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 134.

Nabais vem complementar o exposto:

Foi, aliás, o abandono da antiga regra de convocação das Cortes para a aprovação dos impostos, adoptado no contexto da centralização do poder dos monarcas empenhados na construção do Estado (moderno) e do crescente recurso às receitas fiscais, que conferiram aos impostos não só carácter permanente mas também uma importância decisiva em sede de financiamento do Estado, que veio legitimar as exigências revolucionárias, cujo triunfo, a partir de meados do séc. XVIII, haveria de concretizar as ideias do constitucionalismo ou, numa outra versão, do Estado de direito. Ideias que, como é sabido, visaram basicamente repor a antiga ideia de autotributação.⁵

Nesse cenário ocorre a transição do Estado patrimonial para o Estado fiscal, onde a tributação assume a vanguarda das receitas do Estado, convertendo-se em um imperativo, não mais mera via acessória para sanar eventuais insuficiências, assumindo carácter permanente, como o principal meio para custear as despesas públicas:

salvo as excepções constituídas pela sua primeira forma, conhecida pela designação de Estado absoluto e, mais recentemente, pelos Estados socialistas, que consubstanciaram, através de formas de resto muito diversas, fundamentalmente uma forma de Estado patrimonial ou dominial (*productive state*), o Estado moderno apresenta-se por toda a parte como um “Estado fiscal”, ou seja, como um Estado que tem por suporte financeiro determinante ou típico a figura dos impostos.⁶

4 BONAVIDES, Paulo. **Teoria do Estado**. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1980, p. 78.

5 NABAIS, Casalta. *op. cit.*, p. 135.

6 *Ibidem*, pp. 125 e 126.

Marcado por um histórico coercitivo, a pecha autoritária da tributação ainda hoje subsiste, não obstante os cânones do Estado Democrático de Direito estejam consagrados na generalidade das constituições modernas. Tal ojeriza fica bastante evidente na própria simbologia comumente utilizada para representar a Fazenda: um leão, denotando algo sedento e voraz, que necessita ser domesticado e contido nas firmes amarras da legalidade. As cortes americanas cunharam uma expressão bastante curiosa que ilustra o exposto, no *leading case* de 1819 do caso *Mc. Culloch vs. Maryland*, em que o referido estado tentou tributar uma filial de um banco nacional: “*the power to tax involves the power to destroy*”⁷. O poder de tributar, na visão tradicional, deve ser controlado, sob risco de eliminar a fonte da qual provém, tal filho ingrato que se volta contra o próprio sangue. É com base nesse princípio que se fundamenta a imunidade tributária recíproca, ao determinar que os recursos de um ente não podem ser tributados por outro, pois implicaria em um atentado à autonomia federativa.

A famosa Magna Carta de 1215, imposta pelos barões ingleses ao rei João Sem Terra, foi um dos primeiros documentos de que se tem notícia que veio limitar o arbítrio monárquico, impondo a necessidade de consentimento parlamentar para a criação de impostos. Identifica-se, aí, os primórdios de uma das garantias fundamentais do contribuinte, conhecido como o princípio do “*no taxation without representation*”. Não obstante, o rei continuava com vastos poderes para tributar, vertendo os valores auferidos para destinações completamente avessas aos fins públicos, como garantir o dote de suas filhas ou em galanteios para suas amantes.

Interessante observar que boa parte dos levantes revolucionários ao longo dos tempos tiveram por estopim a pressão fiscal dos soberanos sobre os súditos. Nos dizeres de Casalta Nabais:

(...) os impostos estiveram presentes nos acontecimentos históricos, bons e maus, mais importantes e mais marcantes da nossa civilização, quer como causa decisiva, quer como instrumento intencionalmente utilizado para atingir os objectivos mais hediondos. Assim e quanto ao primeiro aspecto, o autor imputa, de um lado, a más soluções fiscais acontecimentos como o colapso de

7 BALEEIRO, Aliomar. *op. cit.*, p. 97.

Rodes (a Suíça do Helenismo), a queda da República e do Império romanos (às mãos, respectivamente, das *societatis publicanorum* e do despotismo fiscal imperial), o afundamento do colossal império espanhol (em que o sol jamais se punha), o declínio da Holanda (e a ascensão da Inglaterra), as guerras civis inglesas e americana, a derrota de Napoleão, a queda de Margaret Thatcher, Etc.⁸

A Revolução Inglesa, conflito entre o rei Carlos I e o Parlamento, liderado por Oliver Cromwell, cujo desfecho foi a decapitação do soberano e o surgimento da monarquia parlamentarista, teve como causa determinante a tentativa de majoração dos impostos sem o consentimento do Parlamento. Nos Estados Unidos, um protesto contra a criação de um imposto sobre o chá exportado para as colônias americanas desencadeou a elaboração das “Leis Intoleráveis”, um dos fatores de insatisfação que levaram aos levantes de independência. No Brasil, a pressão fiscal também foi decisiva para o histórico levante da Inconfidência Mineira, vez que o Estado Português havia instituído imposto sobre a extração de ouro no valor de 100 arrobas por ano, e os valores em atraso seriam adimplidos através do confisco arbitrário: a derrama.

Somente na história recente, principalmente após o Iluminismo e sua proposta de despotismo esclarecido, o imposto vai se aperfeiçoando sob o aspecto moral, sendo refinado pelas regras e princípios jurídicos. É nesse contexto que o **direito** tributário vai se conformando, assumindo feição protetiva do contribuinte, pois a tributação, como prática estatal, lhe é muito anterior:

Durante muitos séculos, os tributos foram manipulados por príncipes e Assembléias sem qualquer conhecimento científico sobre estas questões, simplesmente porque a Ciência das Finanças ainda não havia surgido. Em épocas mais próximas, no século XVIII, já se pode considerar existente um núcleo de princípios sobre as finanças públicas. Porém, esses princípios eram de natureza econômica e a ordenação *jurídica* das finanças públicas continuava rudimentar até o fim do século XVIII.⁹

8 NABAIS. *op. cit.*, pp. 08 e 09.

9 BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p.03

A verdadeira finalidade do direito tributário, a partir da qual este foi concebido, não é a de servir como instrumento de arrecadação por parte do Estado. Este sempre recorreu às exações, independentemente de direito posto ou imposto. O direito tributário surge como um agregado de princípios a disciplinar e, principalmente, limitar o poder de tributar. Subsiste a desconfiança em relação a este “poder destrutivo”, e permanecem as apertadas amarras que visam domá-lo.

No entanto, tal desconfiança instintiva do cidadão em relação à Administração Pública, conquanto historicamente justificável, é prejudicial ao moderno ideal de cooperação, que demanda atitudes convergentes e complementares entre o Estado e os indivíduos, principalmente na tutela de bens de titularidade difusa. É importante visualizar que, ao lado do “*power to destroy*”, pode haver o “*power to protect*”, em que a tributação emerge com o objetivo de resguardar bens socialmente relevantes, não decorrendo do mero arbítrio, mas consistindo em um indeclinável dever de cidadania: “Os impostos não podem continuar a ser vistos como uma mera imposição coactiva e arbitrária do Estado, mas têm de ser encarados como uma forma de partilha de solidariedade e responsabilidade.”¹⁰

3 O FUNDAMENTO-MOR DOS IMPOSTOS: A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Antes de proceder à abordagem acerca dos aspectos extrafiscais dos impostos, deve-se atentar para o fato de esta é uma faceta excepcional. Importante analisar, primeiramente, o conteúdo fiscal dos impostos, o qual remete à noção de capacidade contributiva. Trata-se de pressuposto indissociável da concepção de fiscalidade, pois não há que se falar em tributação, principalmente no que tange aos impostos, onde não houver capacidade contributiva. Seria semelhante a intentar cavar um poço petrolífero onde o dito recurso fosse inexistente. Além de funcionar

10 NABAIS. *op. cit.*, p. XXIX.

como um pressuposto da tributação, a capacidade contributiva presta-se, concomitantemente, a servir como critério para a apuração dos valores das exações:

Ora bem, a capacidade contributiva constitui o pressuposto e o critério da tributação. Como pressuposto, exige não só que todos os tributos, em que naturalmente se incluem os impostos extrafiscais, mas também os próprios benefícios fiscais tenham por objecto “bens fiscais”, excluindo da tributação, por conseguinte, tanto o mínimo existencial quanto o máximo confiscatório. (...) Enquanto critério da tributação, a capacidade contributiva rejeita que o conjunto dos impostos (o sistema fiscal) e cada um dos impostos de per si tenham por base outro critério, seja ao nível das respectivas normas, seja ao nível dos correspondentes resultados. Atento o seu âmbito, um tal critério, objectivamente, vale apenas relativamente aos impostos fiscais e no concernente à respectiva obrigação de imposto e, subjectivamente, diz respeito somente aos contribuintes (...).¹¹

Com a consolidação do Estado de Direito, “noção que se baseia na regra de que ao mesmo tempo em que o Estado cria o direito deve sujeitar-se a ele”¹², a tributação precisou buscar outros fundamentos em substituição ao poder soberano do governante. Afinal, “por que se deve pagar o tributo? Há razões jurídicas, éticas, e até práticas em formulá-la.”¹³ Alguns autores, como Grizzioti, buscaram a causa do tributo na vantagem que destes verteriam aos contribuintes, através dos serviços públicos. Distinguiu três fatores influentes sobre os tributos: a) O elemento subjetivo, constituído da posse de riqueza e outros índices para medida da aptidão ou capacidade contributiva, e os elementos objetivos, que são: b) as vantagens particulares, derivadas da atividade social, e c) as vantagens gerais derivadas da vinculação (*appartenenza*) a um grupo político, econômico e social, como o Estado.¹⁴

11 NABAIS. *op. cit.*, pp. 150-151.

12 FILHO, José dos Santos Carvalho. **Manual de Direito Administrativo**. 17 ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007, p. 02.

13 BALEEIRO, Aliomar. *op. cit.*, p. 297.

14 *Ibidem*, p. 299.

O dever de pagar tributo, portanto, adviria do acréscimo financeiro proporcionado pelo Estado:

O Estado é um produtor de riquezas, pois os serviços públicos aumentam os lucros, diminuem os custos de produção e fomentam o poder aquisitivo dos consumidores. Ele incrementa a capacidade contributiva dos indivíduos, pois ele e a riqueza dependem dos serviços públicos. Existe, pois, uma correlação direta e indireta entre as vantagens e os tributos.¹⁵

Para outros autores, como Vanoni, a causa do tributo se assenta sobre a necessidade imprescindível do Estado de obter fundos para a realização de suas tarefas.¹⁶ Para Pugliese, a noção de causa seria o critério diretor fundamental na aplicação das leis tributárias, a justificação desta relação, sem a qual o tributo se converteria em uma extorsão arbitrária.¹⁷ Dentre os doutrinadores pátrios, Rubens Gomes de Sousa define causa como “a razão determinante da escolha de determinadas circunstâncias de fato como objeto da tributação”, e serviria de base ao legislador no intuito de compatibilizar o Direito Tributário Constitucional com a Ciência das Finanças, o ordenamento tributário com a principiologia constitucional e o agir da Administração com o ordenamento legal.¹⁸

Insurgindo-se contra as teorias que identificam a capacidade contributiva com os critérios do benefício proporcionado ou com a idéia do sacrifício, Nabais refuta ambas, por considerá-las incompatíveis com o modelo do Estado Social:

A capacidade contributiva não dispõe dum suporte adequado nem na teoria do benefício ou equivalência, nem na teoria do sacrifício. A primeira, para além de estar estritamente vinculada à concepção contratualista do Estado, é de todo impraticável e não está em

¹⁵*Ibidem*, p. 300.

¹⁶ VANONI, Ezio *apud* BALEEIRO, Aliomar. *op. cit.*, p. 303.

¹⁷ PUGLIESE, Mario *apud* BALEEIRO, Aliomar. *op. cit.*, p. 304.

¹⁸ SOUSA, Rubens Gomes *apud* BALEEIRO, Aliomar. *op. cit.*, p. 327.

sintonia com o Estado social, sendo actualmente invocável apenas como suporte dos tributos bilaterais. A segunda, além de se apoiar em premissas indemonstráveis, conduz-nos a três diferentes igualdades (consoante se perfilhe a teoria do sacrifício igual, a teoria do sacrifício proporcional ou a teoria do sacrifício marginal).¹⁹

No contexto atual, a capacidade contributiva exsurge como o critério mais adequado para a quantificação dos impostos, ou antes, o único perfeitamente afinado com o ideal democrático, capaz de distribuir equitativamente os custos dos serviços públicos entre indivíduos economicamente desiguais. Tal cotejo independe por completo do proveito ou vantagem que cada contribuinte venha a auferir, em particular, com a prestação dos serviços públicos. Afinal, a idéia de retribuição ou contraprestação constitui o núcleo fundamental de outra espécie tributária: as taxas, cujo fato gerador é o exercício do poder de polícia ou prestação de serviço público, efetiva ou potencial.

O princípio da capacidade contributiva hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade e ajuda a realizar, no campo tributário, os ideais republicanos. Realmente, é justo e jurídico que quem, em termos econômicos, tem muito, pague, proporcionalmente, mais imposto do que quem tem pouco. Quem tem maior riqueza deve, em termos proporcionais, pagar mais impostos do que quem tem menor riqueza. Noutras palavras, deve contribuir mais para a manutenção da coisa pública. As pessoas, pois, devem pagar impostos na proporção de seus haveres, ou seja, de seus índices de riqueza.²⁰

Por capacidade contributiva, entende-se o conjunto de condições objetivas e subjetivas que indicam alguém como materialmente apto a suportar uma parcela na distribuição dos custos dos serviços públicos.²¹ Geraldo Ataliba a conceitua como “a real possibilidade de diminuir-se patrimonialmente, sem destruir-se e sem perder a

¹⁹ NABAIS. *op. cit.*, pp. 149-150.

²⁰ CARRAZA, Roque Antônio *apud* DANILEVICZ, Rosane Beatriz J. **A Tributação e o Mínimo Existencial**, In Direito Tributário em Questão: Revista da FESDT, v. 1, n. 2. Porto Alegre: FESDT, 2008, pp. 177-178

possibilidade de persistir gerando a riqueza de lastro à tributação.”²² Portanto, visa extrair os recursos sem exaurir a fonte produtora.

A tributação tendo por medida os caracteres pessoais e a capacidade econômica do contribuinte desponta como a solução que se mostrou mais viável, dos pontos de vista prático e ético, alastrando-se pelos diversos ordenamentos constitucionais:

Essa contingência material e de ordem econômica se aperfeiçoa ao influxo dos princípios jurídicos e éticos, porque, com o evolver do tempo, amadurece paralelamente, no espírito da coletividade, a convicção de que a vida social – fundada em razões biológicas e sociais – aproveita desigualmente aos indivíduos. Uns saem mais avantajados do que outros e a maior parte aparece em estridente inferioridade, se comparada a alguns grupos privilegiados. À proporção que o poder político, trabalhado por idéias morais, desloca-se do seio desses grupos privilegiados para o maior número, por efeito do sufrágio universal, o princípio da capacidade contributiva desdobra-se em novos resultados e conseqüências.²³

Em seguida completa o autor: “(...) procura-se convocar para o terreno do próprio conceito de imposto o critério material da igualdade ou da justiça fiscal que constitui o suporte indiscutível dum Estado fiscal de direito – a capacidade contributiva.”²⁴

Importante dissociar dois conceitos afins: capacidade econômica e capacidade contributiva. “A capacidade contributiva estabelece a margem econômica da riqueza que pode ser tributada e a capacidade econômica se manifesta na possibilidade do indivíduo colaborar para a manutenção do estado.”²⁵ A relação entre os institutos é de gênero e espécie: enquanto a capacidade econômica aponta a possibilidade do indivíduo vir a contribuir com as despesas públicas, a capacidade

21 BALEEIRO. *op. cit.*, p. 349

22 ATALIBA, Geraldo *apud* AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, pp. 138 e 139.

23 NABAIS. *op. cit.*, p. 16.

24 NABAIS. *op. cit.*

contributiva estabelece os contornos do que é devido. Não há que se falar em capacidade contributiva onde não houver capacidade econômica, sendo esta um pressuposto daquela.

Assim, a capacidade contributiva está ancorada no princípio da igualdade fiscal, que é a manifestação do princípio geral da isonomia no campo específico da tributação. Tal princípio se destina, ao legislador quanto ao aplicador da lei, como preleciona Celso de Mello: “Assim, nem pode o aplicador, diante da lei, discriminar, nem se autoriza o legislador, ao ditar a lei, a fazer discriminações. Visa o princípio à garantia do indivíduo, evitando perseguições e favoritismos.”²⁶ Ressalta Nabais:

Afirmado contra os privilégios próprios do Estado pré-liberal, o princípio da igualdade fiscal teve sempre ínsita sobretudo a ideia de generalidade ou universalidade, nos termos da qual todos os cidadãos se encontram adstritos ao cumprimento do dever de pagar impostos, e da uniformidade, a exigir que semelhante dever seja aferido por um mesmo critério – o critério da capacidade contributiva. Este implica assim igual imposto para os que dispõem de igual capacidade contributiva (igualdade horizontal) e diferente imposto (em termos qualitativos e quantitativos) para os que dispõem de diferente capacidade contributiva na proporção desta diferença (igualdade vertical).²⁷

Interessante observar como, mais uma vez, transparece a ligação umbilical entre o tributo e o modelo de Estado: quando este sofre uma dramática alteração em sua fonte de legitimidade, cujo eixo se deslocou do poder monárquico para a soberania popular, o tributo conseqüentemente assume um viés mais democrático, através da repartição mais equânime dos ônus tributários. Ressalte-se, ainda, que, nas monarquias absolutas, tanto a nobreza como o clero eram dispensados das obrigações tributárias, sendo classes economicamente inertes e parasitárias dos cofres públicos,

25DANILEVICZ, Rosane Beatriz J. **A Tributação e o Mínimo Existencial**, In Direito Tributário em Questão: Revista da FESDT, v. 1, n. 2. Porto Alegre: FESDT, 2008, p. 180

26 MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *apud* AMARO, Luciano. *op. cit.*, p. 135.

27 NABAIS. *op. cit.*, p. 149

recaindo tal encargo principalmente sobre a burguesia, justamente a classe que conferia maior dinamismo à economia. Os impostos assumiam nítido caráter regressivo, travando o progresso e a circulação da riqueza. Caberia uma comparação entre os impostos indiretos, que acarretam custos de produção para a empresa e são repercutem sobre o consumidor, onerando a produção e a transmissão das riquezas, com os impostos diretos, que tributam uma fonte estaticamente considerada, como o rendimento, contribuindo efetivamente para a repartição dos recursos.

O princípio da capacidade contributiva pode ser analisado sob dois ângulos: a partir da perspectiva do Estado e do contribuinte. Focalizado a partir dos interesses do Estado, representa o dever de partilha do bem comum que se incumbe a cada indivíduo. Portanto, havendo uma base fática que revele suporte econômico, e estando esta situação prevista em lei, surge para o Estado o dever (e não mera faculdade) de tributar. Do mesmo modo, surge para o indivíduo o correlato dever de sujeição. Considerando os interesses do indivíduo, significa que este será onerado exclusivamente com base neste critério, funcionando como limite e garantia face à pretensão estatal. Daí decorre o caráter bilateral do dito princípio, vez que seus comandos vinculam tanto o Estado como o indivíduo:

Depreende-se, conseqüentemente, que se de um lado os indivíduos têm a obrigação de contribuir para as despesas públicas decorrentes do dever de solidariedade, de outro, o princípio da capacidade contributiva significa um limite a esses deveres e ao poder de imposição do Estado, de modo que a tributação somente pode ocorrer se existir de um fato indicador de capacidade contributiva.²⁸

Representa, portanto, o “único fator de discriminação legítima, não somente como fator de tributação, mas também como critério de gradação de tributos.”²⁹

28 TESAURO, Francisco *apud* DANILEVICZ, Rosane Beatriz J. **A Tributação e o Mínimo Existencial**, In Direito Tributário em Questão: Revista da FESDT, v. 1, n. 2. Porto Alegre: FESDT, 2008, p. 178.

29 CALIENDO, Paulo *apud* DANILEVICZ. *op. cit.*, p. 178

Por questão de justiça fiscal, modernamente são dois os princípios gerais dos impostos, dispostos no art. 145, §1º, da Constituição: o caráter pessoal e a graduação segundo a capacidade contributiva.

Os impostos pessoais são aqueles que contemplam os caracteres personalíssimos dos contribuintes, em observância à sua individualidade. Diversos são os fatores a serem ponderados, como a idade, estado civil, encargos pela criação e sustentação de filhos, condições de saúde, dentre outros. Em face destas condições, o tratamento dispensado varia de reduções a agravações, podendo, inclusive, haver total supressão do tributo, em resguardo do mínimo existencial³⁰. Exemplo de imposto com forte aspecto pessoal é o que incide sobre a renda. Destes divergem os impostos reais, que, em regra, recaem exclusivamente sobre o substrato material, abstraindo por completo os traços pessoais do contribuinte. Exemplo clássico desse tipo de imposto é o IPTU, calculado em função do valor venal do imóvel e da alíquota aplicável. Contudo, mesmo o caráter real do IPTU é suavizado em inúmeras situações, como nos casos de isenção para imóveis de baixo valor venal, pertencentes a pessoas de baixa renda ou para utilizado para a moradia de viúvas e seus filhos.

A capacidade contributiva, em suma, veio atender a duas finalidades básicas: distribuir proporcionalmente os custos do aparato estatal, com base no ideal de igualdade material, e limitar o arbítrio do legislador, vinculando-o a selecionar fatos que, efetivamente, revelem lastro econômico quanto à matéria sujeita à coleta.

4 A TRIBUTAÇÃO EXTRAFISCAL: ASPECTOS GERAIS

Estabelecidos os contornos da fiscalidade, pode-se compreender melhor o fenômeno da tributação extrafiscal, que, em suma, decorre da necessidade de buscar, através dos instrumentos fiscais, finalidades outras que desbordam da mera

³⁰ BALEEIRO. *op. cit.*, p. 343.

arrecadação de recursos. Para atingir tais fins, exige-se uma metodologia diferenciada de imposição fiscal, que se adequa aos resultados que visa alcançar.

Embora tenha adquirido certo destaque recentemente, a extrafiscalidade não se trata de uma inovação. Conquanto tal assunto não haja sido consignado de forma expressa no ordenamento tributário pátrio, já constava como objeto de estudo de doutrinadores clássicos, da estirpe de Aliomar Baleeiro e Augusto Becker. Segundo definição de Raimundo Bezerra Falcão, a extrafiscalidade é “a atividade financeira que o Estado exercita sem o fim precípua de obter recursos para seu erário, para o fisco, mas sim com vistas a ordenar ou reordenar a economia e as relações sociais.”³¹

Nas palavras de Roque Antônio Carraza:

Extrafiscalidade é [...] o emprego dos meios tributários para fins não-fiscais, mas ordinatórios, isto é, para disciplinar comportamentos de virtuais contribuintes, induzindo-os a fazer ou deixar de fazer alguma coisa. A fazer, bem entendido, o que atende ao interesse público; a não fazer o que, mesmo sem tipificar um ilícito, não é útil ao progresso do país.³²

A possibilidade de utilização dos impostos na busca de finalidades extrafiscais decorreu da percepção de que a tributação, mesmo quando estreitamente atada aos princípios da legalidade e da capacidade contributiva, não é neutra, como de início se chegou a supor. O legislador, ao eleger *o que* se tributa e *quanto* se tributa, procedeu a uma escolha política, que não pode nem deve ser ignorada. Tal situação fica particularmente evidente nos casos dos impostos incidentes sobre a importação e a exportação, instrumentos chaves para a regulação da política aduaneira. Percebida tal potencialidade, abre-se um novo horizonte para a utilização dos instrumentos tributários, principalmente no contexto de um Estado que se pretende social.

31³³ FALCÃO, Raimundo Bezerra. **Tributação e mudança social**. Rio de Janeiro: Forense, 1982, p. 48.

32 CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

Alfredo Augusto Becker também se fascinara com as potencialidades da extrafiscalidade, defendendo a coexistência da fiscalidade com a extrafiscalidade, como duas faces de uma mesma realidade, que não se excluem, mas antes, complementam-se:

Não será a de um instrumento de arrecadação de recursos para o custeio das despesas públicas, mas a de um instrumento de intervenção estatal no meio social e na economia privada. Na construção de cada tributo não mais será ignorado o finalismo extrafiscal, nem será esquecido o fiscal. Ambos coexistirão, agora de um modo consciente e desejado; apenas haverá maior ou menor prevalência deste ou daquele finalismo.³³

Lídia Ribas argumenta no sentido de que qualquer espécie de tributo se presta, de certa forma, a alguma finalidade extrafiscal.³⁴

Aliomar Baleeiro tece críticas sobre as encapuzadas “finanças neutras”, que sob o aparente manto da legalidade e isonomia, corrobora para reproduzir o *status quo*, pugnando pela funcionalização das finanças: “Essa concepção tradicional é designada como a das ‘finanças neutras’. Não é menos política por isso: deixando a sociedade como estava, a atividade financeira obedecia a uma política eminentemente conservadora”³⁵ Completa adiante:

Os progressos das ciências econômicas, sobretudo depois do impulso que lhes imprimiu a teoria geral de Keynes, refletiram-se na Política Fiscal e esta, por sua vez, revolucionou a concepção da atividade financeira, segundo os preceitos dos financistas clássicos.

Ao invés de “finanças neutras” da tradição, com seu código de omissão e parcimônia tão do gosto das opiniões individualistas, entendem hoje alguns que maiores benefícios a coletividade

33 BECKER. *op. cit.*, p. 588.

34 RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. **Defesa ambiental**: utilização de instrumentos tributários. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 689.

35 BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 26.

colhera de “finanças funcionais”, isto é, a atividade financeira orientada no sentido de influir sobre a conjuntura econômica.³⁶

A extrafiscalidade sinaliza as novas sendas que o direito tributário deve trilhar no século XXI. Consta dentre as técnicas mais racionais e eficientes que a Administração dispõe para efetivar os valores constitucionais. Superada a fase em que o Estado era visto como o “Leviatã” hobbesiano, onde o fundamento dos tributos decorria exclusivamente do poder de império do Estado, a tributação vai paulatinamente absorvendo os insumos constitucionais, na busca do bem-estar social.

A extrafiscalidade é passível de uma subclassificação, podendo ser tomada em acepção ampla ou estrita. Nesse sentido, Marcus de Freitas Gouvêa explicita que “São ampliadas as concepções de autores que vêem na extrafiscalidade, além de estímulos e desestímulos a comportamentos, todo expediente tributário que vise a realização de valores que exceda a ‘mera’ arrecadação de tributos.”³⁷

A extrafiscalidade, em sentido amplo, é a utilização do tributo para efetivar diretamente um valor constitucional diverso do custeio das despesas públicas. Um exemplo típico desta modalidade são as contribuições, pois a “destinação do produto arrecadado consiste na ligação direta do tributo ao fim constitucionalmente valorado, fato totalmente irrelevante no comportamento do contribuinte, tendo em vista que o valor por ele devido não se altera, seja a receita do tributo destinada ao caixa único ou a alguma despesa pré-determinada.”³⁸

O SIMPLES, sistema simplificado de arrecadação dos tributos federais destinado às micro e pequenas empresas, é outro típico exemplo de extrafiscalidade em sentido amplo, vez que patente a intenção de preservar empresas de menor aporte de capitais, onde melhor se identifica a função social da atividade empresária, proporcionando empregos e geração de renda. No entanto, há aqui, pura e

³⁶ *Ibidem*, p. 30

³⁷ GOUVÊA, Marcus de Freitas. **A extrafiscalidade no Direito Tributário e suas classificações**. Teresina, 2006. Disponível em : <HTTP://www.jus2.uol.com.br>. Acessado em: 10 mar. 2010.

³⁸ GOUVÊA, Marcus. *op. cit.*

simplesmente, a efetivação direta de um valor constitucional, sem que se recorra a indução de quaisquer comportamentos por parte dos beneficiados, pois empresas maiores não irão diminuir a arrecadação para se enquadrar nos requisitos, nem as pequenas empresas, podendo expandir-se, deixarão de fazê-lo.

Quanto há extrafiscalidade em sentido estrito, é justamente esta que implica na indução ou repressão de determinado comportamento. Seu objetivo é efetivar um valor constitucional por via reflexa, indiretamente, por meio da modulação da atividade do particular. É este aspecto da extrafiscalidade que o presente estudo irá enfocar. Nabais expõe como a questão vem tratada no direito português:

Mais, entre nós, como de resto lá fora, não está constitucionalmente vedada a possibilidade de o Estado utilizar o imposto (e quem diz o imposto diz o agravamento do imposto) com o objectivo ou finalidade principal ou dominante de evitação de certos comportamentos económicos e sociais dos seus destinatários (impostos sufocantes na terminologia alemã e *destructive taxes* na designação anglo-saxônica), caso em que, em rigor, não estamos face a (verdadeiros) impostos subsumíveis na “constituição fiscal” (dominada por uma exigente reserva de lei e um princípio da igualdade aferido pela capacidade contributiva), mas antes perante típicas medidas de intervenção económica e social por via fiscal a subsumir na “constituição económica” (ancorada num flexível princípio da legalidade e nas exigências do princípio da proibição do excesso ou da proporcionalidade *lato sensu*). Por isso, impõe-se nesta sede distinguir muito claramente os verdadeiros impostos ou impostos fiscais, que têm por objectivo ou finalidade principal a obtenção de receitas, dos falsos impostos ou impostos extrafiscais cuja finalidade principal é, em direitas contas e no limite, evitar ou obstar à verificação do respectivo pressuposto de facto ou facto gerador.³⁹

O autor supra classifica os impostos em verdadeiros, que se enquadram nos objetivos da Constituição fiscal, com escopo arrecadatório, e impostos falsos, afetos à Constituição econômica, visando ordenar o comportamento dos agentes privados. Embora concordemos com a divisão empreendida, entendemos que a terminologia não é das mais apropriadas. Ao mencionar a expressão “impostos falsos”, transmite-se a também falsa impressão de que tais figuras consistiriam em espécie tributária

39 NABAIS. *op. cit.*, p. 18

diversa da figura do imposto, o que não seria correto aduzir. Segundo o doutrinador, o que particulariza o imposto é o fato de constituir “uma prestação pecuniária, unilateral, definitiva e coactiva (...) exigida a detentores (...) de capacidade contributiva a favor de entidades que exerçam funções ou tarefas públicas (...) exigido pelas referidas entidades para a realização dessas funções, conquanto não tenham carácter sancionatório.”⁴⁰ O autor entende que o elemento teleológico, atinente às finalidades do imposto, integram seu próprio conceito, e que portanto, só são impostos “verdadeiros” aqueles que se prestam a fins arrecadatários. Não esposamos tal entendimento. Conforme conceituado na legislação federal brasileira, o tributo compreende toda prestação pecuniária compulsória, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. Omitiu-se, propositadamente, a expressão “em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir”, por considerá-la, com escólio em Luciano Amaro⁴¹, duplamente redundante e vazia de conteúdo, nada acrescentando em relação ao termo “pecuniária”. Quanto à natureza jurídica do tributo, o art. 4º do CTN dispõe que esta é determinada pelo fato gerador da obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la tanto a nomenclatura adotada quanto a destinação das receitas. Por fim, o art. 16 do CTN conceitua o imposto como a obrigação que tem por fato gerador situação independente de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte. Da análise combinada dos dispositivos, percebe-se que, em nenhum deles, houve qualquer menção à finalidade como elemento essencial para a particularização do imposto. Entre os impostos fiscais e os extrafiscais, não há qualquer diferença entre os fatos geradores de um e de outro, sendo subdivisões de cunho meramente didático. O que importa, frise-se, é a natureza do fato gerador, e não o escopo da imposição fiscal.

Não obstante esta pequena divergência de posicionamento, o doutrinador aborda outros aspectos dignos de menção, como o fato de os impostos fiscais estarem restritos à exigente reserva de lei e ao primado da capacidade contributiva, enquanto que os impostos extrafiscais baseiam-se em uma legalidade flexível, conferindo-lhes

40 NABAIS. *op. cit.*, p. 11

41 AMARO, Luciano. *op. cit.*, p. 19.

maior maleabilidade e adaptabilidade. Tal feição lhes confere grande versatilidade para fins ambientais, tema que será oportunamente desenvolvido.

5 UTILIZAÇÃO DA TRIBUTAÇÃO NA PROTEÇÃO AMBIENTAL

Compreendida a passagem da visão estruturalista do direito, analisado apenas sob o enfoque interno, como um complexo de relações entre normas de diferentes hierarquias, em que a norma inferior busca seu suporte de validade em um comando superior, para a visão funcional, que analisa o aspecto exterior da norma, a partir dos efeitos sócio-econômicos que a mesma visa produzir, pode-se inferir que a implementação do bem ambiental pode ser obtido por meio de normas incentivadoras ou promocionais. Ao estimular determinadas atitudes ambientalmente benéficas por parte do particular, ou inibir as tidas por prejudiciais, o Estado assume a posição de agente indutor, e não meramente agente regulador. O seu agir assemelha-se ao de um grande maestro, que rege uma orquestra composta por múltiplos agentes, cada qual atuando segundo seus próprios interesses, mas capazes de compor um todo harmônico, em sintonia com o interesse coletivo, sob a regência do Estado. Tal convergência só se torna possível sob a intervenção estatal, vez que os particulares estão irremediavelmente adstritos aos próprios interesses. Portanto, resta ao Poder Público a incumbência de compatibilizar as condutas individuais com as finalidades públicas que a Constituição lhe outorgou.

Nesse contexto de convergência do interesse público com o privado, destaca-se a figura dos “ecotributos”, como instrumentos capazes de harmonizar as finalidades fiscais com os objetivos extrafiscais:

Trata-se do que nos propomos designar por fiscalidade ou extrafiscalidade concorrente, em que justamente se assiste a um certo equilíbrio entre os objetivos fiscais e extrafiscais, cujo exemplo paradigmático nos é dado pelo direito fiscal ecológico,

isto é, pelo direito relativo aos eco-impostos ou ecotributos, em que a obtenção de receitas se conjuga, por igual medida, com a modelação dos comportamentos ecológicos dos indivíduos e das empresas, seja penalizando os comportamentos anti-ecológicos, seja favorecendo os comportamentos filo-ambientais.⁴²

Percebendo tal realidade, Yoshida atribui ao Estado o dever de “atuar como partícipe necessário na resolução dos problemas; os particulares nem sempre podem, individualmente, harmonizar as alternativas de solução.”⁴³

Ainda trilhando o fio do pensamento da doutrinadora, há aspectos positivos e negativos na utilização extrafiscal dos instrumentos tributários. Dentre as vantagens, registre-se:

[...] o fato de que tais instrumentos enviam uma sinalização econômica aos mercados e possibilitam que os agentes reajam de forma livre [...] possibilitam maior flexibilidade ao Poder Público, que pode mudá-los ou variá-los. Os economistas, de forma geral, vêem como a principal vantagem a possibilidade de correção das distorções dos preços no mercado, incorporando a eles os custos ambientais e os custos devidos à poluição gerada no processo produtivo. Além disso, os tributos tendem a incentivar a modificação do comportamento de produtores e consumidores, levando-os a uma utilização mais racional e eficiente dos recursos ambientais [...]

Ao tratar dos aspectos negativos, destaca:

[...] a elevação do custo da atividade, afetando a competitividade [...] ademais, em certos casos, criariam um verdadeiro direito de poluir, como ocorreria com as licenças ambientais concedidas sob aceitação de níveis de emissão toleráveis⁴⁴

42 NABAIS. *op. cit.*, p. 403.

43 YOSHIDA. *op. cit.*, p. 536.

44 *Ibidem*, pp. 535-536.

Algumas destas idéias requerem uma análise mais detida, à qual se procede a seguir.

5.1 SINALIZAÇÃO ECONÔMICA AOS MERCADOS

A extrafiscalidade, como mecanismo de intervenção no comportamento do particular, compatibiliza-se perfeitamente com o espírito do ordenamento pátrio. O art. 170, que versa sobre os princípios gerais da ordem econômica, preceitua que esta se fundará sobre a valorização do trabalho e sobre a livre iniciativa. O art. 173, reforçando tal idéia, dispõe que a exploração direta da atividade econômica pelo Estado é excepcional, permitida apenas quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo.

A exploração econômica, via de regra, é de domínio do particular, sendo-lhe assegurado o livre exercício de qualquer atividade econômica que persiga fins lícitos, independentemente de autorização dos órgãos públicos (art. 170, parág. único). Tal exercício deve se desenvolver de modo livre, guiado pela sistemática do mercado e pela lógica da livre concorrência. Ao Estado compete compatibilizar a economia de mercado com os demais valores constitucionalmente assegurados, sem restringir a livre iniciativa. O art. 174 vem reforçar o que foi dito, atribuindo ao Estado as prerrogativas de agente normativo e regulador da atividade econômica, incumbindo-lhe exercer, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento.

É nesse cenário que a tributação extrafiscal desponta como um dos mecanismos mais aptos a equalizar interesses públicos e privados. Valendo-se de benefícios e majorações fiscais, o Estado preserva a esfera de liberdade do contribuinte, que não se vê compelido a atender o comando proposto, podendo optar entre seguir o direcionamento aconselhado ou suportar a desvantagem financeira decorrente da escolha contrária. Observe-se que ambas as alternativas são benéficas para o poder público: se o particular opta por conformar-se, desde logo, ao condicionamento pretendido, o que seria o cenário ideal, estará concretizando diretamente o bem constitucional, de maneira muito mais eficiente, racional e prática que arrecadar os recursos para, só depois, direcioná-los à implementação do bem

ambiental. Diversamente, se o particular opta por assumir conduta diversa da desejada, deverá arcar com o acréscimo resultante de sua escolha, o que proporcionará um ganho adicional ao Estado, o qual deverá ser destinado à reparação do bem violado pela conduta não desejada. Isso considerando um sistema fiscal ideal, hermético, semelhante a uma grande máquina, onde a quantidade de capital injetada correspondesse exatamente ao montante aplicado a título de despesa, sem desperdícios e sem os desvios da malfadada corrupção. É fato notório que tal modelo imaginário se distancia bastante da prática, pois os recursos, uma vez captados a título de receita, perdem-se em um confuso emaranhado, dificilmente escoando para a finalidade inicialmente pretendida. É semelhante a um rio, que desembocando no oceano, já não é possível separar a água doce da salgada.

Tendo em vista a sistemática real, a estratégia de indução da conduta do contribuinte é ainda mais desejável, pois só aqui existirá a certeza de que o bem ambiental foi efetivamente tutelado, enquanto que na modalidade de arrecadação para posterior destinação às políticas ambientais, esse desfecho permanece como uma mera possibilidade, dada a interferência de outros fatores.

Quando o particular escapa à finalidade preceituada pela norma e opta por arcar com a majoração do imposto, percebe-se que não houve efetivo disciplinamento da conduta. Esta possibilidade redundará na própria fiscalidade, sendo o cenário menos desejado. Aliás, a relação entre a quantia arrecadada e a eficácia extrafiscal do imposto é inversamente proporcional: quanto maior a arrecadação, menor a eficiência, pois indica que os particulares estão ignorando a influência do dispositivo e simplesmente optando por suportar o incremento do gravame fiscal. Isto explica a denominação recorrente na doutrina de que tais impostos seriam “suicidas”, pois visam justamente “evitar ou obstar à verificação do respectivo pressuposto de facto ou facto gerador.”⁴⁵ Anselmo Lopes, abalizado por Diogo de Figueiredo Moreira, vem fazer coro ao exposto:

Devemos também observar que a tributação extrafiscal ambiental está em plena sintonia com o novo modelo de Estado que vem se firmando aqui e alhures, pois que se compatibiliza com o ideal de

45 NABAIS. *op. cit.*, p. 18.

consensualidade, consectário da participação da sociedade na coisa pública. Explicamos. No modelo tradicional de Estado Social, quando uma atividade contrariasse o interesse do Estado, este, simplesmente, proibia-a, sem dar margem para que o agente social ou econômico pudesse, licitamente, adotar conduta contrária. Este modelo, como vimos, faliu pela inefetividade (pela impunidade, inclusive). Assim, no novo modelo, o Estado, além de emitir normas penais, que devem ser reservadas às agressões mais intensas aos bens jurídicos, passa a induzir comportamentos, sinalizando contrariamente ao ato socialmente indesejado, por meio de tributação proibitiva, e positivamente ao ato socialmente desejável, por meio da tributação promocional. Dessarte, ao agente passa a ser dada a liberdade de conformar sua ação, acolhendo a sinalização do Estado ou suportando a carga tributária exasperada, da qual decorreria a diminuição de sua margem de lucros ou de renda, ou mesmo a própria inviabilidade econômica da empresa, restando esta ameaçada pela concorrência das empresas que se orientam pelas políticas do Estado. ⁴⁶ É o que também entende Tupiassu, para quem ‘a extrafiscalidade é uma forma de tributação que permite a valorização da liberdade do contribuinte, que deve optar por um agravamento da carga tributária, ou alteração da conduta socialmente indesejada.’

A extrafiscalidade é uma forma de intervenção que respeita a livre iniciativa, embora não se renda a ela, pois insere um novo fator na lógica do mercado. A empresa, para manter a competitividade, vê-se instada a seguir o comportamento proposto. Contudo, a pressão para que aceite a indução normativa é oriunda do próprio mecanismo do mercado, cuja conjuntura poderá compelir, ou não, a empresa a implementar a conduta ambientalmente benéfica. Percebe-se que não há qualquer coação por parte do Estado, resguardadas a autonomia da gestão empresarial. No plano jurídico, a empresa continua livre para optar pela estratégia que lhe for mais favorável. Melissa Castello corrobora com o exposto, dispondo que “uma política de proteção ambiental calcada em tributos se sobrepõe a uma política fundada na

46 LOPES, Anselmo Henrique Cordeiro. **Reforma Tributária Ambiental. Análise Constitucional e Elaboração de Propostas**. 2008. Disponível em<<http://www.jus2uol.com.br>>. Acesso em 06 mar. 2010.

repressão do dano”⁴⁷, esboçando, em seguida, o entendimento de Fernando Magalhães Modé:

Enquanto a tributação ambiental garante ao agente econômico uma margem de manobra para adequação de sua atividade, a regra de comando (proibitiva) lhe nega qualquer possibilidade de ajuste. O caráter inflexível das normas de comando e controle acaba por valorizar a opção pela via tributária por consistir um incentivo permanente ao agente econômico, para que busque, segundo sua maior conveniência, o meio mais adequado para a redução do potencial poluidor da atividade.⁴⁸

Para arrematar, as palavras de Norberto Bobbio:

[...] existem três modos de impedir uma ação não desejada: torná-la impossível, torná-la difícil e torná-la desvantajosa. De modo simétrico, pode-se afirmar que um ordenamento promocional busca atingir o próprio fim pelas três ações contrárias, isto é, buscando tornar a ação desejada necessária, fácil e vantajosa.⁴⁹

A viabilidade de se recorrer à via extrafiscal depende do modo como a conduta do particular irá repercutir sobre o interesse coletivo, contabilizando-se os resultados e impactos causados e averiguando-se o grau de tolerância e permissividade que se deve ter para com os mesmos. A partir desse critério, Anselmo Lopes classifica as atividades econômicas em quatro espécies:

47 CASTELLO, Melissa Guimarães. **A possibilidade de instituir tributos ambientais em face da Constituição de 1988**. Disponível em <[HTTP://www.buscalegis.ufsc.br/revistas](http://www.buscalegis.ufsc.br/revistas)>. Acesso em 10 mar. 2010.

48 MODÉ, Fernando Magalhães. **Tributação Ambiental: A Função do Tributo na Proteção do Meio Ambiente**. Curitiba: Juruá, 2003. p. 84-85.

49 BOBBIO, Norberto. **Da estrutura à função: novos estudos de teoria do direito**. São Paulo: Manole, 2007, p.15.

- (a) atividades incentivadas pelo Estado;
- (b) atividades indiferentes frente ao Estado;
- (c) atividades toleradas pelo Estado;
- (d) atividades proibidas pelo Estado.

As atividades incentivadas são aquelas que concorrem para o bem-estar social e para a tutela dos bens jurídicos fundamentais e que, por isso, devem ser estimuladas ou mesmo encabeçadas pelo Poder Público. Como exemplo, temos a prestação de serviço de saúde por particulares. Atividades indiferentes são aquelas que não se destinam, necessariamente, ao bem comum ou à dignificação do ser humano, mas que também não representam nenhum desvalor ao interesse social. Neste grupo está a maioria das atividades econômicas desenvolvidas. Atividades toleradas são aquelas que contêm em si um desvalor social, mas com intensidade insuficiente para alcançar o grau de proibição. Por serem socialmente indesejáveis, essas atividades devem ser desestimuladas pelo Poder Público, por meio de tributação exasperada e de restrições administrativas. Não se trata de atividades "acolhidas" pelo Estado, mas tão-só "toleradas". O exemplo típico é a produção e comercialização de bebidas alcoólicas e de tabaco. Atividades proibidas são aquelas incompatíveis com o interesse social e com os bens e valores jurídicos fundamentais e que devem, portanto, ser reprimidas pelo Estado, por meio de normas sancionadoras de ordem civil, administrativa e penal. É o caso da produção de drogas entorpecentes.⁵⁰

No caso das atividades incentivadas, o Estado deve se valer da tributação promocional, conforme preceituado por Bobbio, de modo que a possibilitar ao particular auferir uma vantagem pela conduta socialmente adequada, estimulando-o a persistir em sua prática.

Quanto às atividades indiferentes, a tributação deve restringir-se ao conteúdo eminentemente fiscal, restando afastada, *in casu*, a extrafiscalidade. Neste caso, o único critério viável para a quantificação do tributo é a tradicional capacidade contributiva.

As atividades toleradas, por veicularem certo desvalor social, embora não grave ao ponto de serem vedadas, devem ser oneradas por uma tributação proibitiva, de modo que o dano social decorrente do desempenho da atividade seja incorporado como custo pelo agente econômico, o que a doutrina denomina internalização das externalidades negativas.

50 LOPES, Anselmo. *op. cit.*

Quanto ao campo das atividades proibidas, por viabilizarem ilícitos, que ofendem de forma acintosa os valores constitucionais, a tributação mostra-se instrumento de todo incompatível. O próprio conceito de tributo, disposto no art. 3º do Código Tributário Nacional, impõe que este não pode assumir natureza de sanção a ato ilícito. Neste caso, a intervenção estatal deve efetivar-se, necessariamente, através de normas penais, que resguardam os bens mais caros à sociedade.

5.2 MAIOR FLEXIBILIDADE AO PODER PÚBLICO

Outro critério importante para que o imposto possa ser tido por adequado à consecução de fins ambientais é sua flexibilidade por parte do Poder Público, podendo ser adaptado de acordo com as condições do caso concreto.

A flexibilidade está fortemente vinculada à própria idéia de extrafiscalidade, indicando a aptidão do meio para atingir um fim específico. Como o objetivo perseguindo não é o incremento da receita, que exigiria a estrita observância aos primados da legalidade, da anterioridade, capacidade contributiva, dentre outros, o tributo extrafiscal deve guardar forte compatibilidade em face de seu objetivo. Para tanto, deve ser de fácil manejo por parte do Estado, através de um processo facilitado para alteração da alíquota de incidência.

A exigência de requisitos rígidos para a imposição tributária, decorre do princípio da justiça fiscal: uma vez que o Estado aproveita a todos, ninguém deve eximir-se de contribuir para a manutenção dos serviços públicos, desde que o façam na medida de sua disponibilidade financeira, real ou ficta, sendo a capacidade contributiva o único critério para dosá-la. A lógica da tributação extrafiscal é diversa, pois não pretende conceber um critério geral para o custeio do aparato estatal, mas produzir um resultado específico. Como alguns setores produtivos estão mais relacionados com a ocorrência de impactos ambientais, estes deverão receber especial atenção por parte da legislação ambiental. Enquanto a fiscalidade baseia-se

na igualdade e no sacrifício proporcional, a extrafiscalidade busca a concretização de um objetivo predeterminado.

Quanto ao caso do IPI, este se adequa magistralmente ao requisito da flexibilidade, face ao seu peculiar regramento constitucional. O art. 153, §1º, da CF, faculta ao executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, a alteração das alíquotas dos seguintes impostos: Imposto de Importação, Imposto de Exportação, Imposto sobre Produtos Industrializados e Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro. São os denominados impostos flexíveis, excepcionando o princípio da legalidade estrita, vez que a Constituição, por razões extrafiscais, atribuiu ao executivo a faculdade de alterar as respectivas alíquotas por meio de decreto. No caso dos impostos sobre a exportação e a importação, a flexibilidade das alíquotas funciona como estratégia para execução de políticas aduaneiras. Quanto ao IOF, sua flexibilidade possui o intuito de servir de instrumento de política monetária, podendo ser ajustado para fins de regulação do mercado. Quanto ao IPI, sua extrafiscalidade está direcionada ao estímulo ou desestímulo da produção e do consumo.

5.3 INDUÇÃO DA MODIFICAÇÃO DO COMPORTAMENTO DE PRODUTORES E CONSUMIDORES

O terceiro aspecto que merece destaque ao analisar a extrafiscalidade do IPI é sua capacidade de induzir comportamentos por parte dos produtores e consumidores. Em última análise, é esse o objetivo precípua que a extrafiscalidade visa atingir. O que se pretende é fomentar novos padrões de consumo, ambientalmente adequados. Ao fazê-lo, a norma assume um caráter nitidamente pedagógico, educando os consumidores acerca do impacto do produto sobre o meio. As palavras de Cleucio Nunes reverberam o exposto:

No caso do meio ambiente, a imposição de tributos com finalidade extrafiscal exerce um papel pedagógico importantíssimo na mudança de comportamento dos indivíduos, efeito que dificilmente a imposição de tipos penais ou a reparação do dano cível são capazes de alcançar sem graves perturbações na ordem social [...]

51

O momento de crise atravessado pela economia global, desencadeada pela especulação imobiliária americana, atingindo fortemente o sistema financeiro internacional, colocou em destaque o papel do IPI como instrumento propulsor da recuperação econômica. A redução das alíquotas para a denominada linha branca (eletrodomésticos em geral) e para os veículos automotores proporcionaram a redução do preço ao consumidor final, impulsionando as vendas destes setores, chegando até mesmo a criar um clima de euforia no comércio. Fica patente como os benefícios fiscais são capazes de repercutir sobre os hábitos de consumo. Se os efeitos do abrandamento do IPI sobre o setor produtivo foram expressivos, a mesma lógica pode e deve ser aplicada para finalidades outras, como a tutela ambiental.

Ao influenciar a escolha do consumidor, induzindo-o a optar por produtos ecologicamente corretos, fomenta-se o surgimento de uma nova demanda, e como a produção está eternamente adstrita à procura, o incremento da procura do consumidor por tais categorias de produtos irá repercutir sobre a produção. Entendimento semelhante é o esboçado por Anselmo Lopes:

Entre as alterações legislativas tributárias que forem produzidas, especial atenção deverá ser conferida aos tributos que incidem sobre a circulação econômica, isto é, sobre a produção e o consumo. Como bem notou Paulo Henrique do Amaral, são esses tributos que detêm o maior potencial de orientar o comportamento dos consumidores, cuja modificação repercute diretamente na atividade do setor produtivo.⁵²

51 NUNES, Cleucio Santos. Direito tributário e meio ambiente. São Paulo: Dialética, 2005.

52 LOPES, Anselmo. *op. cit.*

Esta forma de intervenção do Estado é das mais harmônicas possíveis, vez que não estará criando entraves ao processo produtivo, que elevam os custos de produção, em que aumento acaba por ser repassado ao consumidor final. Ao invés, induzem-se novos comportamentos de consumo por intermédio da tributação, e a produção naturalmente irá acompanhar as novas tendências. A regulação da demanda sobre a oferta permanece em perfeita sintonia com as leis que regem os mercados.

Conforme foi aduzido na introdução, as espécies tributárias são plenamente aptas a direcionar a conduta dos particulares para fins ambientais. Nas palavras de Consuelo Yoshida: “Nesse contexto, cresce a relevância do manejo adequado e criterioso dos instrumentos tributários e econômico-financeiros no âmbito das políticas e ações ambientais, com a preocupação de estimular a prevenção do dano ambiental preferencialmente.”⁵³

A Lei 6.938/81, em seu art. 4º, inciso I, dispõe que a política do meio ambiente visará à compatibilização do desenvolvimento econômico-social com a preservação da qualidade do meio ambiente e do equilíbrio ecológico. Nesse contexto, os instrumentos tributários apresentam-se como ferramentas eficazes na adequação do desenvolvimento econômico com a manutenção do ambiente sadio.

6 INTERVENÇÃO DO ESTADO NO DOMÍNIO ECONÔMICO

Para que se possa falar de intervenção do Estado no domínio econômico e das modalidades de intervenção constitucionalmente admissíveis, imprescindível delimitar o conteúdo e alcance dos conceitos a serem trabalhados. Como o direito econômico está na interseção destas duas ciências, o rigor e precisão terminológica devem ser redobrados, para que não se confundam termos de origens diferentes e, ao final, não se faça ciência alguma. O zelo se justifica ainda pelo fato do direito ser ciência normativa, destinado a disciplinar comportamentos, dependendo de conceitos

53 YOSHIDA. *op. cit.*, p. 534.

muitas vezes imprecisos e abrangentes, enquanto que a economia estuda e analisa fenômenos concretos. Como o direito é aquilo que diz ser, precisa dizê-lo com correção, ou não o será.

Alfredo Becker, em sua obra clássica, está entre os autores que mais se esmerou quanto à importância da linguagem, buscando, vigorosamente, separar o dado, os fatos colhidos pelas ciências pré-jurídicas, do construído, após “filtragem” de tais informações pelo direito. Conforme idéia sedimentada, enquanto que as ciências em geral, inclusas as ciências econômicas, estudam o “ser”, os fatos em sua realidade bruta, o direito opera no plano do “dever-ser”. A incorporação do fato pelo direito necessariamente acarretará na transfiguração ou deformação daquele, que passa a ser fato jurídico, assumindo nova feição. É semelhante ao alimento quando ingressa no sistema digestivo: precisa ser digerido, metabolizado, para que possa ser absorvido pelo organismo. Ao direito não interessa o fato em si, primário, mas o fato elaborado, juridicizado.

Becker combateu veementemente a confusão comum à época de confundir o direito tributário com o seu objeto, o que o desfigurava e desjuridicizava, bem como a imprecisão terminológica, devido à utilização de expressões não-jurídicas para qualificar a dinâmica jurídica. Criticava esta “infeliz mancebia do Direito Tributário com a Ciência das Finanças Públicas que o desviriliza, pois exaure toda a juridicidade da regra jurídica tributária.”⁵⁴ Segundo o doutrinador, a confusão generalizada em torno de alguns dos institutos do direito tributário (“manicômio jurídico tributário”) deviam-se principalmente às apropriações irresponsáveis pelo direito de termos oriundos de outras ciências, sem as devidas adaptações:

Há juristas que quase sempre cometem o erro de aceitar e utilizar empiricamente os conceitos das ciências pré-jurídicas, sem cuidarem de pesquisar o novo e diferente conteúdo (significado) que elas passam a vestir no momento em que entram no mundo jurídico. (...) O maior equívoco no Direito Tributário é a contaminação entre princípios e conceitos jurídicos e princípios e conceitos pré-jurídicos.⁵⁵

54 BECKER. *op. cit.*, p. 4

55 *Ibidem*, p. 39.

Isso acabava por escravizar o direito aos fatos, e provocar, no operador do direito, uma atitude mental “pseudo-jurídica”. Ao direito incumbe, com o auxílio ou mesmo contra o teor dos fatos, agir em busca do bem comum. Se não for capaz de incidir sobre a realidade, modificando-a, tornar-se-á instrumento inútil. Mesmo quando, supostamente, a premissa fática é totalmente absorvida pelo comando normativo, já não se trata do mesmo fato bruto, mas um fato jurídico. Somente este irá interessar à dinâmica tributária.

Devidamente acautelados, tentaremos definir o que seja domínio econômico. Paulo Henrique Scott define atividade econômica como “ação ou soma de ações que (...) processam-se num espaço social limitado a fenômenos de natureza econômica, relacionados à produção, industrialização, transformação, comercialização e consumo de bens e riquezas.”⁵⁶ Estão relacionadas à produção de riqueza, bem como a circulação de produtos e prestação de serviços. Conteúdo semelhante é encontrado na legislação civil, quando trata da caracterização do empresário, no art. 966, conceituando-o como aquele que exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou circulação de bens ou serviços. O domínio econômico é o conjunto das atividades econômicas consideradas em um espaço delimitado. Quanto à ordem econômica, refere-se ao sistema de direito positivo que normatiza a atividade econômica. Enquanto o domínio econômico refere-se ao aspecto material das relações, a ordem econômica é o somatório das normas jurídicas que regulam esta seara.⁵⁷

Quanto à intervenção do Estado na economia, deverá ocorrer segundo os moldes legais. Dentre as modalidades possíveis estão a exploração direta da atividade econômica, por meio de empresas públicas ou sociedades de economia mista constituídas especificamente para este fim e dotadas de personalidade jurídica própria, bem como o exercício das funções de fiscalização, incentivo e planejamento, e a prestação de serviços públicos.

56 GAMA, Tácio Lacerda. *Ordem Econômica e Tributação*, *In* Direito Tributário em Questão, Revista da FESDT nº 02. Porto Alegre: FESDT, 2008, p. 191.

57 GAMA, Lacerda. *ob cit.*, p. 193.

A intervenção direta do Estado por meio de empresas, detentoras de autonomia e personalidade jurídica de direito privado, hipótese em que o Estado se assemelha a um empresário, decorre da necessidade de atuação descentralizada, para obter maior celeridade, eficiência e flexibilidade em seu desempenho.⁵⁸

Quanto à “intervenção” do direito no domínio econômico, relevante a ponderação de Gunther Teubner, seguida do esclarecimento de Carvalho Filho:

De um ponto de vista construtivista, as intervenções do direito na economia devem ser entendidas como observações recíprocas entre dois sistemas de comunicação hermeticamente fechados e autônomos. O direito 'inventa' uma imagem da economia, formulando as respectivas normas em referência a tal imagem. A economia 'inventa' uma imagem do direito, processando os atos de pagamento também como referência a esta. E embora estes modelos imaginários intra-sistêmicos do mundo exterior possam ser continuamente refinados, como acontece com a moderna escola de análise econômica do direito, a verdade é que isso jamais nos conduzirá das concepções jurídicas do sistema econômico à realidade do próprio sistema econômico.⁵⁹

ao contrário da doutrina de Smith e Mill, o Estado não é mero observador, mas sim um efetivo participante e fiscal do comportamento econômico dos particulares. Por essa razão é que, quando nos referimos à atuação do Estado na economia, queremos indicar que o Estado interfere de fato no domínio econômico, restringindo e condicionando a atividade dos particulares em favor do interesse público.⁶⁰

O Estado não é mero observador, mas sim um efetivo participante e fiscal do comportamento econômico dos particulares. Por essa razão é que, quando nos referimos à atuação do Estado na economia, queremos indicar que o Estado interfere de fato no domínio econômico, restringindo e condicionando a atividade dos particulares em favor do interesse público.⁶¹

58 FILHO, José dos Santos Carvalho. *ob cit.*, p. 396.

59 TEUBNER, Gunther *apud* GAMA, Tácio Lacerda. *op. cit.*, p. 194.

60 MEIRELLES, Hely Lopes *apud* FILHO, José Carvalho. *op. cit.*, p. 783

São instrumentos de incentivo os benefícios tributários, os subsídios, as garantias, os empréstimos em condições favoráveis, a proteção aos meios nacionais de produção, a assistência tecnológica e outros mecanismos semelhantes que se preordenem ao mesmo objetivo.⁶²

7 ASPECTOS GERAIS DO IPI COM ENFOQUE NA SELETIVIDADE

O imposto sobre produtos industrializados (IPI), de competência da União, vem disciplinado pela Constituição no art. 153, IV. O referido tributo possui uma série de aspectos que o particularizam, tais como a seletividade, a não-cumulatividade, a não incidência sobre produtos industrializados destinados ao exterior e a redução de seu impacto sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte, dispostos no respectivo parágrafo 3º. Dentre os caracteres mencionados, o enfoque será direcionado ao instituto da seletividade, posto que revela vasto potencial para fins ambientais, ainda timidamente explorado.

Analisando sumariamente o vocábulo seletividade, a este é correlata a noção de selecionar, escolher. O imposto seletivo será aquele que reflete uma opção do legislador por determinados produtos, segundo critérios previamente estabelecidos em norma, em obediência ao cânone da legalidade. No caso do IPI, o critério eleito pelo constituinte (o único, ressalte-se) para proceder à seleção é a essencialidade do produto para o consumo.

Essencial é a qualidade daquilo que é imprescindível, daquilo que não pode ser subtraído, alienado ou retirado, sob pena de causar sério desfalque ou debilidade ao bem. No caso do IPI, a seletividade tem em mira o grau de proximidade entre as

61 FILHO, José dos Santos Carvalho. **Manual de Direito Administrativo**. 17 ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007, p. 783.

62 FILHO, Carvalho. *op. cit.*, p. 785

utilidades ofertadas pelo produto e a subsistência do usuário. Quanto maior a correspondência entre ambos, menor deverá ser a tributação decorrente.

Ao eleger a essencialidade como o único critério para a tributação seletiva, o foco do legislador estava direcionado exclusivamente para a questão da acessibilidade do produto ao consumo da população. Quanto mais presente a indispensabilidade do artigo face as necessidades básicas dos indivíduos, menor deverá ser a alíquota incidente, para não acarretar a elevação do custo de vida dos cidadãos em geral, com destaque para os de baixa renda. A mesma lógica se opera também no sentido inverso: quanto mais supérfluo for o produto, por destinar-se a suprir necessidades voluptuárias, maior deverá ser a alíquota. Ora, aquele que adquire bens suntuosos indica, indiretamente, que possui elevada capacidade contributiva, denotando uma riqueza ociosa, o que justifica uma tributação mais intensa. O mestre tributarista vem fazer coro ao exposto:

A natureza da mercadoria vale presunção do seu destino a pessoas de hábitos requintados, largas posses ou que dispõem de recursos outros além dos estritamente necessários à satisfação das necessidades fundamentais. Automóveis, aparelhos fotográficos, ou de televisão, abrigos de peles raras, jóias, etc., evidentemente não se compreendem no consumo ordinário das pessoas de limitada renda. Nos orçamentos domésticos, é notório e pacífico que aumenta a proporção da despesa com o essencial – alimentação, casa, vestuário – tanto menor se apresenta a receita da família.⁶³

O instituto se reveste de nítido caráter extrafiscal, vez que o objetivo precípua do legislador destoa da mera arrecadação. Conforme assevera Ricardo Lobo Torres: “Seletividade em função da essencialidade é o único critério para a incidência do IPI e significa que o tributo recai sobre os bens na razão inversa de sua necessidade para o consumo popular e na razão direta de sua superfluidade.”⁶⁴

Entendimento similar é o esposado por Anselmo Cordeiro Lopes:

63 BALEEIRO. *op. cit.*, p. 348.

64 TORRES, Ricardo Lobo. O IPI e o princípio da seletividade. **Revista Dialética de Direito Tributário**. n. 18.⁶⁶ LOPES, Anselmo. *op. cit.*

Essa "*função da essencialidade dos produtos*", segundo colhemos da lição de Eduardo Domingos Bottallo, relativa à norma constitucional prevista no art. 21, § 3º, da Constituição revogada, é entendida tradicionalmente como destinada a "*exonerar da tributação ou atenuar de sua incidência aqueles bens que se mostram essenciais ou necessários ao consumo geral, agravando, em contrapartida, aqueles de uso supérfluo ou suntuário*". Assim, justifica-se a tributação extrafiscal com o fim de garantir o gozo do direito ao consumo de produtos essenciais por toda a população, direito este que é diretamente ligado à noção de vida digna, colhendo fonte tanto no direito à vida (art. 5º, *caput*, CRFB) quanto no princípio da dignidade humana (art. 1º, III, CRFB).⁶⁵

Não obstante o empenho do legislador em proteger o mínimo necessário para a subsistência do indivíduo, tal visão peca pelo unilateralismo. O único critério tomado em consideração no que se refere à qualidade de vida foi o critério do consumo. Face à grande proeminência que as questões ambientais vêm assumindo no cenário mundial, os diplomas legais precisam se adequar à nova realidade, de modo que a noção de bem-estar não inclua apenas os bens materiais, mas também os imateriais.

7.1 MÍNIMO EXISTENCIAL E MÍNIMO AMBIENTAL

A seletividade revela-se um desdobramento da capacidade contributiva, na medida em que protege o mínimo existencial. Afinal, quando o indivíduo adquire bens para seu consumo primário, não está demonstrando ser possuidor de riqueza, pois esta pressupõe a existência de recursos ociosos, que seriam melhor empregados se destinados às finalidades públicas. Portanto, tais gastos básicos devem obrigatoriamente ser subtraídos da contabilização do lastro financeiro do contribuinte:

Como bem lembrou Misabel de Abreu Derzi, a capacidade econômica, do ponto de vista objetivo, tem início após a dedução dos gastos “necessários às despesas de exploração e aos encargos profissionais” e, “do ponto de vista subjetivo”, tem início “após a dedução das despesas necessárias para a manutenção de uma existência digna para o contribuinte e sua família”, tais como “alimentação, vestuário, moradia, saúde.”⁶⁶

A seletividade baseada na essencialidade do produto visa tutelar, de modo reflexo, a dignidade humana, ao facilitar o acesso aos gêneros mais afetos à subsistência do indivíduo. O direito ao mínimo existencial, embora não tenha sido consagrado de maneira expressa no diploma constitucional, é facilmente perceptível como desdobramento de outros princípios constitucionais, como a erradicação da pobreza e redução das desigualdades sociais, bem como a própria dignidade humana: “Embora o direito ao mínimo existencial não se encontre expressamente garantido como um direito fundamental, a cláusula geral de tutela da dignidade humana protege da tributação um nível mínimo indispensável à sobrevivência do indivíduo com dignidade.”⁶⁷

O mínimo existencial – compreendido como o conjunto de prestações indispensáveis para assegurar a cada pessoa uma vida condigna (portanto, saudável) tem sido identificado – por muitos – como constituindo o núcleo essencial dos direitos fundamentais sociais, núcleo este blindado contra toda e qualquer intervenção por parte do Estado e da sociedade.⁶⁸

A intangibilidade das condições mínimas do contribuinte também pode ser interpretada como uma autodeclaração de insuficiência e defasagem do modelo do

66 BALEIRO, Aliomar *apud* DANILEVICZ, *op. cit.*, p. 179

67 DANILEVICZ. *op. cit.*, p. 175.

68 SARLET, Ingo Wolfgang. *apud* DANILEVICZ. *op. cit.* p.184.

Estado social. Ora, este se comprometera a ofertar as condições elementares de existência digna, tais como saúde, educação, moradia, dentre outras, por meio de prestações positivas. No entanto, revelou-se incapaz de fornecer adequadamente estes serviços essenciais, obrigando o particular a lançar mão dos próprios meios e recursos para abastecer tais necessidades. Já que o Estado falhou em atender seus objetivos basilares, ao menos, não poderá onerar o indivíduo quando este o faz. Nas nações mais desenvolvidas, em que o Poder Público satisfaz suas incumbências em patamares aceitáveis, é justificável uma tributação elevada em relação ao PIB, como ocorre nos países escandinavos. Embora a carga tributária seja relativamente mais elevada que a do Brasil, superando o patamar de 50% do produto interno, o tributo efetivamente reverte em proveito da coletividade. Quanto à realidade tupiniquim, justifica-se perfeitamente a blindagem do mínimo existencial, pois o indivíduo deve prover a si mesmo. “O Estado tributário não pode retirar do contribuinte aquilo que, como Estado Social, deve lhe devolver.”⁶⁹ Eis a ordem lógica que deve ser observada: primeiro, o indivíduo de prover sua subsistência, visando o próprio bem-estar, para só depois contribuir com o incremento do bem comum. Afinal, “a capacidade contributiva se manifesta na possibilidade de o indivíduo colaborar para a manutenção do Estado somente a partir do momento em que estiverem supridas as condições mínimas e indispensáveis a uma sobrevivência digna.”⁷⁰

Ressalta-se que o resguardo do mínimo existencial não se resume à mera subsistência orgânica, mas todo o complexo de condições que asseguram uma vida de qualidade:

O mínimo existencial corresponde ao conjunto de situações materiais indispensáveis à existência humana digna; existência aí considerada não apenas como existência física – a sobrevivência e a manutenção do corpo – mas também espiritual e intelectual, aspectos fundamentais em um Estado que se pretende, de um lado, democrático, demandando a participação dos indivíduos nas deliberações públicas, e, de outros, liberal, deixando a cargo de cada um seu próprio desenvolvimento (...) a violação do mínimo

69 TIPKE, Klaus *apud* DANILEVICZ. *op. cit.*, p. 180

70 DANILEVICZ. *op. cit.*, p. 180

existencial – isto é, a não garantia de tais condições elementares – importa o desrespeito do princípio jurídico da dignidade da pessoa humana sob o aspecto material, ou seja, uma ação ou omissão inconstitucional.⁷¹

No caso dos impostos indiretos, dentre os quais consta o IPI, a questão assume especial complexidade. Nabais analisa uma série de fatores aptos a classificar os impostos em diretos dos indiretos. Dentre estes, selecionar-se-ão os mais relevantes ao estudo. O primeiro é o critério financeiro, em que os impostos diretos gravam expressões imediatas da capacidade contributiva, tomando por parâmetro uma determinada pessoa, renda ou patrimônio, enquanto os impostos indiretos gravam manifestações reflexas da capacidade contributiva, por recair sobre a despesa, a transferência de bens ou outras manifestações indiretas desta. O segundo é o critério econômico ou da contabilidade nacional, que leva em conta a integração ou não nos custos da empresa. Enquanto os impostos diretos não integram os custos de produção, os impostos indiretos estão inclusos a estes, compondo o preço dos bens e serviços. O terceiro critério é o da repercussão econômica, que analisa se os impostos são passíveis de afetar os consumidores, se transferíveis ou não a estes. Enquanto nos impostos sobre a renda e o patrimônio há identidade entre o contribuinte legal e aquele que, de fato, suporta o ônus econômico decorrente, nos impostos sobre o consumo, há dissociação entre as duas figuras, podendo-se distinguir entre o contribuinte de fato e o de direito. Por último, menciona-se o critério da relação jurídica base do imposto, levando em consideração a permanência temporal do elemento econômico. Tratando-se de obrigação decorrente de fatos isolados ou sem continuidade entre si, sendo relação de caráter instantâneo, trata-se de imposto indireto. Por outro lado, se a relação base se assentar sobre situações estáveis, que se prolongam no tempo, dando origem a obrigações periódicas, que têm data certa para ocorrer todos os anos, o imposto em questão é o direto. Outros critérios poderiam ser analisados, como a pré-existência ou não do lançamento face ao pagamento do

⁷¹BARCELLOS, Ana Paula de. *apud* DANILEVICZ. *op. cit.*, 182.

tributo e a disciplina ou não em rol nominativo. No entanto, bastam os que foram discorridos.⁷²

Quanto aos impostos indiretos, a estes também se aplica a proteção ao mínimo existencial, através da tributação não regressiva ou pela isenção de produtos de primeira necessidade.

O IPI e o ICMS são impostos indiretos, pois recaem sobre a produção e o consumo. Os impostos indiretos comportam a transferência do ônus financeiro, por isso a sua adequação à capacidade contributiva do consumidor não é muito fácil, como nem sempre será possível obter resultados muito justos. O fato de a tributação recair sobre a produção e o consumo dificulta a mensuração da capacidade econômica do contribuinte, haja vista não ser possível, antecipadamente, conhecer quem será e quais as condições econômicas do destinatário final do produto ou do serviço.

Uma forma de proteger o mínimo existencial da tributação dos impostos indiretos ocorre pela aplicação da seletividade, onde os impostos incidem com alíquotas mais elevadas, na razão inversa da necessidade do produto ou serviço para o consumo, ou seja, da essencialidade do produto.

A observância da essencialidade serve para minimizar os efeitos da transferência do ônus tributário ao adquirente do produto ou serviço, na medida em que estabelece que, quanto mais essencial for o produto para a coletividade, menor deverá ser sua alíquota, bem como quanto menos essencial for o produto maior deverá ser a alíquota aplicável.⁷³

Fora de dúvida que a necessidade de proteger o mínimo de subsistência autoriza a tributação seletiva. A mesma lógica deve ser aplicada no que se refere ao mínimo ambiental. Tal interpretação decorre da nova compreensão acerca dos elementos que compõem a adequada qualidade de vida. Assim como a capacidade contributiva deve visar a preservação do mínimo existencial, a tributação ambiental

⁷² NABAIS. *op. cit.*, pp. 41-46.⁷⁴ DANILEVICZ. *op. cit.*, pp. 186-187.

deve proteger o mínimo ecológico. Não há como falar nos direitos à saúde, alimentação e ao bem-estar em um ambiente insalubre. Contudo, não se deve extrair uma interpretação restritiva da expressão mínimo ambiental, como se fora um limite estático, mas ampliativa, na medida em que se deve constantemente buscar novas formas de tutelar o meio, seja pela via tributária, seja pelas vias convencionais. Alexy já analisara esta característica dos princípios como comandos ou mandados de otimização, enunciando um determinando valor e determinando que o mesmo fosse realizado na máxima eficácia faticamente possível. Trata-se de um mínimo que se pretende máximo, sempre que as circunstâncias possibilitarem sua expansão, estando vedado o retrocesso social.⁷⁴

Embora ambos os institutos visem à “proteção de mínimos”, a diferença jaz na técnica utilizada para fazê-lo. Enquanto a técnica da capacidade contributiva limita-se a excluir do seu âmbito o mínimo existencial, de modo a deixá-lo livre do ônus tributário, a técnica da tributação ambiental atua de modo duplice: ora onerando as situações que violam o mínimo ambiental, ora beneficiando aquelas que o promovem. Enquanto a primeira protege excluindo a tributação, a segunda o faz agravando-a ou atenuando-a.

A proteção do mínimo ecológico já vinha sendo objeto de estudos por parte da doutrina alemã, conforme constatação de Ricardo Torres:

A imunidade, que tem a normatividade própria dos princípios, só implicitamente protege o direito ao meio ambiente, pois a Constituição brasileira não chega a explicitá-la, como, de resto, acontece em outros ordenamentos constitucionais. A imunidade do direito ao meio ambiente reveste sobretudo a forma de mínimo existencial. K. Heinz faz derivar um “mínimo existencial ecológico” dos arts. 2º, 1 e 2 e 14 da Constituição da Alemanha, que garantem os direitos ao livre desenvolvimento da personalidade, à vida, à segurança corporal e à propriedade.⁷⁵

74 Tal alusão se aproxima das palavras de Bonavides, ao discorrer que “toda Constituição é provida pelo menos de um mínimo de eficácia sobre a realidade – mínimo que o jurista deve procurar converter, se possível, em máximo – é claro que o problema constitucional toma em nossos dias nova dimensão, postulando a necessidade de colocá-lo em termos globais, no reino da sociedade.” (BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 21ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 97)

Por fim, diga-se que a proteção do mínimo ambiental, que exige obrigatoriamente a flexibilização do princípio da capacidade contributiva, se justifica para fins não arrecadatários. O escopo perseguido refere-se a bens relacionados ao bem-estar da própria coletividade. Como alguns agentes econômicos, pelo porte das operações desenvolvidas e pelos processos de produção, mostram-se mais aptos a violar o equilíbrio ambiental, a estes, em especial, deve dirigir-se a seletividade ambiental do IPI, seja majorando ou minorando as alíquotas, conforme a avaliação do impacto resultante.

7.2 HARMONIZAÇÃO DA LEGALIDADE COM A SOLIDARIEDADE

O fundamento da necessidade de maior participação da sociedade na manutenção do equilíbrio ambiental não vai ser encontrado nos estreitos limites da legalidade, mas no primado da solidariedade. A legalidade se presta, tão-somente, a delimitar a ingerência estatal na órbita privada, mas não serve como argumento para justificar uma postura mais pró-ativa dos grupos sociais na tutela dos interesses difusos. Tal explicação necessariamente irá assumir um conteúdo ético, fruto da recente reconciliação entre o direito e os valores, após longo período de divórcio formalista. A solução deve ser buscada no contexto da sociedade de riscos, que demanda a efetiva cooperação entre o Estado e a sociedade para a resolução de problemas comuns.

O novo relacionamento entre Estado e sociedade e a reaproximação entre direito e ética conduzem que a legalidade seja vista no contexto mais amplo do equilíbrio entre a segurança e a justiça, da sua ponderação com os demais princípios

75 TORRES, Ricardo Lobo. **Valores e Princípios no Direito Tributário Ambiental**, In TÔRRES, Heleno Taveira (Organizador) **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 25.

constitucionais, da emergência dos conceitos indeterminados e da interação entre os poderes do Estado, já pela concretização normativa por parte do poder regulamentar do Executivo, já pela judicialização das políticas públicas.⁷⁶

Há autores, a exemplo de Habermas, que enxergam nesse fenômeno uma nova dimensão estatal: um Estado fundado na solidariedade, de modo a compatibilizar a ação administrativa com a privada, superando o paternalismo financeiro e burocrático do Estado social.⁷⁷

Os referidos problemas, dentre os quais o crescimento do terrorismo, as pandemias, o tráfico internacional de drogas, assumiram escala exponencial face ao aumento da integração global, gerando um sentimento de insegurança e litigiosidade generalizado. Tais situações não podem mais ser equacionadas com esta ou aquela política pública, mas somente por meio do empenho conjugado das instituições com as organizações civis: “A sociedade de riscos, com a pluralidade de interesses em jogo, é necessariamente uma sociedade litigiosa. Surge um novo esquema de separação dos poderes, no qual se destacam a flexibilização da legalidade tributária, a tipificação administrativa e a judicialização da política.”⁷⁸

Nesse novo cenário, o princípio da legalidade, em suas vestes tradicionais, não mais soluciona a questão, pelo contrário, opõe-lhe óbices injustificáveis. Surgido no bojo do Estado de Direito clássico, seus contornos devem adaptar-se ao novo papel do Estado subsidiário à sociedade, onde esta passa a assumir os riscos decorrentes de sua própria existência.

É no campo da capacidade contributiva que se torna mais importante a solidariedade. O grande problema ético da capacidade contributiva é o do seu fundamento. As explicações positivistas fundavam-se em idéias economicistas como a da igualdade do sacrifício (...) Com a reaproximação entre ética e direito procura-se

76 TORRES. *op. cit.*, p. 35 e 36.

77 *apud* TORRES, Ricardo Lobo. *op. cit.*, p. 46.

78 *Ibidem*, p. 34.

ancorar a capacidade contributiva nas idéias de solidariedade ou fraternidade (...) é um valor moral juridicizável que fundamenta a capacidade contributiva e sinaliza para a necessidade da correlação entre direitos e deveres fiscais.⁷⁹

A idéia de solidariedade aponta para a noção de deveres fundamentais, como decorrência lógica e indissociável da figura dos direitos. Tal percepção é bastante evidente dentre os economistas, que buscam a maximização de resultados face a escassez de recursos, sendo famosa a frase: “there is no such thing as a free lunch”, cunhada pelo economista e prêmio Nobel da Escola de Chicago Milton Friedman, indicando que a todo benefício proporcionado corresponde uma fonte de custeio. Não obstante a carga fortemente neoliberal da expressão, esta reflete bem este “lado escuro” dos direitos, constantemente renegado nos discursos políticos e acadêmicos, mas que devem ser igualmente ponderados, sob pena de a Constituição retornar ao confinamento do caráter programático, aos enunciados destituídos de força normativa e ao vazio de efetividade.

Podemos definir os deveres fundamentais como deveres jurídicos do homem e do cidadão que, por determinarem a posição fundamental do indivíduo, têm especial significado para a comunidade e podem por esta ser exigidos. Uma noção que, decomposta com base num certo paralelismo com o conceito de direitos fundamentais, nos apresenta os deveres fundamentais como posições jurídicas passivas, autónomas, subjectivas, individuais, universais e permanentes e essenciais.⁸⁰

Os deveres fundamentais surgem como decorrência necessária dos princípios estruturantes do modelo de Estado. A Constituição, como a resultante da confluência de interesses de diversos segmentos sociais, alguns frontalmente

79 TORRES. *op. cit.*, p. 47.

80 NABAIS *apud* ZAVASCKI, Francisco Prehn. **Os deveres fundamentais, o custo dos direitos e a Tributação**, In Direito Tributário em Questão: Revista da FESDT, v. 1, n. 2. Porto Alegre: FESDT, 2008.

conflitantes, adotou uma fórmula de equilíbrio e harmonização de valores. Isto só foi possível pelo consenso em torno de determinados preceitos nucleares, reputados como imprescindíveis à realização do homem e maximização de suas potencialidades. Estabelecido um acordo quanto aos fins, os deveres fundamentais despontam como meios para atingi-los, como garantias de sua implementação, e como tais, podem e devem ser exigidos da parte do cidadão, como cota de participação no bem comum. Tais deveres, diversamente dos direitos, estão diluídos por todo o ordenamento, muitas vezes não enunciados de maneira explícita, mas dedutíveis a partir do espírito do sistema. Ao consagrar fins, a Constituição indiretamente validou os meios para alcançá-los.

Por ser a Constituição o acordo político máximo em uma democracia, ela, em teoria, expressa o consenso mínimo de uma sociedade plural, estabelecendo os ideais primeiros desta mesma sociedade. Prever deveres fundamentais na Constituição é reconhecê-los como essenciais à existência e manutenção do *status* social e do Estado. Sob este ponto de vista, são deveres fundamentais aqueles considerados pelo corpo político representativo do povo como sendo os indispensáveis à consagração do próprio Estado.⁸¹

A implementação de direitos fundamentais, independentemente de sua natureza, demandam prestações estatais para serem efetivados, o que acarreta despesas para o Estado, cujo pagamento deve ser repartido pela sociedade na figura dos tributos. Nesse sentido, não existem direitos negativos, como corriqueiramente são denominados aqueles direitos de liberdade do sujeito face ao Estado, cuja única postura exigida da parte deste seria a não-intervenção ou abstenção. Contudo, mesmo os ditos direitos negativos pressupõem a produção de leis para regulá-los e a existência de órgãos para protegê-los face a eventuais violações, demandando recursos.

Dentre os deveres fundamentais, Nabais elenca o dever fundamental de pagar impostos, como exigência da solidariedade na repartição das responsabilidades.

81 NABAIS *apud* ZAVASCKI. *op. cit.*, p. 73.

Portanto, os fundamentos éticos da seletividade ambiental repousam sobre o mínimo ambiental, como decorrência do mínimo existencial, fundado diretamente no princípio da dignidade humana, e sobre o primado da solidariedade. É com base nestes que se pode pleitear a flexibilização da tradicional legalidade tributária, lastreado nos métodos da nova hermenêutica constitucional, como o *balancing* e a concordância prática, que demandam a ponderação e o sopesamento de princípios para a solução de um caso concreto.

8 O PARADIGMA DA SOCIEDADE DE CONSUMO

Importante identificar o paradigma que norteou o constituinte na elaboração da Lei Maior. Ao condicionar o valor do imposto ao grau de essencialidade do produto, o legislador adotou uma determinada visão acerca do indivíduo, qual seja, o paradigma do cidadão-consumidor. Sua intenção era tornar os bens primários acessíveis à toda a população.

Tal paradigma está em perfeita consonância com os valores constitucionais, na medida em que viabiliza o acesso aos bens imprescindíveis à adequada qualidade de vida, com forte vinculação à idéia de dignidade humana. O art. 5º, XXXII, dispõe que “o Estado promoverá, na forma da lei, a defesa do consumidor”. O art. 170, que traz os princípios gerais da ordem econômica, dispõe, no inciso V, que esta deverá observar a defesa do consumidor. Embora tal paradigma não esteja superado, principalmente no contexto socioeconômico nacional, exsurge a necessidade de que

tal visão seja ampliada, frente aos novos horizontes que se apresentam ao constitucionalismo moderno.

Colacionando as palavras de Thomas S. Kuhn, citado por Willis Santiago Filho, em uma análise profundamente filosófica, tem-se que:

O paradigma de uma ciência pode ser definido, primeiramente, como o conjunto de valores expressos em regras, tácita ou explicitamente acordadas entre os membros da comunidade científica, para serem seguidas por aqueles que esperam ver os resultados de suas pesquisas, e eles próprios, levados em conta por essa comunidade, como contribuição ao desenvolvimento científico. Além disso, integra o paradigma uma determinada concepção geral sobre a natureza dos fenômenos estudados por dada ciência, bem como sobre os métodos e conceitos mais adequados para estudá-los.⁸²

O paradigma condiciona o estudo de determinada ciência, na medida em que delinea as diretrizes e métodos para que a pesquisa se repute dotada de cientificidade. O paradigma assume verdadeira “força normativa”, direcionando a evolução do conhecimento científico. A história da ciência está repleta de paradigmas superados: a teoria do geocentrismo, em que a Terra estaria no centro do Universo; a hipótese dos alquimistas de que, por meio de experimentos químicos, poderiam converter determinadas substâncias em ouro; a teoria da geração espontânea, que defendia que a matéria viva poderia brotar da matéria inanimada em determinadas condições, dentre outras.

Embora o paradigma indique o caminho pelo qual o saber deverá trilhar, a própria evolução da ciência pode levá-lo a entrar em crise. Nas palavras do doutrinador supra:

[...] a conotação normativa que tem a noção de paradigma, donde se explica o fato, apontado por Kuhn, tal como outras ordens normativas, entrem em __crise, rompam-se por meio de

82 FILHO, Willis Santiago Guerra. **Epistemologia Sistêmica para Fundamentação de um Direito Tributário da Cidadania Democrática e Global**. In TÔRRES, Heleno Taveira (Organizador) *Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 588.

“revoluções”, quando não se consegue, a partir deles, explicar certas anomalias, o que ocasiona a sua substituição por outro.⁸³

Um exemplo característico do rompimento de paradigmas decorreu das teorias de relativização da física mecanicista clássica pela contribuição de pensadores como Albert Einstein, Niels Bohr, Max Planck, ao teorizar que determinadas grandezas físicas como o tempo e o espaço, tidas por absolutas, eram, de fato, relativas, dependendo do referencial adotado.

A compreensão do indivíduo a partir do seu potencial consumidor é típico paradigma da sociedade industrial, caracterizada pelo consumo em massa de bens e serviços. Para suprir a maioria de suas necessidades, o cidadão precisa obrigatoriamente recorrer à via consumerista, vez que a atual organização da produção e da divisão do trabalho retiraram do indivíduo a possibilidade de produzir seu próprio sustento. Na era pré-industrial, quando predominavam as manufaturas, o próprio indivíduo se incumbia de produzir os bens que viria a utilizar, como roupas, sapatos e alimentos. O cidadão recorria ao consumo em caráter complementar, apenas para adquirir bens que não fosse capaz de produzir. A divisão do trabalho decorrente da era industrial retirou tais prerrogativas, devido à especialização do processo produtivo, fazendo o indivíduo perder a noção do procedimento de fabricação como um todo. Nesse contexto, o consumo deixa de ser uma opção para tornar-se um imperativo.

Na atual sociedade de consumo em massa, a diferença de força entre o fornecedor e o consumidor tornou-se abissal. Enquanto que, antigamente, vendedor e comprador poderiam barganhar livremente, até chegar a um consenso, atualmente tal possibilidade praticamente inexistente. Os conglomerados empresariais passam a adotar contratos padronizados, com condições e cláusulas pré-elaboradas, sem que o consumidor possa alterá-las de maneira substancial. Enquanto que a empresa de grande porte não precisa contratar com um consumidor determinado, devido à grande procura por seus serviços, a mesma opção não cabe ao cidadão, que não pode simplesmente prescindir do consumo de determinados bens. É nítida a condição de vulnerabilidade e hipossuficiência assumida pelo cidadão.

83 FILHO, Willis. *op. cit.*, p. 588

Percebendo esta distorção da autonomia da vontade e liberdade de contratar por parte do cidadão, decorrente da disparidade do poder econômico entre fornecedor e consumidor final, o legislador passou a interferir nas relações de consumo, elaborando legislações protetivas ao elo mais fraco da relação. O símbolo-mor dessa codificação foi a elaboração da Lei 8078 de 11 de setembro de 1990, o Código de Defesa do Consumidor. Vanguardista em diversos aspectos, o código consumerista trouxe diversos avanços, como a facilitação da defesa do consumidor através da inversão do ônus da prova, a responsabilidade objetiva do comerciante ou fornecedor pelos vícios e defeitos do produto ou serviço, proteção contra práticas abusivas e cláusulas iníquas, bem como as tutelas coletivas de consumo por meio do Ministério Público ou associações constituídas com este fim.

Foi imbuído deste espírito de resguardar o indivíduo que o constituinte tratou da seletividade do produto, tomando por base exclusivamente a sua essencialidade.

8.1 SURGIMENTO DE UM NOVO PARADIGMA: A CIDADANIA AMBIENTAL

A nova visão constitucional trazida pela Carta de 1988 impôs uma necessária ampliação da noção de cidadania. Para além de seu aspecto referente ao pleno exercício dos direitos políticos, como o sufrágio universal, direto e secreto, conforme dispõe o art. 14 da Constituição, surge a noção de cidadania ambiental, como o compromisso indissociável que o indivíduo tem para com o meio ambiente.

A noção de proteção ao meio ambiente permeia toda a Constituição. É de competência comum da União, Estados, Distrito Federal e Municípios proteger o meio ambiente e combater a poluição, conforme dispõe o art. 23, VI. O art. 24, VI, atribui competência concorrente da União, Estados, Distrito Federal e Municípios para legislar sobre conservação da natureza, proteção do meio ambiente e controle da

poluição. Está dentre as prerrogativas funcionais do Ministério Público, no art. 127, que lhe incumbe a defesa dos interesses sociais e individuais indisponíveis, bem como no art. 129, III, ao trazer como uma de suas funções institucionais a proteção do patrimônio público e social, do meio ambiente e de outros interesses difusos e coletivos; orienta o Sistema Tributário Nacional, como é o caso da CIDE-combustíveis, instituída pela Lei 10.336/2001, relativa à comercialização e importação de petróleo e seus derivados, em que parte dos recursos arrecadados deverá ser destinado ao financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás (Art. 177, §4º, II, b); condiciona o exercício da atividade econômica, através do tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação; direciona a utilização da propriedade, sendo um dos requisitos para a obediência de sua função social, como dispõe o art. 186, II.

Além de sua menção esparsa ao longo do texto constitucional, o Título VIII, que trata da Ordem Social, traz, em seu Capítulo VI, disposições específicas sobre o meio ambiente. O art. 225 dispõe que todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de preservá-lo para as presentes e futuras gerações. Do dispositivo em apreço pode-se extrair duas noções básicas: a titularidade difusa do bem ambiental, por ser de uso comum do povo; a idéia de solidariedade intergeracional, lastreada pela necessária perpetuação da existência humana.

No entanto, o dispositivo constitucional não define o que seja meio ambiente. Pode-se extrair tal conceito no art. 3º, I, da Lei 6.938/81, que trata da política nacional do meio ambiente: “(Entende-se por) meio ambiente, o conjunto de condições, leis, influências e interações de ordem física, química e biológica, que permite, abriga e rege a vida em todas as suas formas.”

Dentre as definições manejadas pela doutrina, destaca-se a de José Afonso da Silva: O meio ambiente é, assim, a interação do conjunto de elementos naturais, artificiais e culturais que propiciem o desenvolvimento equilibrado da vida em todas as suas formas.⁸⁴

84 SILVA, José Afonso da. **Direito Ambiental Constitucional**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 20.

A conceituação trazida pelo doutrinador supera a tradicional visão de que o meio ambiente se constituiria apenas dos fatores naturais, integrando-se ao mesmo também os fatores culturais, resultantes da ação humana.

A cidadania tradicional implica no exercício dos direitos-deveres políticos, através da participação na escolha do corpo político representativo, por meio do processo eletivo, conferindo-lhe legitimidade. É, portanto, um compromisso do indivíduo para com o Estado. A cidadania ambiental, por sua vez, implica no exercício de direitos-deveres para com a coletividade, que é a titular do bem ambiental.

9 SELETIVIDADE AMBIENTAL DO IPI

Após toda a análise tecida acima, chega-se ao ponto nevrálgico do presente trabalho: analisar a potencialidade do IPI para fins ambientais.

Novamente recorre-se ao entendimento de Anselmo Lopes:

Em razão dessas constatações, o entendimento tradicional de que o IPI deve ser tributado somente de acordo com a "essencialidade econômica" do produto deve ceder para a compreensão moderna de que também deve ser considerada para efeito de eleição da alíquota do IPI a "essencialidade ambiental do produto", a que deve corresponder a "seletividade ambiental".⁸⁵

85 OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Direito Tributário e Meio Ambiente. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 75.

A idéia da seletividade ambiental ultrapassa o entendimento ainda predominante, de mera inclusão do indivíduo como agente econômico. Não basta simplesmente facilitar o acesso a bens de consumo para permitir ao cidadão o gozo de uma vida condigna. É necessário que seu em torno lhe possibilite a preservação da saúde e da adequada qualidade de vida, sem as quais sequer poderá usufruir de seus pertences. Não fosse assim, a disponibilidade de bens seria mera vitória de Pirro.⁸⁶ É o que vem completar o autor supra:

[...] a inclusão social vem se mostrando não ser suficiente para o homem da sociedade atual, mesmo da brasileira. A este não basta ser consumidor ("cidadão econômico"), ter vida socioeconômica; é necessário que essa vida tenha boa qualidade [...] hoje, não basta consumir; é necessário ser um cidadão, consumidor, com qualidade de vida.⁸⁷

O que se propõe é que, à tradicional seletividade, lastreada na essencialidade do produto, deve conjugar-se a seletividade ambiental. Ambos os critérios devem ser sopesados na determinação da alíquota a incidir sobre o produto.

9.1 INCLUSÃO DA EXPRESSÃO “SELETIVIDADE AMBIENTAL” NO TEXTO CONSTITUCIONAL

⁸⁶ Alusão ao general grego Pirro, que, tendo vencido a Batalha de Ásculo contra os Romanos com um número considerável de baixas, teria dito: "Mais uma vitória como esta, e estou perdido." A expressão indica uma vitória que veio a custo tão elevado que esvazia inteiramente seu conteúdo.

⁸⁷ LOPES, Anselmo. *op. cit.*

Para que se possa orientar a aplicação do IPI visando implementar fins ambientais, imperativo que a seletividade ambiental venha expressamente referida no texto constitucional. Esse vácuo normativo ainda é um dos principais fatores a embargar a adoção de políticas ambientais mais eficazes. Tal inserção se mostra imprescindível por algumas razões. A primeira delas é a ainda forte dependência semântica por parte dos legisladores pátrios. O apego legal se deve à ainda forte influência exercida pelas fontes do direito romano, formalista por excelência. Embora a nova ordem constitucional esteja assentada essencialmente sobre princípios, que comungam com os valores das características da generalidade e abstração, e cuja interpretação deve orientar-se de modo a emprestar-lhes a máxima eficácia prática possível, o que ainda se percebe é que a compreensão dos operadores do direito permanece firmemente arraigada à literalidade da lei. Ora, se muitos dos mandamentos expressamente trazidos pela Constituição ainda não chegaram a ser implementados pelo legislador, carecendo de um regramento mais detalhado, que dirá de um dispositivo que não foi sequer mencionado pelo constituinte? Portanto, a nova amplitude do constitucionalismo moderno demanda a sua expressa inclusão.

A segunda razão decorre da necessidade de aplicação sistemática dos valores constitucionais. A menção literal da seletividade ambiental implicará que tal critério seja sempre sopesado para fins de incidência do IPI. Mesmo que face ao caso concreto possa optar-se pela não aplicação da seletividade ambiental, por entender que a repercussão ambiental do produto é irrelevante, ainda assim tal quesito terá sido ao menos considerado na determinação da alíquota. É o que defende Anselmo Lopes:

Após o exame do Decreto 6.006/2006, que institui as alíquotas do IPI, modificado por diversos decretos, sendo o último o Decreto 6.455/2008, de 12 de maio de 2008, observamos poucos produtos sujeitos à tributação ambiental. Citamos dois casos que visualizamos:

- a) Peteleria (peles com pêlo) curtida ou acabada, não reunida ou reunida sem adição de outras matérias, "de vison": a alíquota é de 60%, salvo algumas exceções (ver Seção VIII do Decreto 6.006/2006);
- b) Veículos automotores em uso particular: para os veículos em geral (movidos a gasolina), alíquota fica entre 13 e 25% (salvo

os com cilindrada não superior a 1.000 cm³, em que a alíquota fica, qualquer que seja o combustível, em 7%) para veículos com motor movidos a álcool, ou mistos ("bicomcombustíveis" ou mais), a alíquota varia entre 11 e 18%; não há previsão menor de alíquotas para automóveis movidos a biocombustível ou a energia elétrica, que são menos impactantes ao meio ambiente (ver Seção XVII do Decreto 6.006/2006); ressalve-se, também, a alíquota para veículos direcionados ao deslocamento na neve: 45%.

Como vemos, hoje, no Brasil, é praticamente nula a tributação ambiental por meio do IPI, o que, para nós, representa inconstitucionalidade por ofensa à proibição de insuficiência.

É ainda importante registrar que a madeira é tributada pelo IPI com alíquotas entre 0% e 10% (ver Seção IX do Decreto 6.006/2006), o que demonstra a clara ausência de uso desse instrumento tributário para fins de desestimular a extração de madeira da Amazônia, objeto central da ganância das grandes madeireiras. Já a alíquota de IPI para a serra (incluída a elétrica) é de 8%. Para se ter uma idéia de quanto essa alíquota é baixa, compare-se-a com a alíquota de IPI para a faca de cozinha: 12%; isto é, 50% maior do que a alíquota que incide sobre a serra, que é utilizada para cortar árvores, e não tomates.⁸⁸

O que se observa é uma utilização assistemática do IPI para fins ambientais. Enquanto que em alguns casos o legislador levou em conta tal critério, em outros é evidente que este não foi sequer cogitado. A expressa menção constitucional destina-se, portanto, a uniformizar a implementação dos valores ambientais, para que tal concepção esteja sempre presente, evitando-se anomalias e ausência de método na aplicação do IPI para tais fins.

A terceira razão decorre do fato de a Constituição ser responsável pela delimitação e distribuição das competências tributárias. A competência tributária trata-se da aptidão para criar tributos. A Constituição não cria tributos, apenas distribui as competências para os entes federativos fazê-lo, em respeito à autonomia federativa. Via de regra, cabe à lei ordinária a tarefa de criar as exações fiscais. "A competência engloba, portanto, um amplo poder político no que respeita a decisões sobre a própria criação do tributo e sobre a amplitude da incidência."⁸⁹ A partir da inserção expressa da possibilidade de quantificar os impostos a partir de critérios

⁸⁸ LOPES, Anselmo. *op. cit.*

ambientais, a Constituição permitirá que os diversos entes criem tributos graduados segundo estas finalidades.

9.2 CRITÉRIOS A CONSIDERAR NA DETERMINAÇÃO DA SELETIVIDADE AMBIENTAL

Aceita a idéia da seletividade ambiental, pode-se prosseguir ao patamar seguinte: estabelecer quais os critérios a serem analisados para a sua mensuração. Para tanto, deve-se tomar em consideração as diversas fases pelas quais o produto atravessa, desde os processos e materiais empregados na sua elaboração, durante o processo de fabricação, a poluição produzida quando da sua efetiva utilização, e, por fim, as conseqüências e impactos de seu descarte sobre o meio, levando em conta sua degradação, quando obsoleto ou não mais em condições de uso. O impacto ecológico do produto deve ser analisado com o somatório de todos estes momentos. Analisar-se-á cada um destes instantes, em ordem cronológica.

O processo de fabricação do produto é uma das etapas cruciais na tutela ambiental. É neste momento que a maioria das agressões ao bem ambiental são perpetradas, principalmente no que tange ao procedimento de eliminação dos resíduos gerados durante o processo produtivo, como gases nocivos, esgoto e lixo sólido, bem como de material radioativo. A atividade produtiva pode acarretar o aumento da temperatura nas imediações, por meio do despejo de água superaquecida em rios e lagos próximos. O art. 3º, III, alínea *e*, da Lei 6938 classifica como poluição a degradação da qualidade ambiental resultante das atividades que lancem matérias ou energias em desacordo com os padrões ambientais estabelecidos.

O art. 170, ao tratar da ordem econômica, dispõe em seu inciso VI que deverá pautar-se pela defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus

processos de elaboração e prestação. Observa-se que tal dispositivo autoriza a diferença de tratamento não só em relação aos efeitos gerados pelo produto em si, como também os decorrentes do processo de fabricação.

A quantificação da alíquota do IPI tomando em consideração o processo de fabricação também é um modo de promover a internalização dos custos de produção, de modo que o agente poluidor arque com as externalidades negativas geradas por sua atividade. Seguindo a mesma lógica, deverá fazer jus a um abrandamento do IPI caso utilize tecnologias limpas na elaboração do produto. Tal idéia está de acordo com o art. 9º, V, da Lei 6938/1981, que dispõe dentre os instrumentos da política ambiental os “incentivos à produção e instalação de equipamentos e a criação ou absorção de tecnologia, voltados para a melhoria da qualidade ambiental.”

O segundo momento a ser considerado para a determinação da alíquota é a análise dos impactos produzidos durante a vida útil do produto. Situação na qual este aspecto pode ser facilmente percebido é no caso dos automóveis, cuja utilização emite gases nocivos na atmosfera. Veículos automotores que se utilizem de derivados do petróleo como fonte de energia deverão ter uma maior incidência de IPI se comparados a veículos que se utilizem de fontes diversas, como gás natural, álcool, ou energia elétrica. No caso dos veículos elétricos, sete Estados da federação já adotam a isenção total do IPVA:

- **Ceará** (Lei 12.023 - art. 4, IX - veículos movidos a motor elétrico)
- **Maranhão** (Lei 5.594 - art. 9, XI - veículos movidos a força motriz elétrica)
- **Pernambuco** (Lei 10.849 - art. 5, XI - veículo movido a motor elétrico)
- **Piauí** (Lei 4.548 - art. 5, VII - veículo movido a motor elétrico)
- **Rio Grande do Norte** (Lei 6.967 - art. 8, XI - veículos movidos a motor elétrico)
- **Rio Grande do Sul** (Lei 8.115 - art. 4, II - ... de força motriz elétrica)
- **Sergipe** (Lei 3.287 - art. 4, XI - veículos movidos a motor elétrico)

Além destes, outros três estados estabeleceram alíquotas de IPVA diferenciadas:

- **Mato Grosso do Sul** (Lei 1.810 - O art. 153 prevê a possibilidade do Poder Executivo reduzir em até 70% o IPVA de veículo acionado a eletricidade)
- **Rio de Janeiro** (Lei 2.877 - O inciso IV do art. 10 estabelece a alíquota de 1% para veículos que utilizem energia elétrica, alíquota essa 75% inferior à dos automóveis a gasolina)
- **São Paulo** (Lei 6.606 - O inciso III do art. 7 estabelece a alíquota de 3% para automóveis de passeio, de esporte, de corrida e camionetas de uso misto movidos a eletricidade, alíquota essa 25% inferior a dos automóveis a gasolina)⁹⁰

Tal exemplo poderia ser emprestado para a dosimetria da alíquota do IPI.

Na análise do impacto ambiental gerado pelo uso, deve-se considerar a durabilidade do bem, que apontaria quanto tempo em média o produto persistiria gerando efeitos sobre o meio. Tal critério permite a distinção entre artigos como o cigarro, que se exaure ao ser consumido, e bens duráveis, como os automóveis, que podem durar alguns anos.

Por fim, deve-se considerar também o momento de descarte do produto. Determinados materiais demandam muito tempo até que sejam definitivamente processados pelo ambiente, tais como o vidro, o plástico, o metal, cujo processo de degradação leva centenas de anos. Deve-se considerar também a viabilidade do material empregado para fins de reciclagem, que beneficia o ambiente de duas formas: evita que o bem seja lançado no meio e reduz a necessidade de extração de novas matérias-primas.

10 À GUIA DE CONSIDERAÇÕES FINAIS

⁹⁰ Informações disponíveis no site da Associação Brasileira do Veículo Elétrico (ABEV): www.abve.org.br/incentivos

Conforme entendimento majoritário, o direito ao meio ambiente é exemplo típico da terceira geração de direitos fundamentais, sendo de titularidade difusa. Impõe-se a todos o dever de salvuardá-lo.

Embora a tributação ambiental seja uma exceção ao princípio da capacidade contributiva, trata-se de uma diferenciação constitucionalmente relevante. “Celso Antônio Bandeira de Mello, além de sublinhar a necessidade de uma correlação lógica entre o fator de discriminação e a desequiparação pretendida, registra ser imperioso que a razão invocada para dessemelhar seja pertinente com os valores resguardados pela Constituição.”⁹¹ Portanto, não se trata de um “privilégio odioso”, no dizer de Ricardo Lobo Torres⁹², vez que o fundamento desta exceção possui acento constitucional. Luciano Amaro lembra que, conforme dispõe o art. 145, §1º, da CF, a graduação segundo a capacidade contributiva ocorrerá “sempre que possível”, não sendo um “imperativo categórico”: “a possibilidade referida no texto abre campo precisamente para a conjugação com outras técnicas tributárias (como a extrafiscalidade), que precisam ser utilizadas em harmonia com o princípio ali estatuído.”⁹³ Outro exemplo, este expressamente previsto, é a permissão de conceder benefícios fiscais para determinadas regiões, de modo a promover o desenvolvimento equilibrado do território nacional, que se confronta com a regra geral, que é a da exigência uniforme dos tributos federais em todo o território nacional.

Nesse ínterim, os instrumentos tributários mostram-se, a um só tempo, eficientes e práticos na redistribuição dos ônus ambientais: eficientes, na medida em que efetivamente induzem a adequação do comportamento por parte dos indivíduos, embora estes não sejam coagidos a tanto, preservada certa margem de liberdade; práticos, por não acarretar custos adicionais para a Administração.

Dentre as espécies tributárias, o IPI desponta como opção particularmente atraente, devido a seu peculiar regramento, com destaque para a flexibilidade de sua

91 MELLO, Celso Antônio Bandeira de *apud* AMARO. *op. cit.*, p. 136.

92 TORRES, Ricardo Lobo *apud* AMARO. *op. cit.*, p. 137.⁸⁴ AMARO. *op. cit.*, p. 139.

alíquota pelo Poder Executivo e para a seletividade, esta possuindo nítido caráter extrafiscal.

Para que se possa extrair o potencial do IPI para fins ambientais, imperativo a inserção da essencialidade ambiental como critério adicional da seletividade. Esta deverá ser ponderada com a essencialidade tradicional, analisando-se conjuntamente a necessidade de facilitar o acesso do produto ao consumo, bem como as conseqüências ambientais deste decorrentes. Imprescindível, portanto, a alteração do art. 153, §3º, I, da Constituição, para que conste, expressamente, a seletividade ambiental do IPI.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DO VEÍCULO ELÉTRICO. Disponível em: www.abve.org.br/incentivos. Acesso em: 12 mar. 2010.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1960.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BOBBIO, Norberto. **Da estrutura à função: novos estudos de teoria do direito**. São Paulo: Manole, 2007.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 21 ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

_____. **Teoria do Estado**. 2 ed. Rio de Janeiro. Forense: 1980.

CASTELLO, Melissa Guimarães. **A possibilidade de instituir tributos ambientais em face da Constituição de 1988**. Disponível em <www.buscalegis.ufsc.br/revistas>. Acesso em 13 mar. 2010.

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

CAVALCANTE, Denise Lucena. **Políticas Públicas Ambientais no Setor Automobilístico**, In SCAFF, Fernando Facury; ATHIAS, Jorge Alex (Coord.). **Direito Tributário e Econômico aplicado ao Meio Ambiente e à Mineração**. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

DANILEVICZ, Rosane Beatriz J. **A Tributação e o Mínimo Existencial**, In **Direito Tributário em Questão: Revista da FESDT**, v. 1, n. 2. Porto Alegre: FESDT, 2008.

FALCÃO, Raimundo Bezerra. **Tributação e mudança social**. Rio de Janeiro: Forense, 1982.

FILHO, José dos Santos Carvalho. **Manual de Direito Administrativo**. 17 ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007.

FILHO, Willis Santiago Guerra. **Epistemologia Sistêmica para Fundamentação de um Direito Tributário da Cidadania Democrática e Global**. In TÔRRES, Heleno Taveira (Organizador) **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005.

FERRAZ, Roberto. **Instrumentos Econômicos de Proteção ao Meio Ambiente – O art. 36 da Lei 9.985/2000**, In SCAFF, Fernando Facury; ATHIAS, Jorge Alex (Coord.). **Direito Tributário e Econômico aplicado ao Meio Ambiente e à Mineração**. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

GAMA, Tácio Lacerda. **Ordem Econômica e Tributação**, In **Direito Tributário em Questão**, Revista da FESDT nº 02. Porto Alegre: FESDT, 2008.

GOUVÊA, Marcus de Freitas. **A extrafiscalidade no Direito Tributário e suas classificações**. Teresina, 2006. Disponível em: <[HTTP://www.jus2.uol.com.br](http://www.jus2.uol.com.br)>. Acessado em: 10 mar. 2010.

LOPES, Anselmo Henrique Cordeiro. **Reforma Tributária Ambiental. Análise Constitucional e Elaboração de Propostas**. 2008. Disponível em: <[http:// www.jus2uol.com.br](http://www.jus2uol.com.br)>. Acesso em 06 mar. 2010

MODÉ, Fernando Magalhães. **Tributação Ambiental: A Função do Tributo na Proteção do Meio Ambiente**. Curitiba: Juruá, 2003.

NABAIS, José Casalta. **Tributos com fins ambientais**. Revista Tributária e de Finanças Públicas 2008 – Rtrib 80

_____. **Direito Fiscal.** 2 ed. Coimbra: Almedina, 2003.

NUNES, Cleucio Santos. **Direito tributário e meio ambiente.** São Paulo: Dialética, 2005.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito Tributário e Meio Ambiente.** 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição, Código Tributário e Lei de Execução Fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência.** 4 ed. Livraria do Advogado: ESMAFE, Porto Alegre, 2002.

RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. Defesa ambiental: utilização de instrumentos tributários. São Paulo: Malheiros, 2005.

SILVA, José Afonso da. **Direito Ambiental Constitucional.** 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

TORRES, Ricardo Lobo. O IPI e o princípio da seletividade. **Revista Dialética de Direito Tributário.** n. 18.

_____. **Valores e Princípios no Direito Tributário Ambiental,** In TÔRRES, Heleno Taveira (Organizador) **Direito Tributário Ambiental.** São Paulo: Malheiros, 2005.

TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. **Tributação Ambiental: A Utilização de Instrumentos Econômicos e Fiscais na Implementação do Direito ao Meio Ambiente Saudável.** Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

_____. **A Reforma Fiscal Verde e o Duplo Dividendo,** In SCAFF, Fernando Facury; ATHIAS, Jorge Alex (Coord.). **Direito Tributário e**

Econômico aplicado ao Meio Ambiente e à Mineração. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

YOSHIDA, Consuelo Yatsuda Moromizato. **A efetividade e eficiência ambiental dos instrumentos econômico-financeiros e tributários. Ênfase na prevenção. A utilização econômica dos bens ambientais e suas implicações**, In TÔRRES, Heleno Taveira (Organizador) Direito Tributário Ambiental. São Paulo: Malheiros, 2005.

ZAVASCKI, Francisco Prehn. **Os deveres fundamentais, o custo dos direitos e a Tributação**, In Direito Tributário em Questão: Revista da FESDT, v. 1, n. 2. Porto Alegre: FESDT, 2008.