

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DO PARANÁ
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO
MESTRADO EM DIREITO ECONÔMICO E SOCIOAMBIENTAL

CRISTIANO LISBOA YAZBEK

**Governança e essencialidade ambiental como fundamentos à aplicação do
princípio da seletividade do IPI**

CURITIBA

2014

CRISTIANO LISBOA YAZBEK

**Governança e essencialidade ambiental como fundamentos à aplicação do
princípio da seletividade do IPI**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica do Paraná como requisito à aprovação no Curso de Mestrado em Direito, área de concentração Direito Econômico e Socioambiental, linha de pesquisa Estado, Atividade Econômica e Desenvolvimento Sustentável.

Orientador: Professor Dr. André Parmo Folloni

CURITIBA

2014

Dados da Catalogação na Publicação
Pontifícia Universidade Católica do Paraná
Sistema Integrado de Bibliotecas – SIBI/PUCPR
Biblioteca Central

Y35g
2014 Yazbek, Cristiano Lisboa
Governança e essencialidade ambiental como fundamentos à aplicação do princípio da seletividade do IPI / Cristiano Lisboa Yazbek ; orientador, André Parmo Folloni. – 2014.
xi, 118 f. ; 30 cm

Dissertação (mestrado) – Pontifícia Universidade Católica do Paraná,
Curitiba, 2014
Inclui bibliografia

1. Imposto sobre produtos industrializados. 2. Governança corporativa.
3. Direito tributário. 4. Direito ambiental. I. Folloni, André Parmo, 1975-. II.
Pontifícia Universidade Católica do Paraná. Programa de Pós-Graduação em
Direito. III. Título.

Doris 4. ed. – 340

TERMO DE APROVAÇÃO

CRISTIANO LISBO YAZBEK

Governança e essencialidade ambiental como fundamentos à aplicação do princípio da seletividade do IPI

Dissertação aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre em Direito, área de concentração Direito Econômico e Socioambiental, linha de pesquisa “Estado, Atividade Econômica e Desenvolvimento Sustentável”, do Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica do Paraná.

Banca examinadora

Orientador: Prof. Dr. André Parmo Folloni
Pontifícia Universidade Católica do Paraná

Examinador: Prof. Dr. Emerson Gabardo
Pontifícia Universidade Católica do Paraná

Examinador: Prof. Dr. José Roberto Vieira
Universidade Federal do Paraná

Suplente: Prof. Dr. Luiz Alberto Blanchet
Pontifícia Universidade Católica do Paraná

De coração, dedico este trabalho à minha esposa Juliana, com quem acordo mais feliz a cada dia, aos meus pais Gil e Mara, e familiares e amigos, pelo incentivo e apoio.

AGRADECIMENTOS

Ao meu orientador, Professor Dr. André Folloni, pela acolhida, confiança, paciência e dedicação na orientação prestada.

Aos professores Dr. Emerson Gabardo e Dr. José Roberto Vieira, pela honra de serem meus avaliadores em banca.

A todos os professores e colaboradores do Programa de Pós-Graduação em Direito (PPGD) da Pontifícia Universidade Católica do Paraná (PUCPR), e também aos amigos que fiz ao longo do mestrado, pelo convívio e aprendizado.

Ao meu sócio e amigo Gilberto Luiz do Amaral, tributarista visionário que muito apoiou a realização desta pesquisa.

Aos meus amigos, colegas de trabalho e familiares, especialmente à minha esposa Juliana, pela compreensão nos momentos de estudo.

“A civilização tem isto de terrível: o poder indiscriminado do homem abafando os valores da Natureza. Se antes recorriamos a esta para dar uma base estável ao Direito (e, no fundo, essa é a razão do Direito Natural), assistimos, hoje, a uma trágica inversão, sendo o homem obrigado a recorrer ao Direito para salvar a natureza que morre”. (Miguel Reale, Memórias, São Paulo: Saraiva, 1987, v. 01, p. 297)

RESUMO

A dissertação possui como ambiente a utilização extrafiscal do instrumental tributário como forma eficiente e prática para viabilizar a efetivação dos valores e objetivos constitucionais, com enfoque para a questão socioambiental. Neste cenário – que destaca a importância de questões sociais e ambientais para a criação de uma realidade tributária justa, sábia e adequada – é que ganha respaldo a análise do ordenamento jurídico pátrio para caracterizar a essencialidade ambiental na aplicação do princípio da seletividade do Imposto sobre Produtos Industrializados. Segundo a doutrina tributarista, seletividade implica tributação distinta e alíquotas diversas a depender do objeto ou fato tributado. Quando o critério de seleção é a essencialidade, quanto mais essencial é um produto, menor deve ser a tributação sobre ele. A dissertação tem como objetivos demonstrar a viabilidade da tributação socioambiental por intermédio do princípio da seletividade do IPI, bem como explorar as bases teóricas da governança para fins de tributação socioambiental. Para concretizar tais objetivos principais, a dissertação traz como objetivos parciais a avaliação do que se entende por extrafiscalidade no IPI; o estudo das possibilidades do IPI enquanto tributo socioambientalmente orientado; o exame dos conceitos doutrinários de essencialidade no IPI e a proposta da possibilidade de que esses conceitos integrem a perspectiva coletiva e socioambiental. A metodologia utilizada é a de pesquisa bibliográfica, jurisprudencial e documental para, mediante aplicação do método dedutivo, atingir os objetivos propostos. A dissertação demonstra a efetiva possibilidade de utilização extrafiscal do IPI como instrumento viável para o reconhecimento e validação da proteção e preservação ambiental para gerações presentes e futuras, constitucionalmente prevista como obrigação do Poder Público e da coletividade. Dessa forma, o conceito de “essencial” englobaria não apenas os aspectos individuais, no sentido de que produto é mais ou menos necessário para a vida da pessoa conforme suas necessidades singulares, mas também o que é essencial sob o ponto de vista socioambiental e coletivo. Dentre os tributos, o IPI revela vasto potencial para fins ambientais e, conforme exposto acima, a seletividade não representa mera faculdade ao legislador, mas trata-se de norma cogente e de obrigatória observância. A dissertação demonstra que o IPI deve ser utilizado como instrumento de ordenação política,

econômica, social e ambiental, estimulando a prática de operações havidas por necessárias, úteis e convenientes à sociedade e, em contrapartida, onerando outras que não atendam de perto ao interesse social. A dissertação revela-se complexa por interligar o Sistema Tributário Nacional ao capítulo constitucional iniciado no artigo 225, que considera o meio ambiente ecologicamente equilibrado como direito de todos, trazendo um significado extraordinário e representativo de notável avanço social, político, jurídico e cultural. O princípio da seletividade do IPI, atualmente, transcende a ideia de essencialidade apenas econômica, ganhando contornos lastreados em um ideal de governança.

Palavras-chave: Governança; eficiência tributária; IPI; seletividade; extrafiscalidade; essencialidade ambiental.

ABSTRACT

The dissertation is set on the use of extrafiscal means of taxation as a way to effectively and usefully enable the operation of constitutional values and objectives, focused on the environmental issue. In such scenario, which highlights the importance of social and environmental issues for the creation of a fair, wise and appropriate tax reality, the analysis of our national legal system is well supported in order to feature the environmental essentiality in the enforcement of the selectivity principle of the industrial products tax. According to the tax doctrine, the selectivity implies on distinguished taxation and different aliquots depending on the object or fact submitted to taxation. When the criterion of selection is the essentiality, the more essential a product is, the lower should be taxation on it. The dissertation shows the possibility of a socialenvironmental taxation through the use of the selectivity principle of the industrial products tax, as well as to explore the theoretical basis of governance for socialenvironmental taxation. In order to accomplish such main goals, the dissertation evaluates the understandings of the extrafiscal aspect of the industrial products tax; it also studies the possibilities of the industrial products tax as a socialenvironmental guided tax; it examines the concepts of essentiality for the industrial products tax and the proposal of the possibility that such concepts constitute the collective and socialenvironmental perspective. The methodology applied is the research based on literature, jurisprudence and documents approach in order to, upon the use of the deductive method, accomplish the proposed objectives. The result shows the possibility on the use of the extrafiscal aspect of the industrial products tax as an instrument to the recognition and validation of the environmental protection to present and future generations, which is fixed in our constitution as an obligation for society and government. It's assumed that the concept of "essential" deals not only with individual aspects, but also that such concept must consider socialenvironmental and collective approaches. Among taxes, the industrial products tax presents a wide potential for environmental purposes and its selectivity does not represent an option to the law maker. The selectivity principle is a cogent prescription of mandatory consideration. The dissertation demonstrates that the industrial products tax must be used as an instrument of political, economical, social and environmental order, to encourage the

practice of useful, needed and convenient operations to society and, on the counterpart, overtax operations that do not accomplish social interests. The dissertation reveals its complexity upon linking our national tax system to the chapter started at 225th article of our constitution, which considers the balanced environment as a collective right, bringing an extraordinary and representative meaning to social, political, legal and cultural progress. Nowadays, the selectivity principle transcends the Idea of only economic essentiality, acquiring configurations based on the idea governance.

Keywords: Governance; Tax efficiency; Industrial products tax; selectivity; extrafiscality; environmental essentiality.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

Anpad	Associação Nacional de Pós-graduação e Pesquisa em Administração
Art.	Artigo
CF	Constituição Federal
Coord.	Coordenador
CR	Constituição da República
CRFB	Constituição da República Federativa do Brasil
CTN	Código Tributário Nacional
DL	Decreto-lei
EC	Emenda Constitucional
ed.	Edição
IBPT	Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação
ICMS	Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
NCM	Nomenclatura Comum do Mercosul
Org.	Organizador
P+L	Produção mais limpa
PNUMA	Programa das Nações Unidas para o Meio Ambiente
RE	Recurso Extraordinário
SEMA	Secretaria Estadual do Meio Ambiente
TIPI	Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados ¹
Trad.	Tradutor
TRF	Tribunal Regional Federal
UNCHE	United Nations Conference on the Human Environment

¹ Disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/aliquotas/tabincidipitipi.htm>

SUMÁRIO

RESUMO	viii
ABSTRACT	x
LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS	xii
INTRODUÇÃO	1
1) O IDEAL DE GOVERNANÇA	6
1.1) Governança e boa administração	6
1.2) Empreendedorismo público, eficiência e eficiência tributária	14
1.3) Tributação, governança e desenvolvimento	24
2) DIREITO TRIBUTÁRIO E SOCIOAMBIENTALIDADE	35
2.1) Função de tributar e socioambientalidade	35
2.2) Extrafiscalidade	45
2.3) Meio ambiente e desenvolvimento sustentável	55
3) IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI): SELETIVIDADE, ESSENCIALIDADE E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA ..	65
3.1) O princípio da seletividade no IPI	65
3.2) A noção de essencialidade: em direção à essencialidade ambiental	75
3.3) Possibilidade de controle judicial do princípio da seletividade do IPI	86
3.4) Capacidade contributiva e a tributação ambiental	89
CONCLUSÃO	98
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	104

INTRODUÇÃO

O Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) é o tributo escolhido neste estudo para se analisar os temas “governança” e “essencialidade ambiental” como fundamentos para a aplicação do Princípio da Seletividade inerente ao tributo em questão.

O IPI possui um regramento peculiar, com destaque para os seguintes aspectos: flexibilidade de sua alíquota por parte do Poder Executivo, conforme o disposto no art. 153, §1º, da CRFB; capacidade de interferir na produção e no consumo, podendo fomentar novas tendências consumeristas adequadas com a proteção ecológica; e, por fim, o instituto da seletividade, que é objeto do presente trabalho.

Neste estudo, destaca-se a importância de questões socioambientais para a criação de uma realidade tributária justa, sábia e adequada. Com este cenário, ganha respaldo a análise do ordenamento jurídico pátrio para caracterizar a governança e a essencialidade ambiental no respeito à aplicação do princípio da seletividade do IPI.

Segundo o tributarista Leandro Paulsen:

a seletividade implica tributação diferenciada conforme a qualidade do que é objeto da tributação, que implica em ter alíquotas diferenciadas dependendo do produto, sendo o critério o grau de essencialidade do produto, ou seja, significa que quanto menor a utilidade do produto tanto maior deverá ser a alíquota, e vice-versa.²

Assim, o presente trabalho defende a efetiva utilização extrafiscal do IPI como instrumento plenamente viável para o reconhecimento e validação da proteção e preservação ambiental para gerações presentes e futuras, constitucionalmente prevista como obrigação do Poder Público e da coletividade, com profunda influência das lições de James Marins e Jeferson Teodorovicz.³

A Constituição da República de 1988 elencou, dentre seus objetivos primordiais, a salvaguarda do meio ambiente. Ao tratar da Ordem Social, no Título VIII, trouxe o capítulo VI, destinado especificamente à tutela ambiental. No art. 225, afirma

² PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário** - constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 11ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 309–311.

³ MARINS, James; TEODOROVICZ, Jeferson. **Extrafiscalidade socioambiental**. Revista Tributária e de Finanças Públicas. São Paulo, n. 90, jan/fev. 2010, p. 73-123.

ser de todos o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, cabendo ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo.

Os tributos, de um modo geral, são utilizados como instrumento de fiscalidade arrecadatória, servindo para carrear dinheiro aos cofres públicos. O IPI, todavia, por conta de norma constitucional e infraconstitucional, deve necessariamente ser um instrumento de extrafiscalidade, nos seguintes termos:

Constituição Federal de 1988:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

IV - produtos industrializados;

§ 3º - O imposto previsto no inciso IV:

I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;

Código Tributário Nacional:

Art. 48. O imposto é seletivo em função da essencialidade dos produtos.

Dentre as espécies tributárias constitucionalmente previstas, o IPI revela vasto potencial para fins socioambientais e, conforme exposto acima, a seletividade não representa mera faculdade ao legislador, mas trata-se de norma cogente e de obrigatória observância.

Com fulcro na lições de Marco Aurélio Greco⁴, ao tratar da função de tributar, e a partir da consideração de previsões constitucionais, pretende-se demonstrar nesta dissertação que o IPI deve ser utilizado como instrumento de ordenação política, econômica, social e ambiental, estimulando a prática de operações havidas por necessárias, úteis e convenientes à sociedade e, em contrapartida, onerando outras que não atendam de perto ao interesse social.⁵

E a afirmação acima se justifica, e se revela importante à pesquisa, pois, o próprio texto constitucional, em capítulo iniciado no artigo 225, considera que o meio

⁴ GRECO, Marco Aurélio.. Do poder à função tributária. *In*: FERRAZ, Roberto. **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 167-176.

⁵ CARRAZZA, Roque Antônio e BOTTALLO, Eduardo Domingos. IPI, Seletividade e Alteração de Alíquotas. **Revista Dialética de Direito Tributário – RDDT**, São Paulo, nº 159. P. 107. Dez/2008.

ambiente ecologicamente equilibrado é direito de todos, trazendo um significado extraordinário e representativo de notável avanço social, político, jurídico e cultural.

Justamente com base nos registros supra transcritos, este trabalho pretende evidenciar que o princípio da seletividade do IPI, atualmente, transcende à ideia de essencialidade apenas econômica, ganhando contornos lastreados em um ideal de governança e essencialidade ambiental.

Considera-se, neste trabalho, o direito tributário como instrumento de organização que estabelece vínculos e limites com a finalidade de procurar o maior bem-estar da coletividade, o qual não pode ser alheio à complexa problemática ambiental que caracteriza a sociedade contemporânea.

Com uma linha de raciocínio interdisciplinar, o presente trabalho defende o uso do instrumental tributário, no caso o IPI, para guiar condutas e conciliar o desenvolvimento de atividades econômicas e preservação do meio ambiente.

Há, em nossa doutrina tributária pátria, importantes publicações e estudos relativos ao tema proposto nesta dissertação. Acredita-se, ainda, que a vertente da tributação socioambiental certamente ganhará novos adeptos por ser uma latente necessidade social.

De nossos tribunais, destaca-se uma decisão proferida em 2009 nos autos do processo 2004.85.00.000408-8 (TRF5), em que o Desembargador Federal Leonardo Resende Martins reconheceu que a majoração da alíquota de IPI de embalagens elaboradas com resinas plásticas “constitui uma modalidade absolutamente legítima de tributação ambiental, que consiste na utilização do tributo como instrumento jurídico-econômico de estímulo a um padrão de consumo ambientalmente mais adequado.”

Além da abordagem sobre essencialidade ambiental, traz-se para debate a abordagem sobre governança para fins de caracterizá-la também como fundamento à aplicação do princípio da seletividade do IPI. A obra de Vanice Regina Lírio do Valle serviu de importante suporte para este estudo.⁶

Objetiva-se com o presente trabalho, demonstrar-se que há sólido apelo doutrinário, jurisprudencial e constitucional para uma tributação orientada à questões socioambientais, a qual pode ser atingida com o respeito ao princípio da seletividade do

⁶ VALLE, Vanice Regina Lírio do. **Direito fundamental a boa administração e governança**. Belo Horizonte: Editora Forum, 2011. v. 1. p. 83.

IPI, não exclusivamente. Para tanto, o trabalho faz um estudo sobre a aplicação de tal princípio, estudo este que traz em seu âmago a questão da essencialidade ambiental para fazer valer o princípio da seletividade contido na norma constitucional e infraconstitucional.

Ademais, este trabalho também objetiva explorar as bases da governança - questão relativamente inédita -, como justificadora para o cumprimento do princípio da seletividade do IPI.

A metodologia utilizada para a realização desta dissertação foi a de pesquisa de compilação, na qual se procurou realçar a importância de que se reveste a aplicação desse princípio no alcance da justiça fiscal. Por intermédio de pesquisa bibliográfica documental, fez valer o método dedutivo para a consecução dos objetivos propostos.

O presente trabalho conceitua o princípio da seletividade e o situa no ordenamento jurídico, abordando questões relevantes sobre a governança e a essencialidade ambiental como fundamentos inerentes a tal princípio. A respeito do tema “governança”, a pesquisa explora o surgimento de tal instituto e seus princípios em nossa sociedade, contextualizando a importância de o Brasil primar pelas boas práticas de governança na formulação de política tributária com orientação socioambiental.

Como coroamento deste trabalho, a intenção é mostrar ao leitor que o princípio da seletividade do IPI, quando pensado sob o prisma da governança e essencialidade ambiental, representa valioso instrumento para se assegurar uma tributação socioambiental justa e necessária.

A pesquisa está dividida em três capítulos, o primeiro estruturado para apresentar noções sobre o tema “governança”. São feitas exposições sobre a origem e seus conceitos, e sua franca vinculação aos temas boa administração; empreendedorismo público, eficiência e eficiência tributária; tributação e desenvolvimento.

O segundo capítulo conta com a apresentação de importantes institutos de Direito Tributário para o tema em questão, quais sejam: função de tributar; socioambientalidade; extrafiscalidade; meio ambiente e desenvolvimento sustentável.

Por fim, o terceiro capítulo expõe bases pontuais do Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI), e desdobramentos relacionados à seletividade, essencialidade e capacidade contributiva.

O trabalho tem a pretensão de ser uma provocação, um convite para a discussão acadêmica do tema, com o intuito de aprofundar no estudo dos alcances da tributação extrafiscal como mecanismo para a defesa do meio ambiente e para a promoção do desenvolvimento sustentável.

1) O IDEAL DE GOVERNANÇA

1.1) Governança e boa administração

O conceito de “governança”⁷ tem origem nos estudos e relatórios de agências multilaterais, em especial do Banco Mundial, no início da década de 1990. O termo governança, que significa o ato de governar, sendo sinônimo de dirigir, conduzir, surge tendo como referência a concepção de bom governo (*good government*) e a competência do Estado de executar de forma consistente as políticas públicas.⁸

A partir da intensificação de seu debate no âmbito acadêmico, a noção de governança passa a incorporar outras variáveis – além daquelas relacionadas ao bom desempenho da administração pública -, em particular a atuação da sociedade civil como ator político.

Nessa nova concepção, a ideia de hierarquia, como princípio organizador da relação Estado e sociedade, transforma-se numa relação de cooperação e colaboração entre Estado, mercado e sociedade civil.

Em 1992, o Banco Mundial disseminou a utilização do conceito de governança, definindo-o como “a maneira pela qual o poder é exercido na administração dos recursos sociais e econômicos de um país, visando ao desenvolvimento”.⁹ É da mesma entidade internacional o registro de que tal conceito envolve três distintos aspectos, quais sejam: 1) a forma de que se reveste o regime político; 2) o processo pelo qual a autoridade é exercida na gestão dos recursos econômicos e sociais de um país, rumo ao próprio desenvolvimento; e 3) a capacidade dos governos para conceber, formular e implementar políticas.

⁷ O Dicionário Eletrônico Houaiss da Língua Portuguesa define governança como o “ato de governar(-se)”, indicando ser o mesmo que governação. Considera, assim, que as palavras governança e governação possuem as mesmas acepções, tendo como etimologia no latim a palavra *gubernatio*. Outrossim, tem-se ainda a consideração da palavra governança como um neologismo anglo-saxão de *governance*, tratada por Nicolas Angulo Sanchez, que expõe sua análise de que a palavra governança, há apenas duas décadas, começou a aparecer no jargão de economistas e líderes de instituições internacionais e, posteriormente, em âmbitos governamentais. (SANCHEZ, Nicolas Angulo. **Governança e desenvolvimento**. Disponível em <<http://alainet.org/active/21379&lang=es>>. Acesso em: 17 de fevereiro de 2014.

⁸ MATIAS-PEREIRA, José. **Governança no setor público**. São Paulo: Atlas, 2010. p.109

⁹ THE WORLD BANK. **Governance: The World Bank’s experience**. [1994]. p. 14. Disponível em <http://www.wds.worldbank.org/servlet/WDSContentServer/WDSP/IB/1994/05/01/000009265_3970716142854/Rendered/PDF/multi0page.pdf>. Acesso em 23 de janeiro de 2014.

Para Vanice Regina Lírio do Valle, tomando-se como base a perspectiva acima exposta, tem-se que o Banco Mundial optou naquele momento por uma visão estatocêntrica da governança, que reconhece ao Estado funções de “integrador da diversidade, orientador das dinâmicas sociais e decompositor da complexidade, na busca de uma direção da sociedade, regida por um princípio de coerência”.¹⁰

Passados quinze anos desde a sua enunciação original pelo Banco Mundial, o conceito de governança alcançou refinamento pela mesma agência internacional, assumindo, a partir de *paper* originário do grupo temático dedicado à governança e combate à corrupção o seguinte conteúdo:

Governança se refere à maneira através da qual os agentes e instituições públicas adquirem e exercem sua autoridade para o provimento de bens e serviços públicos, incluindo a oferta de serviços essenciais, infraestrutura e um ambiente favorável ao investimento – corrupção é um produto de uma governança frágil.¹¹

Dois elementos novos foram agregados ao escopo traçado pelo Banco Mundial em 1992: a origem da autoridade (legitimidade) e a concretização das tarefas que a ela se propõe (resultado).

Segundo Eli Diniz, o termo governança envolve a:

[...] capacidade da ação estatal na implementação de políticas e na consecução de metas coletivas. Refere-se ao conjunto dos mecanismos e procedimentos para lidar com a dimensão participativa e plural da sociedade, o que implica expandir e aperfeiçoar os meios de interlocução e de administração do jogo de interesses.¹²

Trata-se, com efeito, segundo Maria Helena de Castro Santos, do *modus operandi* das políticas governamentais, tendo em vista o contexto de complexidade e de pluralidade em que irão incidir, e de como torná-lo eficiente e efetivo.¹³

¹⁰ VALLE, Vanice Regina Lírio do. **Direito fundamental a boa administração e governança**. Belo Horizonte: Editora Forum, 2011. v. 1. p. 83.

¹¹ THE WORLD BANK. **Strengthening World Bank group engagement on governance and anticorruption**. [2007]. p. 67. Disponível em <<http://siteresources.worldbank.org/PUBLICSECTORANDGOVERNANCE/Resources/GACStrategyPaper.pdf>>. Acesso em 24 de janeiro de 2014.

¹² DINIZ, Eli. Governabilidade, governance e reforma do Estado: considerações sobre o novo paradigma. **Revista do Serviço Público**, Brasília, v. 120, p. 12, maio/ago de 1996.

¹³ SANTOS, Maria Helena de Castro. Governabilidade, governança e democracia: criação de capacidade governativa e relações Executivo-Legislativo no Brasil pós-constituente. **Revista de Ciências Sociais**, Rio de Janeiro, v. 40, n. 3, p. 341, 1997.

Numa aproximação do conceito direcionada à óptica da ciência política, tem-se a consideração sobre governança como:

uma tendência para se recorrer cada vez mais à autogestão nos campos social, econômico e político, e a uma nova composição de formas de gestão daí decorrentes. Paralelamente à hierarquia e ao mercado, com suas formas de gestão à base de “poder e dinheiro”, ao novo modelo somam-se a negociação, a comunicação e a confiança.¹⁴

Na óptica da ciência política, vê-se assim a associação da governança no âmbito público a uma mudança na gestão política. Uma mudança na própria ideia de ser fazer política. Nesse sentido, o enfoque da ciência política à governança está orientado para as formas de interação nas relações de poder entre Estado, governo e sociedade, com especial atenção aos processos de cooperação e aos mecanismos para estimular as relações entre os principais agentes envolvidos: Estado (setor público), setor privado e sociedade¹⁵.

O setor público se apresenta como uma atividade insubstituível no mundo contemporâneo. Assim, a boa governança no setor público é um fator decisivo para encorajar o uso eficiente, eficaz e efetivo dos recursos públicos, tendo como referência a geração do bem comum à sociedade. Por sua vez, entende-se que atualmente o particular, o cidadão, está assumindo uma postura proativa no sentido de exigir que governantes e gestores públicos realizem uma boa governança pública.

Interessante, ainda, trazer para registro um conceito traçado pelas Nações Unidas que, por sua vez, identifica a governança como o processo de tomada de decisão e de implementação dessas mesmas decisões. Tal processo possui as seguintes características: ele é participativo, orientado ao consenso, transparente, responsivo, efetivo e eficiente, equitativo e inclusivo, além de se desenvolver segundo o direito.¹⁶

Em tempos em que políticas públicas têm sido cada vez mais questionadas pela sociedade, a legitimidade e credibilidade de governos e gestores passam a se

¹⁴ KISSLER, Leo; HEIDEMANN, Francisco G. Heidemann. Governança pública: novo modelo regulatório para as relações entre Estado, mercado e sociedade? **Revista da Administração Pública**, Brasília, n. 40, p. 482, maio/jun. 2006.

¹⁵ MATIAS-PEREIRA, José. **Governança no setor público**. São Paulo: Atlas, 2010. p. 120.

¹⁶ United Nations – **ESCAP** – Economic and Social Commission for Asia and the Pacific, Disponível em < <http://www.unescap.org/pdd/prs/ProjectActivities/Ongoing/gg/governance.asp>>. Acesso em 23 de janeiro de 2014.

sustentar quando levadas a efeito as características supra apontadas, as quais dão importância à ética na política.

José Matias Pereira, ao abordar a motivação para aplicação da governança na administração pública, assim leciona:

É oportuno recordar que a função principal do Estado-nação no mundo contemporâneo é a de ampliar de forma sistemática as oportunidades individuais, institucionais e regionais. Deve preocupar-se, também, em gerar estímulos para facilitar a incorporação de novas tecnologias e inovações no setor público que proporcionem as condições exigidas para atender às demandas da sociedade contemporânea. Numa visão sistêmica, pode-se visualizar de um lado o Estado – entendido com um ente fictício –, do outro lado a sociedade e no meio a administração pública. Assim, o Estado, por meio da administração pública, tem a responsabilidade de atender às demandas da sociedade, com serviços públicos de qualidade. Isso implica em dizer que o papel da administração pública é de atuar como eixo transmissor entre o Estado e a sociedade. Para cumprir adequadamente o seu papel a administração públicas, nos seus diferentes níveis – federal, estadual ou municipal –, necessita estar bem estruturada.¹⁷

Para Vanice Regina Lírio do Valle, a ideia de governança atrai a noção de pluralismo, a valorização da interação social e o caráter político das escolhas públicas, como elementos indissociáveis de um modo de desenvolver a administração pública, trazendo à reflexão os meios institucionais no modo de gerir a coisa pública.¹⁸

E gerir bem a coisa pública, por sua vez, deve ser visto como um direito fundamental à boa administração, com suas bases na Constituição da República de 1988 e segundo a doutrina brasileira que estuda o assunto.

Para justificar a afirmação acima, tem-se que:

[...]. administração – enquanto função estatal – só se pode qualificar como boa, se entendida na dinâmica própria desse mesmo caráter de função. Impessoalidade, eficiência, abertura à consensualidade; todos esses são atributos alusivos não a um ato ou contrato administrativo em si, mas à forma de desenvolvimento da atividade administrativa.¹⁹

Para tanto, considera-se nesta dissertação que uma das maneiras de se garantir efetividade aos valores e objetivos constitucionais reside no adequado

¹⁷ MATIAS-PEREIRA, José. **Governança no setor público**. São Paulo: Atlas, 2010. p. 120/121.

¹⁸ VALLE, Vanice Regina Lírio do. **Direito fundamental a boa administração e governança**. Belo Horizonte: Editora Forum, 2011. v. 1. p. 87.

¹⁹ VALLE, Vanice Regina Lírio do. **Direito fundamental a boa administração e governança**. Belo Horizonte: Editora Forum, 2011. v. 1. p. 128

desempenho da função do Estado em formular políticas públicas, assim denominada como boa administração à qual o particular possui direito cívico fundamental.

Juarez Freitas foi um dos precursores na defesa da afirmação específica de que a Constituição sustenta um direito fundamental à boa administração:

Trata-se do direito fundamental à administração pública eficiente e eficaz, proporcional, cumpridora dos seus deveres, com transparência, motivação, imparcialidade e respeito à moralidade, à participação social e à plena responsabilidade por suas condutas omissivas e comissivas; a tal direito corresponde o dever de a administração pública observar, nas relações administrativas, a cogência da totalidade dos princípios constitucionais que a regem.²⁰

E mais:

Cuida-se de norma constitucional implícita, de direta e imediata eficácia, decorrente da própria subordinação que o Estado Democrático de Direito determina ao administrador. Sua concretização mais imediata determinará um dever de formulação de escolhas administrativas legítimas, quando do exercício de seus misteres.²¹

O atual texto constitucional, em seu artigo 1º, inciso III, trata da dignidade da pessoa humana como fundamento da República Federativa do Brasil. Ademais, o artigo 37 da Constituição elenca os princípios diretivos da administração pública que, quando conjugados com os fundamentos da república, evidenciam que uma boa administração só pode ser aquela que dê suporte à dignidade da pessoa e dos direitos que lhe são inerentes.

Ponto de convergência entre doutrinadores nacionais que defendem a existência no sistema constitucional pátrio do direito fundamental à boa administração e governança é o reconhecimento de seu caráter implícito. A ideia é extraída, como já se mencionou, dos fundamentos apontados à República, da disciplina traçada à administração pública (notadamente o princípio da eficiência orientado à concretização

²⁰ FREITAS, Juarez. **Discrecionalidade administrativa e o direito fundamental à boa administração pública**. São Paulo: Malheiros Editores, 2007. p. 20.

²¹ FREITAS, Juarez. **Discrecionalidade administrativa e o direito fundamental à boa administração pública**. São Paulo: Malheiros Editores, 2007. p. 07.

dos direitos fundamentais) e de outros pontos do texto constitucional; tudo na mais perfeita consonância com os termos do art. 5º, § 2º da CRFB²².

Para Vanice Regina Lírio do Valle:

o direito fundamental à boa administração, traduzido na sua dimensão objetiva como governança, incorpora, à ideia de resultado, a sobrevalorização da cidadania ativa; evoluindo de uma lógica marcadamente economicista, para curvar-se a uma dimensão ética que necessariamente deve orientar o poder num Estado Democrático de Direito. Significa dizer que se o resultado do agir estatal se revela economicamente positivo – mas se constrói à margem da cidadania – a ele não se pode reconhecer um sinal de absoluta legitimidade, posto que alcançado com a renúncia ou o apequenamento da sociedade civil como coautora de seu próprio destino.²³

Frisa-se neste capítulo uma abordagem de governança aplicada ao setor público, sabedor de que a governança nas organizações privadas e públicas apresenta significativas similitudes. Em que pese o setor privado e setor público possuírem focos específicos, é comum entre eles as questões que envolvem a separação entre propriedade e gestão, responsável pela geração dos problemas de agência; os instrumentos definidores de responsabilidades e poder; o acompanhamento e o incentivo na execução das políticas e objetivos, entre outros.

Para registro, no âmbito privado, o modelo de governança corporativa se apoia em princípios de transparência, equidade e prestação de contas, tendo como características principais a definição clara dos papéis e responsabilidades dos gestores na formulação, aprovação e execução das políticas e diretrizes referentes à condução dos negócios. Nesse sentido, defende José Matias Pereira que o termo governança corporativa ou governo das sociedades ou das empresas pode ser entendido como o conjunto de processos, costumes, políticas, leis, regulamentos e instituições que regulam a maneira como uma empresa é dirigida, administrada ou controlada.²⁴

O mesmo rompimento de barreiras que regras de governança trazem para o setor empresarial é também um marco quando se trata de gestão pública. Veja-se:

²² VALLE, Vanice Regina Lírio do. **Direito fundamental a boa administração e governança**. Belo Horizonte: Editora Forum, 2011. v. 1. p. 130.

²³ VALLE, Vanice Regina Lírio do. **Direito fundamental a boa administração e governança**. Belo Horizonte: Editora Forum, 2011. v. 1. p. 159.

²⁴ MATIAS-PEREIRA, José. **Governança no setor público**. São Paulo: Atlas, 2010. p. 118.

Esse modelo para a nova gerência pública apresenta como características: contextualizar o cidadão como um cliente em foco; dar o sentido claro da missão da organização pública; delegar autoridades; substituir normas por incentivos; elaborar orçamentos baseados em resultados; [...]; e medir o sucesso do governo pelo cidadão. Também tem como princípios: reestruturação; reengenharia; reinvenção; realinhamento e reconceituação.²⁵

É recorrente o apelo à governança, quer seja no âmbito privado como na esfera pública. Nesta, tem-se que a consolidação da noção de que o Estado no século XXI deve ser orientado à concretização dos direitos fundamentais exige uma nova administração pública, cuja atuação se revele apta a identificar quais sejam os verdadeiros anseios do grupo social, num cenário de pluralismo e diversidade.

De fato, é o caráter instrumental dessa mesma administração que reclama, por sua vez, um direito também fundamental ao seu bom desempenho, ideia esta que propõe uma reflexão sobre a característica principal de uma administração pública que efetive ao particular esse direito fundamental.

Esta exposição inicial pretende mostrar a governança, especialmente no âmbito público, como modelo de gestão que deve caracterizar a boa administração a que o particular possui direito. A interdisciplinaridade deste instituto “governança” revela e impõe aos agentes comprometidos com gestão e administração a adoção de perfil empreendedor e eficiente, como será visto a seguir, e com fundamento jurídico para tal expediente.

José Matias Pereira defende que as transformações socioeconômicas, políticas e ambientais demandam uma administração e gestão pública mais ampla do governo, não apenas voltada à eficiência, mas sobretudo para a equidade, a justiça social, o desenvolvimento sustentável, o enfrentamento de questões ambientais, o combate à pobreza e a promoção do desenvolvimento humano. Neste cenário, pontua que cabe ao Estado orientar-se por uma postura inteligente-mediadora-indutora, com visão estratégica e transparente.²⁶

Surge, assim, amplo espaço para uma administração orientada ao cidadão que baliza a noção de boa governança no setor público, traduzida por exemplo na oferta

²⁵ JONES, Lawrence R.; THOMPSON, Fred. Um modelo para a nova gerência pública. **Revista do Serviço Público**, Brasília, v. 51, nº 01, p. 41, 2000.

²⁶ MATIAS-PEREIRA, José. **Governança no setor público**. São Paulo: Atlas, 2010. p. xii.

de serviços públicos de qualidade, com menor custo para a população, e formulação de políticas públicas orientadas em assegurar direitos e garantias fundamentais do cidadão. Ainda para José Matias Pereira²⁷, trata-se de um modelo importante para viabilizar o desenvolvimento socioeconômico, político, cultural e ambiental no Brasil, por exigir formas colaborativas e transparentes entre a administração pública e o setor privado.

²⁷ MATIAS-PEREIRA, José. **Governança no setor público**. São Paulo: Atlas, 2010. p. xii.

1.2) Empreendedorismo público, eficiência e eficiência tributária

Entre outros encargos definidos no preâmbulo da Constituição, o Estado brasileiro destina-se a assegurar o desenvolvimento. No artigo 3º, inciso II, a garantia do desenvolvimento nacional é objetivo fundamental da República Federativa do Brasil. Desenvolvimento necessariamente pressupõe empreendedorismo e eficiência.

Consoante documento elaborado pela Secretaria de Gestão do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão:

empreender significa obter resultados, e gestão empreendedora significa gestão voltada para resultados. Pressupõe dinamismo, agilidade, flexibilidade e assim por diante, mas sua conexão filosófico-conceitual alinha-se com o que está descrito no plano de reforma do Estado.²⁸

Luiz Alberto Blanchet considera o homem um ser naturalmente proativo, que elege métodos e metas, que procura produzir utilidades para si e espera ser reconhecido pela comunidade por ter também para ela contribuído. Para Blanchet, o homem é, por natureza, empreendedor e defende que negar-lhe o reconhecimento dessa sua qualidade e potencialidade é tratá-lo como mero objeto, em afronta ao ideal de dignidade, um dos maiores fundamentos da República Federativa do Brasil – artigo 1º, inciso III da Constituição de 1988²⁹.

Ainda para Luiz Alberto Blanchet:

Empreendedor não é somente o autônomo. Também o é o empregado, o funcionário público e toda pessoa que identifica necessidades presentes e antevê utilidades futuras e as materializa. Por ser figura insubstituível em todo processo de desenvolvimento, o empreendedor deve ser reconhecido e compensado, caracterizando-se aí a reciprocidade.³⁰

²⁸ BRASIL. Secretaria de Gestão do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. **Gestão pública empreendedora**. [2000] Disponível em <<http://www.empreende.org.br/pdf/Estado/Gest%C3%A3o%20p%C3%ABlica%20empreendedora.pdf>>. Acesso em 17 de fevereiro de 2014.

²⁹ BLANCHET, Luiz Alberto. O princípio constitucional da reciprocidade como pressuposto do desenvolvimento sustentável. **Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional**. Curitiba, nº 03, p. 32-55, ago/dez. 2010.

³⁰ BLANCHET, Luiz Alberto. O princípio constitucional da reciprocidade como pressuposto do desenvolvimento sustentável. **Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional**. Curitiba, nº 03, p. 49, ago/dez. 2010.

A noção de empreendedorismo público, por sua vez, está diretamente ligada ao contido no artigo 37 da Constituição de 1988 que, em seu caput, expressamente impõe à administração pública o dever de atuar com eficiência.

Conforme ensaio apresentando no XXXVI Encontro da Anpad³¹, o empreendedorismo público consiste no processo de introdução de inovação nas organizações do setor público. Nesse sentido, usam-se recursos disponíveis e constroem-se novas maneiras para maximização da produtividade e efetividade organizacional. O empreendedorismo público passa pela perspectiva do processo de criação de valor para os cidadãos, ao reunir uma combinação de recursos públicos para explorar oportunidades sociais. Dessa forma, o empreendedorismo público implica um papel inovador e proativo do governo na condução da sociedade para a melhoria da qualidade de vida, com a inclusão de geração de receitas alternativas, melhoria de processos internos e desenvolvimento de soluções inovadoras para a satisfação das necessidades sociais e econômicas.

As considerações acima foram desenvolvidas pelos autores do ensaio a partir da obra *Policy entrepreneurs: Their activity structure and function in the policy process*, de Nancy Roberts e Paula King, publicada em 1991 no *Journal of Public Administration Research and Theory*, e também a partir da obra *Reinventing government: How the entrepreneurial spirit is transforming the public sector*, de David Osborne e Ted Gaebler, publicada em Nova Iorque em 1992.

Destaca-se a existência de literatura acerca do empreendedorismo que concebe tal instituto por meio de dois ambientes de análise: a) a criação de empresas (empreendedorismo independente); e, b) o comportamento empreendedor dentro das organizações (empreendedorismo corporativo). No contexto do setor público, aplica-se a noção do empreendedorismo corporativo.³²

³¹ VALADARES, Josiel Lopes Valadares; EMMENDOERFER, Magnus Luiz; ALVES, Renner Coelho Messias; MORAIS, Mateus Cerqueira Anício. O Fenômeno do Empreendedorismo Público: Um Ensaio sobre a Aplicabilidade desse Construto na Administração Pública Brasileira. In: XXXVI Encontro da ANPAD - ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO, 2012, Rio de Janeiro. p. 06. Disponível em http://www.anpad.org.br/diversos/trabalhos/EnANPAD/enanpad_2012/APB/Tema%2001/2012_APB1_546.pdf. Acesso em: 25 de fevereiro de 2014.

³² BERGUE, Sandro Trescastro. A Redução Gerencial no Processo de Transposição de Tecnologias de Gestão para Organizações Públicas. In: XXXII Encontro da ANPAD - ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO, 2008, Rio de Janeiro. p. 06. Disponível

Nesse contexto, a escola corporativa indica que o empreendedorismo pode ser entendido por duas formas, a do indivíduo agindo de forma empreendedora ou a da organização possuindo uma orientação empreendedora.

Com fundamento nas perspectivas de Fabian Diefenbach, Tom Lumpkin e Gregory Dess, estudiosos do tema empreendedorismo no âmbito do setor público, Josiel Lopes Valadares, Magnus Luiz Emmendoerfer, Renner Coelho Messias Alves, Mateus Cerqueira Anício Moraes, pontuam que:

comportamento empreendedor é entendido como a busca do agente público por inovação, proatividade, tomada de riscos e orientação empreendedora é entendida como a busca da organização pública por promover um ambiente propício à inovação, proatividade e tomada de riscos. Assim, o empreendedorismo público pode ser conceituado, de uma forma geral, por meio da ação de empreendedores e, ou, de organizações públicas de modo inovador, proativo e tomador de riscos.³³

Ainda para tais autores, aplicar a noção de empreendedorismo na organização pública é diferente de aplicá-la no setor privado, devido ao fato de os dois setores apresentarem características particulares. No caso da organização pública, o campo de atuação é mais complexo, pois suas intensas relações políticas; seus pressupostos de equidade; sua responsabilidade; sua transparência; sua multiplicidade de conflitos entre gestores; sua estrutura tradicionalmente mais centralizada, na qual os gestores têm menor autonomia de decisão, menor incentivo/recompensas e menor risco, contribuem para uma cultura que vai de encontro à cultura empreendedora.³⁴

em http://www.anpad.org.br/diversos/trabalhos/EnANPAD/enanpad_2008/APS/2008_APSA1020.pdf. Acesso em: 25 de fevereiro de 2014.

³³ VALADARES, Josiel Lopes Valadares; EMMENDOERFER, Magnus Luiz; ALVES, Renner Coelho Messias; MORAIS, Mateus Cerqueira Anício. O Fenômeno do Empreendedorismo Público: Um Ensaio sobre a Aplicabilidade desse Construto na Administração Pública Brasileira. In: XXXVI Encontro da ANPAD - ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO, 2012, Rio de Janeiro. p. 11. Disponível em http://www.anpad.org.br/diversos/trabalhos/EnANPAD/enanpad_2012/APB/Tema%2001/2012 APB1_546.pdf. Acesso em: 25 de fevereiro de 2014.

³⁴ VALADARES, Josiel Lopes Valadares; EMMENDOERFER, Magnus Luiz; ALVES, Renner Coelho Messias; MORAIS, Mateus Cerqueira Anício. O Fenômeno do Empreendedorismo Público: Um Ensaio sobre a Aplicabilidade desse Construto na Administração Pública Brasileira. In: XXXVI Encontro da ANPAD - ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO, 2012, Rio de Janeiro. p. 11. Disponível em http://www.anpad.org.br/diversos/trabalhos/EnANPAD/enanpad_2012/APB/Tema%2001/2012 APB1_546.pdf. Acesso em: 25 de fevereiro de 2014.

E mais:

Na realidade brasileira, desenvolver empreendedores públicos torna-se complexo devido à própria formação de sua administração pública contemporânea. Apesar da tentativa de se estabelecer um modelo gerencial com maior participação da sociedade, um dos principais desafios é o aspecto cultural. O setor público brasileiro ainda é muito caracterizado pelas relações políticas do “homem cordial”, no qual práticas clientelistas, paternalistas e patrimonialistas ainda sobressaem.³⁵

A superação da realidade acima transcrita implica respeitar a própria lógica da eficiência na administração pública regradada na Constituição.

Vale lembrar que a eficiência, além da importância que tem para a economia, é também um princípio constitucional. Embora esse princípio sempre tenha sido um princípio implícito ou decorrente dos demais princípios, foi introduzido no direito administrativo brasileiro através da EC 19/1998 que alterou a redação do *caput* do artigo 37 da CRFB e que, conforme lição de Emerson Gabardo, possui sólida força normativa.³⁶

A introdução de tal princípio permite exigir, não apenas no plano teórico-normativo, uma nova fase na administração pública, de inclusão na consciência dos servidores públicos em geral de que a prestação de atividades estatais deve-se dar de forma célere e com qualidade. Este um propósito do princípio da eficiência, ou seja, que o Estado alcance o seu fim com presteza, perfeição, imparcialidade, neutralidade, transparência, participação e aproximação dos serviços públicos da população com eficácia e de forma desburocratizada.³⁷ Em última análise, o princípio da eficiência materializa uma faceta do princípio da “boa administração.”³⁸

³⁵ VALADARES, Josiel Lopes Valadares; EMMENDOERFER, Magnus Luiz; ALVES, Renner Coelho Messias; MORAIS, Mateus Cerqueira Anício. O Fenômeno do Empreendedorismo Público: Um Ensaio sobre a Aplicabilidade desse Construto na Administração Pública Brasileira. In: XXXVI Encontro da ANPAD - ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO, 2012, Rio de Janeiro. p. 12. Disponível em http://www.anpad.org.br/diversos/trabalhos/EnANPAD/enanpad_2012/APB/Tema%2001/2012_APB1_546.pdf. Acesso em: 25 de fevereiro de 2014.

³⁶ GABARDO, Emerson. **Princípio constitucional da eficiência administrativa**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 86.

³⁷ MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional**. São Paulo: Atlas, 2003, p. 318.

³⁸ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 22ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 118.

O conteúdo do princípio da eficiência é amplo, podendo-se entendê-lo como:

[...] aquele que impõe à Administração Pública direta e indireta e a seus agentes a persecução do bem comum, por meio do exercício de suas competências de forma imparcial, neutra, transparente, participativa, eficaz, sem burocracia e sempre em busca da qualidade, primando pela adoção dos critérios legais e morais necessários para a melhor utilização possível dos recursos públicos, de maneira a evitar-se desperdícios e garantir-se uma maior rentabilidade social. Note-se que não se trata da consagração da tecnocracia, muito pelo contrário o princípio da eficiência dirige-se para a razão e fim maior do Estado, a prestação dos serviços sociais essenciais à população, visando a adoção de todos os meios legais e morais possíveis para a satisfação do bem comum.³⁹

Segundo Alexandre de Moraes:

O administrador público precisa ser eficiente, ou seja, deve ser aquele que produz o efeito desejado, que dá bom resultado, exercendo suas atividades sob o manto da igualdade de todos perante a lei, velando pela objetividade e imparcialidade.⁴⁰

Para Emerson Gabardo, “ainda que a eficiência, a priori, não seja considerada pela doutrina um conceito de origem jurídica, certamente que, após sua constitucionalização, não se restringe a um “ente” da Ciência da Administração ou Economia”.⁴¹

Sobre o surgimento do princípio da eficiência como princípio jurídico, Ricardo Lobo Torres diz que: "A eficiência surge no pensamento ocidental como princípio econômico. Só recentemente, com a emergência da globalização e o renascimento do liberalismo, é que ganha a conotação de princípio jurídico".⁴²

O surgimento do princípio constitucional da eficiência administrativa é oriundo da necessidade de alterar-se o modelo administrativo para que a administração pública entenda seu papel e atue conforme a necessidade do Estado e não do governo, mantendo-se em linha de raciocínio que a eficiência não é o ponto de partida, mas a

³⁹ MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional**. São Paulo: Atlas, 2003, p. 317.

⁴⁰ MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional administrativo**. São Paulo: Atlas, 2002, 108.

⁴¹ GABARDO, Emerson. **Princípio constitucional da eficiência administrativa**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 86

⁴² TORRES, Ricardo Lobo. MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Coord.) **Princípio da eficiência em matéria tributária**. São Paulo: RT editora, 2006, p. 70.

chegada, que, para ser alcançada, precisa de um caminho seguro, ou seja, fundamentalmente ético e justo⁴³.

Entende-se que o que se requer com a adoção desse princípio pela ordem constitucional brasileira é que ele “seja observado de forma privilegiada no atuar do gestor público, ou seja, que a eficiência oriente os demais conceitos constitucionais necessários ao bom desenvolvimento da atividade administrativa”.⁴⁴ Similarmente, Maria Paula Dallari Bucci entende que o princípio da eficiência, ainda que possa “parecer óbvio e redundante, determina uma nova organização de valores, uma reinterpretação do modo de conceber o funcionamento da Administração Pública”.⁴⁵

Porém, saliente-se que “a eficiência como princípio da administração pública só consegue ser apreendida a partir da sua contextualização como valor constitucional”.⁴⁶ Ou seja, “mais do que um princípio de Direito Administrativo, é um princípio de Direito Constitucional, condicionante de toda a atividade administrativa do Estado”. Daí concluir que a eficiência não se restringe a meras avaliações econômicas, pois sua abrangência é muito mais extensa.⁴⁷

Seguindo a esteira do entendimento de Romeu Felipe Bacellar Filho, “qualquer significado a ser atribuído a este princípio terá de passar pelo exame da conformidade com a Constituição”.⁴⁸ Logo, analisado sob o viés constitucional, torna-se inapropriado falar apenas em eficiência administrativa. O mais correto “seria falar em eficiência do Estado, o que estende o dever de eficiência também aos poderes Legislativo e Judiciário”.⁴⁹

Feitos os registros acima, concorda-se com Marcelo Miranda Ribeiro ao concluir que:

⁴³ GABARDO, Emerson. **Eficiência e legitimidade do Estado**. São Paulo: Manole, 2003, p. 195/196.

⁴⁴ CASTRO, Rodrigo Pironti Aguirre de. Sistema de controle interno: perspectiva gerencial e o princípio da eficiência. **Revista de direito administrativo e constitucional – A&C**, Belo Horizonte: Fórum, ano 7, nº 30, p. 64, out/dez. 2007.

⁴⁵ BUCCI, Maria Paula Dallari. **Direito administrativo e políticas públicas**. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 181.

⁴⁶ GABARDO, Emerson. **Eficiência e legitimidade do Estado**. São Paulo: Manole, 2003, p. 6.

⁴⁷ GABARDO, Emerson. **Princípio constitucional da eficiência administrativa**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 18.

⁴⁸ BACELLAR FILHO, Romeu Felipe. **Princípios constitucionais do processo administrativo disciplinar**. São Paulo: Max Limonad, 1998. p. 193.

⁴⁹ GABARDO, Emerson. **Princípio constitucional da eficiência administrativa**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 18-19.

[...] o berço do princípio da eficiência é neoliberal, sua origem é econômica, mas, inserido no corpo constitucional, seu significado ganha novos contornos. Ele deve ser analisado no contexto de uma Constituição impregnada de dispositivos voltados à consecução de um Estado de bem-estar social e fundado no princípio da dignidade da pessoa humana.⁵⁰

Ademais, na exposição sobre eficiência, importante trazer para registro o economista Pareto que foi o responsável pela formulação do princípio, conhecido como o “ótimo de Pareto”. Verifica-se o ótimo de Pareto na seguinte situação: "Considera-se que um determinado estado social atingiu um ótimo de Pareto se, e somente se, for impossível aumentar a utilidade de uma pessoa sem reduzir a utilidade de alguma outra pessoa."⁵¹

Por ora, é importante considerar a existência de guarida em nosso ordenamento jurídico, especialmente na CRFB, para a que o princípio da eficiência ganhe corpo na esfera tributária.

A obrigação da administração pública de utilizar os recursos públicos do Estado com a maior pertinência e adequação possível em prol da sociedade é tida por Ives Gandra Martins como o seu conceito criado para o princípio da eficiência, em direta relação ao conceito econômico de eficiência atinente à melhor alocação de recursos.⁵²

Ainda para Ives Gandra da Silva Martins, o princípio da eficiência em matéria tributária deve ser examinado sob três aspectos:

1) capacidade dispenditiva do Estado, que deve estar vinculada à correta utilização dos tributos arrecadados a bem da comunidade; 2) justiça da tributação e geração de desenvolvimento econômico e social, pela exata detecção dos limites da capacidade contributiva e das imposições e estímulos necessários para que a sociedade progrida; 3) justo combate à sonegação, para que não gere descompetitividade.⁵³

⁵⁰ RIBEIRO, Marcelo Miranda. **Administração tributária e sociedade de controle: eficiência e legitimidade da intervenção do Estado fiscal vigilante na sociedade pós-moderna**. 2013. 213 f. Dissertação (Mestrado em Direito). Pontifícia Universidade Católica do Paraná, Curitiba, 2013. Disponível em: <http://www.biblioteca.pucpr.br/tede/tde_busca/arquivo.php?codArquivo=2465>. Acesso em 17 de fevereiro de 2014.

⁵¹ SEN, Amartya. **Sobre ética e economia**. São Paulo: Companhia das Letras, 1999, p. 47.

⁵² MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Princípio da eficiência em matéria tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 21.

⁵³ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Princípio da eficiência em matéria tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 31.

Em termos de eficiência, deve o gestor público no exercício de seu mister estatal buscar a decisão que melhor atenda às necessidades sociais com os recursos disponíveis e limitados.

Traz-se para registro algumas características primordiais do princípio da eficiência, quais sejam: direcionamento da atividade e dos serviços públicos à efetividade do bem comum; imparcialidade; neutralidade; transparência; participação e aproximação dos serviços públicos da população; eficácia; desburocratização e busca da qualidade.⁵⁴

A questão da eficiência na implementação de políticas públicas é tratada por Leonel Pires Ohlweiler, quando afirma que:

As principais instâncias estratégicas dos governos, responsáveis pela elaboração das políticas públicas, vale mencionar, são preenchidas ao alvedrio dos administradores públicos, resultado de alianças partidárias e olvidando a questão da eficiência. Portanto, há um alto grau de interesses espúrios a alimentar a tomada de decisões, sequer articulando-se uma espécie de unidade de sentido administrativo para a elaboração dos planos de governo.

Tal estado de coisas somente poderá ser superado com a construção de uma cultura de planificação, uma concepção na qual as ações administrativas sejam fruto do planejamento ponderado, bem como dotadas de força normativa.⁵⁵

Luciano Benetti Timm⁵⁶ diz que a questão da eficiência é de extrema importância em uma perspectiva do Direito e Economia, pois os recursos orçamentários obtidos através da tributação são escassos e as necessidades humanas a satisfazer são ilimitadas. Em função disso, os recursos arrecadados através da tributação devem ter uma aplicação eficiente, de forma que se possa atingir o maior número de necessidades com os mesmos recursos.

O Sistema Tributário Brasileiro é extremamente complexo, seja pela quantidade de leis existentes, pela difícil interpretação das mesmas, pela quantidade de tributos ou ainda em função das diversas obrigações acessórias a que o contribuinte está

⁵⁴ MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional**. 11ª ed. São Paulo: Atlas, 2002. p. 218-231.

⁵⁵ OHLWEILER, Leonel Pires. Políticas públicas e controle jurisdicional: uma análise hermenêutica à luz do Estado Democrático de Direito. In: SARLET, Ingo; TIMM, Luciano. (Orgs.). **Direitos Fundamentais orçamento e “reserva do possível”**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008. p. 335.

⁵⁶ TIMM, Luciano Benetti. Qual a maneira mais eficiente de prover direitos fundamentais: uma perspectiva de direito e economia? In: SARLET, Ingo; TIMM, Luciano. (Orgs.). **Direitos Fundamentais orçamento e “reserva do possível”**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008. p. 56-57.

submetido. Para que o País tenha uma política tributária eficiente é necessário que a eficiência esteja presente tanto no sistema de arrecadação de tributos quanto no gerenciamento dos gastos públicos, pois se houver eficiência na arrecadação e ineficiência nos gastos públicos, a política tributária será ineficiente, pois inexiste a eficiência parcial⁵⁷.

Para esta pesquisa, é relevante considerar-se a extensão da aplicação do princípio da eficiência, especialmente na sua vertente tributária, aos demais Poderes constituídos e não apenas à Administração Pública, adotando-se para tanto posição doutrinária de Hugo de Brito Machado, conforme lição a seguir:

[..] o princípio da eficiência é, portanto, de observância obrigatória para todos que fazem o Estado e em nome deste atuam. Não apenas pela Administração Pública em sentido estrito, mas também para o Legislativo, ao qual cabe produzir normas que viabilizem sua realização, e para o Judiciário, responsável pela solução dos conflitos surgido na relação tributária, buscando, na medida do possível, realizar o bem comum, ideia na qual se insere como elemento essencial, vale a pena insistirmos nesse ponto, o respeito pela ordem jurídica.⁵⁸

Ainda, para Marilene Talarico Martins Rodrigues, o Estado deve ser visto como um todo para efeitos do princípio da eficiência, o qual é de observância obrigatória pelos três poderes da República: Executivo, Legislativo e Judiciário, e pela própria Administração Pública.⁵⁹

Pelos registros supra, conclui-se que o princípio da eficiência, em matéria tributária, pode ser entendido como aquele que adota uma política tributária que visa a proporcionar o desenvolvimento econômico e social, retirando o mínimo possível do patrimônio do contribuinte a título de tributos. Desta forma, a eficiência tributária estará presente quando houver uma relação equitativa entre o total arrecadado em tributos e a contrapartida em serviços públicos de qualidade, com o respeito aos fins socioambientais da tributação calcados em nossa Constituição.

⁵⁷ STEINBRUCH, Fernando. **O princípio do não-confisco no direito tributário brasileiro**. 2008. 113 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Luterana do Brasil (ULBRA), Canoas. 2008. p. 97.

⁵⁸ MACHADO, Hugo de Brito. Princípio da eficiência em matéria tributária. In. MARTINS, Ives Gandra. (org). **Princípio da eficiência em matéria tributária**. São Paulo: Editora Revista do Tribunais, 2006. p. 54.

⁵⁹ RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Princípio da eficiência em matéria tributária. In. MARTINS, Ives Gandra. (org). **Princípio da eficiência em matéria tributária**. São Paulo: Editora Revista do Tribunais, 2006. p. 54.

Para que ocorra esse equilíbrio é necessário que seja feito um planejamento sério, como afirma Luciano Benetti Timm⁶⁰, que envolva profissionais da área de administração, economia e contabilidade, possibilitando-se assim o alcance da eficiência na gestão dos recursos públicos e o efetivo empreendedorismo público.

⁶⁰ TIMM, Luciano Benetti. In: SARLET, Ingo; TIMM, Luciano. (Orgs.). **Direitos Fundamentais orçamento e “reserva do possível”**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008. p. 64.

1.3) Tributação, governança e desenvolvimento

Dentre as funções concedidas pela sociedade ao Estado está a função de tributar. A tributação integra o núcleo do contrato social firmado pelos cidadãos entre si no alcance ao bem-comum.

Para Simone Martins Sebastião⁶¹:

[...], o Estado contemporâneo possui metas a serem atingidas, tendo consigo particularismos como o alcance da segurança e do bem-estar da coletividade. No exemplo brasileiro, o art. 3º da Constituição Federal de 1988 especifica quais seriam esses objetivos, enumerando-os da seguinte forma: a) construir uma sociedade livre, justa e solidária; b) garantir o desenvolvimento nacional; c) erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; e d) promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Por sua vez, Ubaldo César Balthazar e Roger Lorenzoni⁶² salientam que a atividade política não pode ser posta em prática sem os recursos financeiros correspondentes, uma vez que:

[...] o Estado possui necessidades de arrecadar um considerável volume de recursos materiais para realizar suas atividades institucionais, sem os quais torna-se inviável o funcionamento da máquina administrativa e o atendimento das necessidades coletivas.

Assim, a implementação das tarefas típicas do Estado enseja a busca de numerários, geralmente através da forma coercitiva sobre a atividade dos particulares.

A tributação encontra seu espaço na necessidade dos indivíduos em estabelecer convívio social organizado com a existência de poder soberano, o Estado, que exerça a função de arrecadar tributos e aplicá-los à construção do bem-comum, permitindo uma restrição de capacidade econômica individual para criar capacidade econômica social. A função de tributar se justifica dentro do conceito de que o bem da coletividade tem preferência a interesses individuais, especialmente porque, na falta do

⁶¹ SEBASTIÃO, Simone Martins. **Tributação ambiental**. 1ª Edição – 2ª Tiragem. Curitiba: Juruá, 2007. p. 61.

⁶² BALTHAZAR, Ubaldo César; LORENZONI, Roger. Aspectos jurídicos-políticos da atividade tributária do estado contemporâneo na era da globalização. In: PALMEIRA, Marcos Rogério (Org.). **Temas de direito tributário: estudos em homenagem ao Prof. Índio Jorge Zavarizi**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2001. p. 21.

Estado, não haveria garantia nem mesmo à propriedade privada e à preservação da vida.⁶³

Para Andréa Lemgruber Viol:

A tributação nasce para prover o bem-comum pela necessidade do homem de associar-se e criar vida política. Ela decorre da disposição do homem de viver em um Estado, dentro da visão Aristotélica de que o Estado é uma instituição natural e a mais ampla das associações humanas. E, nascendo com a finalidade primordial do financiamento do Estado por desejo da coletividade, uma vez instituída, a tributação adquire uma abrangência que influencia transversalmente todos os aspectos da vida na Polis, por ser ela um dos mais poderosos instrumentos de política pública mediante a qual os governos expressam suas ideologias econômicas, sociais, políticas e até morais.⁶⁴

Assim, por exemplo, analisando-se o histórico de políticas tributárias e a formação da nossa carga tributária é possível identificar a importância que o Estado dá, em nossa sociedade, a valores mais individualistas ou coletivistas. A composição da carga tributária pode dar uma noção sobre os valores e práticas sociais escolhidas e/ou incentivadas, e o papel do Estado em influenciá-los ou não. Nesse sentido, a relação entre tributação e desenvolvimento é noção que integra a evolução em se realizar políticas tributárias orientadas pelo conteúdo de nossa Constituição da República.

Ainda sobre o assunto, traz-se para registro os seguintes apontamentos:

De fato, talvez nenhum outro tema tenha estado no centro das atenções políticas, sociais e econômicas como a tributação, porque falar de impostos é falar da vida coletiva do homem – e, portanto, da sociedade ideal com a qual sonhamos. Não é mero acaso que a tributação tem estado no cerne de revoltas sociais onde os governados desejam demonstrar sua desaprovação ou seu rompimento com o regime reinante. Compreender a atual relação entre tributação e sociedade em sua plenitude requer um olhar amplo sobre os poderes do Estado e as diversas finalidades da tributação que se interconectam na complexidade da vida coletiva.

Nesse sentido, reduzir a tributação simplesmente à sua finalidade arrecadatória é desconhecer a força de seu poder, pois o financiamento do Estado não se esgota em si mesmo. Pelo contrário, é o próprio poder de financiar o Estado que estabelece a abrangência da tributação em tantas

⁶³ VIOL, Andréa Lemgruber. A Finalidade da Tributação e sua Difusão na Sociedade. In: II SEMINÁRIO DE POLÍTICA TRIBUTÁRIA, 2005, Brasília. Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudotributarios/eventos/seminarioii/texto02afinalidadedatributacao.pdf>>. Acesso em 25 de fevereiro de 2014.

⁶⁴ VIOL, Andréa Lemgruber. O fenômeno da competição tributária: aspectos teóricos e uma análise do caso brasileiro. In: BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. Finanças Públicas, IV Prêmio Tesouro Nacional. Brasília: ESAF, 2000, p. 257-331.

dimensões da vida coletiva. Qualquer formulação de política tributária que não leve em consideração essa abrangência estará fadada a um reducionismo arrecadatório e a uma miopia de visão estratégica que poderá, a longo-prazo, inviabilizá-la.⁶⁵

O Estado não está obrigado a atuar eficientemente apenas ao administrar. A ele a Constituição implicitamente impõe a necessidade de conduzir-se eficientemente também ao exercer suas outras funções, ao levar a efeito a jurisdição, ao legislar e na persecução dos fins que pressupõem atividades por estas não abrangidas⁶⁶.

Pelo contido no preâmbulo da Constituição, o povo, representado pela Assembleia Nacional Constituinte, ao instituir o atual Estado brasileiro, o criou visando assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais e os demais valores expressos ou implícitos na Constituição promulgada. Instituiu, assim, um Estado que deve ser eficiente na execução de todas as suas competências e não somente das administrativas⁶⁷.

A baixa capacidade da administração pública de atender de forma tempestiva às demandas da sociedade motiva o debate sobre a exigência de mudanças na governança do setor público que viabilizem a melhoria da qualidade dos serviços públicos, com maior transparência e ética nas suas ações. Dessa forma, a boa governança e a ética são indissociáveis, ou seja, precisam caminhar sempre juntas.⁶⁸

Na esfera privada, a partir da implementação de melhores práticas de Governança Corporativa no Brasil, as empresas, cada vez mais, se preocupam com a ética e a transparência nas suas relações negociais.

Isso porque a Governança Corporativa está alicerçada em quatro princípios fundamentais: *disclosure* (que é a transparência dos dados relativos às empresas, evitando a ocorrência de informações privilegiadas); *fairness* (que significa a justiça e equidade nos relacionamentos entre os acionistas, evitando que os majoritários sejam

⁶⁵ VIOL, Andréa Lemgruber. **O fenômeno da competição tributária: aspectos teóricos e uma análise do caso brasileiro**. In: BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. Finanças Públicas, IV Prêmio Tesouro Nacional. Brasília: ESAF, 2000, p. 257-331.

⁶⁶ BLANCHET, Luiz Alberto. O princípio constitucional da reciprocidade como pressuposto do desenvolvimento sustentável. **Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional**. Curitiba, nº 03, p. 50, ago/dez. 2010.

⁶⁷ BLANCHET, Luiz Alberto. O princípio constitucional da reciprocidade como pressuposto do desenvolvimento sustentável. **Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional**. Curitiba, nº 03, p. 50, ago/dez. 2010.

⁶⁸ MATIAS-PEREIRA, José. **Governança no setor público**. São Paulo: Atlas, 2010. p. 45/46.

beneficiados em detrimento dos minoritários: ética); *accountability* (que é a responsabilidade pela prestação de contas: consistência); e, *compliance* (o respeito ao cumprimento das leis)⁶⁹.

A governança corporativa pode ser entendida como:

a submissão da empresa e de seus órgãos sociais a um sistema de regras impositivas de conduta que abrange determinadas práticas de fundo ético e moral, criadas para esta finalidade ou preexistentes, que se refletem na sua administração; relacionamentos entre sócios, administradores e grupos de interesse social com os quais há interação, tais como, funcionários, prepostos, quotistas de qualquer natureza, fornecedores, clientes, além do relacionamento com o poder do Estado e o mercado em geral, de forma positiva para que se cumpra o objeto social e se atinja o fim social dentro de certos parâmetros tidos por razoáveis e corretos.⁷⁰

Em resumo, a noção de governança corporativa preconiza introduzir melhores práticas empresarias e, em última análise, o aumento de resultados com adoção de postura ética, lícita e transparente. Com este mesmo pensamento e tendo como norteador o princípio da eficiência previsto no artigo 37 da Constituição é que os preceitos da governança corporativa merecem ser transportados para o direito tributário.

Assim, a administração pública e os poderes constituídos de nossa república devem incorporar a ideia da necessidade de adoção das práticas de governança fiscal e tributária. Essa mudança de concepção implica o aperfeiçoamento da prestação de serviços, otimizando a atuação estatal, com a redução da carga burocrática que muitas vezes obstaculiza o desenvolvimento da atividade econômica nacional, dentre outros.

Quando se trata de governança no setor público, aproveitando também os princípios fundamentos acima expostos, tem-se que tal instituto diz respeito a uma alteração da função do Estado, tornando-se um instrumento para reforçar os mecanismos participativos de deliberação na esfera pública, na busca de atender às demandas da população⁷¹.

Por sua vez, o atendimento às demandas da população com o subsequente crescimento no padrão de vida desta é importante resultado do processo de transformação global com vistas ao desenvolvimento. Para Bresser Pereira, “a regra

⁶⁹ DO AMARAL, Gilberto Luiz. Governança tributária é imprescindível para todos os tamanhos de empresas. **Revista Governança Tributária**. Edição comemorativa do IBPT, Curitiba, Março 2011.

⁷⁰ SIMÃO FILHO, Adalberto. **A nova sociedade limitada**. São Paulo: Manole, 2004, p. 203.

⁷¹ MATIAS-PEREIRA, José. **Governança no setor público**. São Paulo: Atlas, 2010. p. 30.

geral é que o desenvolvimento tenha como aspecto dominante de seu processo a transformação econômica e como resultado por excelência o crescimento do padrão de vida da população no seio da qual ocorre o desenvolvimento”⁷².

Ainda para Bresser Pereira, a capacidade financeira e administrativa, em sentido amplo, de um governo empreender e implementar políticas é o que ilustra a ideia de governança capaz de aumentar a legitimidade do governo e, portanto, a governabilidade do país⁷³.

Na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, que representa o contrato social entre os governantes da nação e seu povo, se insculpiu como obrigações prestacionais, dentre outras, a segurança, saúde e o desenvolvimento.

A moderna concepção de desenvolvimento impõe sua tomada além do conceito puramente econômico, visto que pressupõe uma aproximação centrada nos direitos humanos. Sob esse prisma, o direito ao desenvolvimento passa a ser pensado tendo em linha de raciocínio a paz, o meio ambiente, a economia, justiça, democracia e a expansão das liberdades individuais.

A partir da Declaração de Viena, de 1993, o desenvolvimento é atrelado à democracia pelo vínculo do respeito aos direitos humanos e direitos fundamentais, como direitos interdependentes e de reforço mútuo, além de reafirmar o direito ao desenvolvimento como um direito universal e inalienável e parte integrante dos direitos humanos fundamentais.⁷⁴

Ao discorrer acerca da acepção de desenvolvimento, Emerson Gabardo explica que, do ponto de vista conceitual, a expressão “desenvolvimento econômico” não é a mais correta, uma vez que não existe desenvolvimento apenas de caráter econômico.⁷⁵

Na visão de Celso Furtado, o conceito de desenvolvimento pode ser visto em dois sentidos distintos. O primeiro diz respeito à evolução de um sistema social de produção à medida que este, mediante a acumulação e o progresso das técnicas, torna-

⁷² PEREIRA, Luiz Carlos Bresser. **Desenvolvimento e crise no Brasil**. 7ª ed., São Paulo: Brasiliense, 1977, p. 22.

⁷³ PEREIRA, Luiz Carlos Bresser. **Reforma do Estado para a cidadania**. São Paulo: Ed. 34, 1998.

⁷⁴ DELGADO, Ana Paula Teixeira. **O direito ao desenvolvimento na perspectiva da globalização: paradoxos e desafios**. Rio de Janeiro: Renovar, 2001. p. 67.

⁷⁵ GABARDO, Emerson. **Interesse público e subsidiariedade: o Estado e a sociedade civil para além do bem e do mal**. Belo Horizonte: Fórum, 2009, p. 245.

se mais eficaz, ou seja, eleva a produtividade do conjunto de sua força de trabalho. Já o segundo sentido se relaciona com o grau de satisfação das necessidades humanas, aduzindo que, nesse caso, o grau de ambiguidade que já vislumbra no primeiro sentido do termo aumentaria ainda mais, pois, quanto mais se afasta do plano da satisfação das necessidades humanas mais urgente se tornaria a referência a um sistema de valores, pois a ideia de necessidade humana tenderia a perder nitidez fora de determinado contexto cultural.⁷⁶

A concepção de desenvolvimento criada por Amartya Sen apresenta algumas nuances peculiares, além daquelas de cunho social, ambiental e econômica.

Para Amartya Sen⁷⁷, o desenvolvimento consiste na “eliminação de privações de liberdade que limitam as escolhas e as oportunidades das pessoas de exercer ponderadamente sua condição de agente”. Amartya Sen considera que o desenvolvimento também pode ser encarado como:

um processo de expansão das liberdades reais, que as pessoas desfrutam, em contraste com visões que identificam desenvolvimento apenas com crescimento do Produto Nacional Bruto, aumento de rendas pessoais, industrialização, avanço tecnológico e modernização social.

Ainda na lição de Amartya Sen⁷⁸:

[...] o crescimento econômico não pode sensatamente ser considerado um fim em si mesmo. O desenvolvimento tem de estar relacionado, sobretudo, com a melhora da vida que levamos e das liberdades que desfrutamos. Expandir as liberdades que temos razão para valorizar não só torna nossa vida mais rica e mais desimpedida, mas também permite que sejamos seres sociais mais completos, pondo em prática nossas volições, interagindo com o mundo em que vivemos e influenciando esse mundo.

O desenvolvimento, ademais, pressupõe que sejam removidas as principais fontes de privação de liberdade: pobreza e tirania; carência de oportunidades

⁷⁶ FURTADO, Celso. **Introdução ao desenvolvimento: enfoque histórico-cultural**. 3. ed. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 2000. p. 21-30.

⁷⁷ SEN, Amartya. **Desenvolvimento como liberdade**. Tradução de Laura Teixeira Motta. São Paulo: Companhia das Letras, 2000, p. 17.

⁷⁸ SEN, Amartya. **Desenvolvimento como liberdade**. Tradução de Laura Teixeira Motta. São Paulo: Companhia das Letras, 2000, p. 29.

econômicas e destituição social sistemática; negligência dos serviços públicos e intolerância ou interferência excessiva de Estados repressivos.⁷⁹

Ademais, para corrigir e evitar a negligência dos serviços públicos prestados à sociedade na promoção do bem-estar, torna-se prudente que o modelo de administração no Estado seja orientado para o cidadão, justamente por incorporar ao administrador público a preocupação com a qualidade do serviço público e proporcionar ao particular uma maior dimensão de cidadania.⁸⁰

Ao tratar algumas abordagens teóricas sobre governança, Leonardo Valles Bento explica o propósito da administração pública voltada ao cidadão:

Isso significa, em primeiro lugar, que os interesses levados em conta pela administração pública não se restringem aos dos usuários de um serviço público específico, mas compreendem os de toda a comunidade. Em segundo lugar, a cidadania considerada nessa perspectiva transcende a dimensão passiva da titularidade de direitos, abrindo-se para a participação e a partilha de poder e de responsabilidade entre a administração pública e o público. Portanto, ao contrário da concepção gerencial com foco no cliente, a gerência orientada ao cidadão reconhece as especificidades da administração pública relativamente à administração privada, entre elas a primazia dos valores democráticos, a participação, a transparência e o engajamento sobre a eficiência⁸¹.

Seguindo a linha de raciocínio acima exposta, entende-se ser latente o desafio em nossa sociedade para que o Estado, responsável pela promoção do bem-estar social, seja empreendedor na formulação de políticas tributárias que permitam, além do crescimento da economia, a distribuição mais equitativa da renda, o pleno funcionamento da democracia e a consecução dos objetivos socioambientais da república com política de tributação adequada e eficiente. Do ponto de vista da eficiência tributária, a arrecadação não pode ser o foco central do Estado.

A preocupação com razoabilidade e responsabilidade no método de o Estado arrecadar tributos é bem trabalhada na obra de Alberto Nogueira que assim ensina:

⁷⁹ SEN, Amartya. **Desenvolvimento como liberdade**. Tradução de Laura Teixeira Motta. São Paulo: Companhia das Letras, 2000, p. 18.

⁸⁰ BENTO, Leonardo Valles. **Governança e governabilidade na reforma do Estado: entre eficiência e democratização**. 1ª Ed. Barueri (SP): Manole, 2003. p. 94.

⁸¹ BENTO, Leonardo Valles. **Governança e governabilidade na reforma do Estado: entre eficiência e democratização**. 1ª Ed. Barueri (SP): Manole, 2003. p. 94.

[...] a teoria da responsabilidade do poder público, quando posta em prática, seja no domínio econômico ou no tributário, envolve problemas difíceis. Difíceis – também reconhecemos – mas não de solução impossível. A questão se põe em duas vertentes: dosagem de tributação, em termos democráticos (critério de justiça fiscal) e aplicação equilibrada das receitas obtidas dos contribuintes. O problema não é novo e depende basicamente de vontade política, na medida em que nas modernas constituições, sobretudo na brasileira, extenso catálogo de princípios estabelece os critérios para a concretização desse desiderato (capacidade contributiva, progressividade, personalização do tributo, desagravação de produtos essenciais à sobrevivência da população, etc.).⁸²

Sem a pretensão de esgotamento sobre o assunto, é possível enumerar alguns problemas enfrentado pelo contribuinte brasileiro, os quais são obstáculos a uma tributação que promova desenvolvimento social, bem como é possível mencionar a importância da adoção da governança fiscal e tributária no escopo supra exposto.

É dominante o pensamento de que o sistema tributário brasileiro é um dos mais complexos do mundo. Tal entendimento decorre principalmente da grande quantidade de tributos existentes no país.

A Constituição da República de 1988 enumera a competência para instituição dos impostos (artigos 153; 154, I e II; 155 e 156). Para a União, além dos impostos de importação de produtos estrangeiros; exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; renda e proventos de qualquer natureza; produtos industrializados; operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários e propriedade territorial rural, tem-se o imposto sobre grandes fortunas, ainda não instituído, e uma enorme gama de possibilidades dada pelo artigo 154, I da Constituição.

Aos Estados e ao Distrito Federal cabem três impostos: transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos; operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; propriedade de veículos automotores.

Já os Municípios podem instituir os impostos sobre: propriedade predial e territorial urbana; transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens

⁸² NOGUEIRA, Alberto. **A reconstrução dos direitos humanos da tributação**. Rio de Janeiro: Renovar, 1997.

imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição; serviços de qualquer natureza.

Além dos impostos mencionados (art. 145, I, da Constituição Federal – CRFB/88 e art. 16, Código Tributário Nacional – CTN) ainda há as taxas (art. 145, II e § 2º, CRFB/88 e arts. 77 a 80 do CTN), as contribuições de melhoria (art. 145 da CRFB/88), os empréstimos compulsórios (art. 148, CRFB/88) e, por fim, as contribuições especiais (arts. 149 e 149-A, CRFB/88), as sociais ou da Seguridade Social (art. 195, CRFB/88), de intervenção econômica (arts. 149 e 177, § 4º, CRFB/88, das categorias profissionais (art. 149, CRFB/88), as previdenciárias dos estados e municípios (art. 149, § 1º, CRFB/88), de iluminação pública (art. 149-A, CRFB) e as sociais gerais (arts. 149 e 195, § 4º, CRFB).

É inegável que a enorme quantidade de tributos gera complexidade no sistema, pois cada exação possui características próprias, obrigações – principais e acessórias – e legislação específica, exigindo esforço demasiado do contribuinte para cumprir todos os encargos correlatos.

Outro fator que contribui para a complexidade do sistema tributário é o cipoal legislativo. A Constituição Federal estabelece no art. 59 que o processo legislativo compreende a elaboração de: emendas à Constituição; leis complementares; leis ordinárias; leis delegadas; medidas provisórias; decretos legislativos e; resoluções.

Além da esfera federal, estas espécies normativas também podem ser criadas ou adaptadas pelos Estados e Municípios, denotando que o atual modelo constitucional é causador dessa pletora legislativa. Em relação ao ICMS, por exemplo, há legislações diferentes no país, correspondente a cada um dos Estados e ao Distrito Federal, mais a Lei Kandir, diversos convênios e protocolos.

Além das normas que instituem e regulamentam os tributos, há também aquelas que fixam as obrigações acessórias, tais como preenchimento de livros, guias, formulários, declarações, etc.

Esse excesso legislativo é um dos causadores da insegurança jurídica, porque o contribuinte fica muitas vezes sem saber se está cumprindo adequadamente as determinações legais, principalmente diante da grande quantidade de normas incompatíveis entre si e até mesmo inconstitucionais.

Para Clenio Jair Schulze⁸³:

Adotar a governança fiscal e tributária implicaria não só reduzir a quantidade de leis, mas principalmente criar normas tributárias mais claras, objetivas e que não dependessem de uma decisão judicial para efetivo cumprimento. Vale dizer, cabe ao legislador e ao executivo regulamentador da lei fixar obrigações – principal e acessória – com regras de fácil entendimento, a ponto de permitir que o contribuinte consiga compreender o significado e a finalidade da norma sem o auxílio de profissional de área técnica, contador ou advogado. Por outras palavras, a administração tributária deve ter a preocupação de facilitar o desempenho das atividades do contribuinte.

Por sua vez, a burocracia e o excesso de formalismo são características historicamente impregnadas na mente do legislador e do administrador brasileiros e que foram fomentadas com o bacharelismo, fenômeno crescido a partir da inauguração das duas primeiras escolas de direito no Brasil em 1827 e que implicou na criação de ideias preocupadas em organizar burocraticamente a estrutura das instituições e do próprio Estado.⁸⁴

Por esta razão, a efetiva aplicação e observância do princípio da eficiência, tal como proposta na Constituição Federal (art. 37), preconiza afastar as dificuldades de prestação do serviço público. Conforme menciona Alexandre de Moraes:

[...] uma das características básicas do princípio da eficiência é evitar a burocratização da administração pública, no sentido apontado por Canotilho e Moreira, de 'burocracia administrativa, considerada como entidade substancial, impessoal e hierarquizada, com interesses próprios, alheios à legitimação democrática, divorciados dos interesses da população, geradora dos vícios imanentes às estruturas burocráticas, como mentalidade de especialistas, rotina e demora na resolução dos assuntos dos cidadãos, compadrio na seleção de pessoal.'⁸⁵

A adoção de boas práticas de governança fiscal e tributária certamente reduziria a chamada carga burocrática e imporiam uma visão prática, acabando com fórmulas e procedimentos rígidos que dificultam e criam obstáculos à obtenção dos resultados.

É desnecessário dizer que o Estado brasileiro e a administração fiscal e tributária precisam de modernização. Dois fatores, basicamente, podem ser citados

⁸³ SCHULZE, Clênio Jair. O princípio da eficiência e a governança fiscal e tributária. **Revista Síntese de Estudos Tributários**. Porto Alegre, v. 14, n° 82, p. 63–76, nov/dez. 2011.

⁸⁴ WOLKMER, Antônio Carlos. **História do direito no Brasil**. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

⁸⁵ MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional**. 11ª edição. São Paulo: Atlas, 2002. P. 321.

como principais motivos a ensejar essa mudança. O primeiro é de ordem fática, decorrente da comprovada ineficiência estatal, da complexidade fiscal e tributária e da excessiva carga burocrática. O segundo fator é de cunho jurídico e deriva da nova concepção trazida com o pós-positivismo e o novo direito constitucional, que preconizam uma nova hermenêutica tributária e a aplicação dos princípios constitucionais tributários, expressos ou implícitos, para a resolução dos problemas sociais e econômicos.⁸⁶

As considerações acima mencionadas demonstram que o carnaval tributário aludido por Becker⁸⁷ ainda não foi totalmente superado no sistema jurídico pátrio.

Neste contexto, o princípio da eficiência previsto no art. 37 da Constituição deve ser aplicado com o fim de conferir à administração pública tributária a prestação de serviço célere, com qualidade e, em especial, de forma desburocratizada.

As perspectivas pós-positivistas e neoconstitucionais determinam a revisitação do direito tributário brasileiro, que deve passar por transformações tendentes a incorporar no âmbito fiscal e tributário posturas mais alinhadas com a ética e com a eficiência, tanto por parte dos agentes públicos, quanto dos contribuintes. Assim, a adoção de boas práticas de governança fiscal e tributária aperfeiçoaria a prestação de serviços, otimizando a atuação estatal, com a redução da carga burocrática e simplificando a legislação, a fim de criar uma justiça tributária ao alcance dos cidadãos.⁸⁸

Defende-se, assim, o alcance de uma tributação promotora de desenvolvimento mediante adoção e formulação de políticas tributárias orientadas ao cumprimento dos valores e objetivos constitucionalmente previstos. Uma tributação orientada que, para esta dissertação, possui o valor socioambiental para um equilíbrio na função de tributar.

⁸⁶ SCHULZE, Clênio Jair. O princípio da eficiência e a governança fiscal e tributária. **Revista Síntese de Estudos Tributários**. Porto Alegre, v. 14, n° 82, p. 63–76, nov/dez. 2011.

⁸⁷ BECKER, Alfredo Augusto. **Carnaval tributário**. São Paulo: Saraiva, 1989, p. 3.

⁸⁸ SCHULZE, Clênio Jair. O princípio da eficiência e a governança fiscal e tributária. **Revista Síntese de Estudos Tributários**. Porto Alegre, v. 14, n° 82, p. 63–76, nov/dez. 2011.

2) DIREITO TRIBUTÁRIO E SOCIOAMBIENTALIDADE

2.1) Função de tributar e socioambientalidade

Nossa atual Constituição traz importante alteração no fundamento constitucional da tributação, quando comparada ao texto da antiga Constituição de 1967 em que o fundamento da tributação era o poder de que investido o Estado para tal expediente.

Pelo contido nos artigos 1º e 3º da CRFB de 1988, tem-se que o Estado surge como criatura da sociedade civil para que atue na direção do atendimento às prioridades e objetivos por ela definidos no próprio texto constitucional. Na lição de Marco Aurélio Greco, o Estado é criado pela sociedade civil para servi-la.⁸⁹

Nesse sentido:

A Constituição de 1988 assumiu o perfil de uma Constituição da Sociedade Civil, diversamente da Carta de 1967 que possuía o feitiço de uma Constituição do Estado-aparato. Esta mudança se espalha por todo seu texto a começar pelo artigo 1º que afirma categoricamente ser o Brasil um Estado Democrático de Direito e não apenas um Estado de Direito e seu art. 3º, I coloca a construção de uma sociedade livre, justa e solidária como objetivo fundamental da República. Isto implica colocar a variável social ao lado e no mesmo plano da individual e abre espaço para se reconhecer a solidariedade social como fundamento último da tributação.⁹⁰

Pontua-se assim a lição de que o Estado deixa de estar originariamente investido de um “poder”, mas sim de uma “função” qualificada na busca de objetivos no interesse da sociedade civil.

Outrossim, a abordagem acerca da “variável social” e “solidariedade social” como fundamentos últimos da tributação se coaduna com a noção de um Estado promotor do desenvolvimento criado pela Constituição da República, uma constituição, conforme Gilberto Bercovici, “voltada para a transformação das estruturas sociais.”⁹¹

⁸⁹ GRECO, Marco Aurélio. Do poder à função tributária. In: FERRAZ, Roberto. **Princípios e limites da tributação 2**. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 173

⁹⁰ GRECO, Marco Aurélio. Crise do formalismo no direito tributário brasileiro. **Revista PGFN**. Ano 1, n. 1. Disponível em: <<http://www3.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/ano-i-numero-i/greco.pdf>>

⁹¹ BERCOVICI, Gilberto. A constituição econômica; O Estado promotor do desenvolvimento. In: **Constituição econômica e desenvolvimento: uma leitura a partir da Constituição de 1988**. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 30

O preâmbulo da Constituição apresenta, para a sociedade, os objetivos a serem alcançados com fundamentos ali expressos.

Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembleia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias, promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL.

Trata-se de uma constituição dirigente que, segundo José Joaquim Gomes Canotilho⁹², busca racionalizar a política, incorporando uma dimensão materialmente legitimadora ao estabelecer um fundamento constitucional para a política.

Para a teoria da constituição dirigente, a constituição não é só a garantia do existente, mas também um programa para o futuro. Ao fornecer linhas de atuação para a política, sem substituí-la, destaca a interdependência entre Estado e sociedade: a constituição dirigente é uma constituição estatal e social. No fundo, a concepção de constituição dirigente está ligada à defesa da mudança da realidade pelo direito. Seu sentido, seu objetivo é o de dar força e substrato jurídico para a mudança social. A constituição dirigente é um programa de ação para a alteração da sociedade.⁹³

Segundo Carlos Alberto Simões de Tomaz, inspirado em Peter Haberle:

o texto constitucional deixa de ser apenas um texto jurídico, que interessa apenas aos juristas, para ser compreendido como expressão de um certo grau de desenvolvimento cultural, um meio de autorrepresentação própria de todo o povo, espelho de seu legado cultural e fundamento de suas esperanças e desejos.⁹⁴

⁹² CANOTILHO, J.J. Gomes. **Constituição dirigente e vinculação do legislador**. pp. 42-49 e 462-471. In: BERCOVICI, Gilberto. *A constituição econômica; O Estado promotor do desenvolvimento*. In: **Constituição econômica e desenvolvimento: uma leitura a partir da Constituição de 1988**. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 35.

⁹³ BERCOVICI, Gilberto. *A constituição econômica; O Estado promotor do desenvolvimento*. In: **Constituição econômica e desenvolvimento: uma leitura a partir da Constituição de 1988**. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 35.

⁹⁴ TOMAZ, Carlos Alberto Simões de. *Constituição, cultura e direitos: o direito constitucional como fio condutor da hermenêutica da dignidade*. **Revista brasileira de direito constitucional – RBDC**, São Paulo, nº 19, p. 258, jan/jun. 2012.

A Constituição de 1988 representa uma constituição dirigente, e tal assertiva se justifica na fixação dos objetivos da república contidos no artigo 3º do atual texto constitucional:

Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - garantir o desenvolvimento nacional;

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

A busca de tais objetivos pelo Estado altera o fundamento último da tributação, que passa a ser a ideia de solidariedade ou coesão social a partir da qual se identificam os objetivos a serem alcançados e à luz dos quais encontrará espaço a cobrança de tributos.⁹⁵

Como ensina Claudio Sacchetto, ao examinar o conceito de tributo, a razão da criação de tributos não é mais o mero poder do Estado, mas sim o dever social ou cívico de solidariedade que se atende pelo ato de contribuir para as despesas públicas de acordo com a capacidade contributivas manifestada. Fundamento não é o poder do Estado, mas a situação de convívio em sociedade que faz nascer o dever de solidariedade.⁹⁶

A lição de Marco Aurélio Greco, ademais, se justifica na formulação contida no artigo 1º da Constituição da República de 1988 que consagra o Estado Democrático de Direito, não apenas protetivo de direitos e valores individuais, mas modificador de realidades sociais para a construção de uma sociedade livre e solidária para atingir a condição de sociedade justa.

Esta linha de pensamento e preocupação do direito tributário, orientado pelas previsões constitucionais dos artigos 1º e 3º, se coaduna com a lição defendida por Alfredo Augusto Becker, que expõe a necessidade de um Direito Tributário

⁹⁵ GRECO, Marco Aurélio. Do poder à função tributária. In: FERRAZ, Roberto. **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 174.

⁹⁶ SACCHETTO, Claudio. **The notion of tax and the principle of cohesion – the italian perspective**. In: The concept of tax. EATLP International Tax Series. Volume 3, 2005, p. 325. Apud: GRECO, Marco Aurélio. Do poder à função tributária. In: FERRAZ, Roberto. **Princípios e limites da tributação 2**. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 174.

dinâmico e inovador que se comprometa, cada vez mais, com os anseios da humanidade.⁹⁷

Sobre a importante abordagem em se dizer que o Estado está investido de uma função de tributar, ao invés de um poder para tal expediente, Marco Aurélio Greco aponta não se tratar de mera conclusão teórica, mas sim um expediente com inúmeras consequências práticas a seguir detalhadas:

A primeira é a de que a função – diversamente do poder – não se legitima pela investidura, mas pelo desempenho. Vale dizer, seu corolário é existir um controle sobre a efetiva aplicação dos recursos arrecadados, não apenas em termos de destinação, mas inclusive de eficiência e economicidade da aplicação à luz das políticas públicas a serem por eles atendidos. Controlar a aplicação do produto da arrecadação é mecanismo de controle sobre o modo pelo qual está sendo desempenhada a função tributária.

A segunda é a de que a tributação não se resolve por si e em si; a tributação, em especial (por dizer respeito ao financiamento do Estado) deve estar em sintonia com os objetivos constitucionais e ser adequada (compatível) com a realidade à qual se aplica. O controle de constitucionalidade das exigências tributárias não deve dar-se apenas das perspectivas formal e material, mas principalmente das substancial (valores) e funcional (objetivos).

A terceira é a de que o interesse arrecadatório e os poderes da fiscalização – que emanam do capítulo do Sistema Tributário, e inclusive do §1º do artigo 145 da CF/88 – é um interesse secundário, dependente do interesse primário consistente na busca do atingimento dos objetivos constitucionais. Exigência tributária que conflite com os objetivos do artigo 3º ou implique em retrocesso na sua busca é tão inconstitucional quanto sua cobrança sem lei ou retroativa.

A quarta é a de que a instituição, a permanência da cobrança do tributo, bem como a aplicação dos respectivos recursos, deve estar em sintonia com as políticas públicas que justificaram sua criação. Vale dizer, o debate tributário – posto que focado no desempenho de uma função – supõe necessariamente a inserção da exigência pecuniária no âmbito dos instrumentos para o atendimento a certa política pública, consagrada no Plano Plurianual o qual deve ter coerência com a plataforma eleitoral escolhida democraticamente pela via eleitoral.

A quinta é a de que o debate tributário, mais do que debate meramente técnico, é debate predominantemente cívico; contribuir para as despesas públicas é desdobramento da cidadania em sentido amplo (não apenas no sentido de votar e ser votado), mas vista da perspectiva da solidariedade social.⁹⁸

⁹⁷ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3 ed. São Paulo: Lejus, 1998. p. 553.

⁹⁸ GRECO, Marco Aurélio. Do poder à função tributária. In: FERRAZ, Roberto. **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 176.

Na consideração de cidadania em sentido amplo, destaca-se o surgimento de um novo paradigma: a cidadania ambiental.

A nova visão constitucional trazida pela CRFB 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.⁹⁹

A Constituição da República de 1988 elencou, dentre seus “objetivos” primordiais, a salvaguarda do meio ambiente. Ao tratar da Ordem Social, no Título VIII, trouxe o capítulo VI, destinado especificamente à tutela ambiental. No artigo 225, afirma ser de todos o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, cabendo ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo.

O entendimento de Consuelo Yoshida vem contribuir com o exposto:

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.¹⁰⁰

Importante também trazer para registro considerações acerca do artigo 170 da Constituição da República de 1988 que, ao tratar da Ordem Econômica no país, deixa claro a opção do constituinte por uma ordem econômica intervencionista ao construí-la sobre diversos fundamentos, “tendo por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social”. A defesa do meio ambiente aparece como um dos princípios da ordem econômica, podendo inclusive ser estabelecido tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação.¹⁰¹

⁹⁹ PINTO, Tibério Carlos Soares Roberto. Seletividade ambiental do IPI: um novo modelo de tributação para um novo modelo de cidadão. Anais do XIX Encontro Nacional do CONPEDI. Florianópolis: FUNJAB, 2010, p. 4385.

¹⁰⁰ 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: TÓRRES, Heleno Taveira (Organizador) **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 530.

¹⁰¹ **Art. 170 da CRFB de 1988**. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: **VI** - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação.

Ricardo Carneiro explica existirem dois tipos fundamentais de mecanismos de intervenção no domínio econômico: a regulação direta do comportamento dos agentes econômicos e a adoção de incentivos e instrumentos de natureza econômica que possam induzir o comportamento dos agentes econômicos. A regulação direta objetiva estabelecer limites legais às “externalidades negativas”¹⁰², os quais, para serem observados, dependerão também de um adequado mecanismo de fiscalização e apenamento aos eventuais infratores. Já os instrumentos econômicos compõem uma ampla gama de medidas destinadas à concretização da política ambiental, como os subsídios, a comercialização de licenças ambientais, os depósitos-retornos e os tributos ambientais.¹⁰³

Na esfera ambiental, a intervenção do Estado pode ocorrer através da utilização de dois mecanismos distintos: indução e direção. Os mecanismos de direção são as normas permissivas ou proibitivas, definidoras de instrumentos de comando e controle de emissões ou de utilização de recursos, da fiscalização e aplicação de sanção sobre infratores e da imposição do dever de reparação do dano. Os mecanismos de indução não são coercitivos, mas buscam direcionar o comportamento dos agentes econômicos para um sentido mais desejável, conforme a visão do Estado.

No Brasil, a intervenção estatal na ordem econômica ultrapassa o estabelecimento de normas cuja sanção seja exclusivamente a punitiva. “Manifesta-se, igualmente, a ação direta do Estado, pelo oferecimento de prêmios e estímulos àqueles que adotam a linha de conduta pretendida pelo Estado”, ressalta Simone Martins Sebastião.¹⁰⁴

A partir dos pressupostos trazidos na Constituição da República de 1988, fica evidenciada a plena possibilidade da utilização do tributo, até mesmo se pensando no direito subjetivo de que é titular a parte ativa na relação tributária, como respeitável

¹⁰² Ronald Coase, ganhador do Prêmio Nobel de Economia em 1991, escreveu dois trabalhos paradigmáticos: *The Nature of the Firm* (1937) e *The Problem of Social Cost* (1960), em que aborda os principais pontos para o desenvolvimento da Economia dos Custos de Transação e da moderna Análise Econômica do Direito e das Organizações. Na obra de 1960 ensina que “externalidade é um custo ou benefício que é imposto sobre alguém por ações tomadas por outros. Os custos ou benefícios geram, então externalidades sobre outras pessoas. Uma externalidade que impõe um benefício é uma externalidade positiva. Uma externalidade que impõe um malefício é uma externalidade negativa”.

¹⁰³ CARNEIRO, Ricardo. **Direito ambiental: uma abordagem econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2003. P. 73.

¹⁰⁴ SEBASTIÃO, Simone Martins. **Tributação ambiental**. 1ª Edição – 2ª Tiragem. Curitiba: Juruá, 2007. P. 65.

instrumento das políticas públicas, gênero nas quais se incluem as políticas fiscais e tributárias.

O direito tributário se afigura como uma importante ferramenta à disposição do Estado para a implantação de mecanismos de intervenção na economia. Eduardo Domingos Bottallo leciona que:

quando adequadamente utilizado, o tributo, deixando de cumprir funções apenas financeiras, mostra-se plenamente capaz de estimular a consecução das metas para as quais de volta a ordem econômica, nos termos do artigo 170 da Constituição.¹⁰⁵

Para viabilizar uma implementação prática do mandamento constitucional supra, os instrumentos econômico-financeiros, consubstanciados nas espécies tributárias, surgem como opções eficazes na imposição do dever de proteção ambiental aos particulares, distribuindo a responsabilidade pelo cuidado do bem comum.

A partir da crise do positivismo jurídico na Europa, Norberto Bobbio faz importante reflexão acerca do Direito, passando a analisá-lo não apenas quanto à sua estrutura e composição, mas também quanto à sua função. Para que serve o Direito? É justamente a partir deste momento que Bobbio faz uma releitura de seu conceito de sanção, o que fez surgir a lógica da sanção positiva caracterizadora da função premiativa do Direito.

Conforme lição de Simone Martins Sebastião:

A visão funcional ajuda a entender o Direito como sistema, mas não como um sistema ou compartimento fechado, sendo que justamente o que distingue seus subsistemas são as funções.

Assim, a função promocional muda a função desencorajadora do Direito, ao afirmar Norberto Bobbio que:

A importância dada ao vertiginoso aumento de normas de organização que caracteriza o estado contemporâneo não põe, necessariamente, em crise a imagem tradicional do direito como ordenamento protetivo-repressivo. Ao invés disso, o que põe em crise essa imagem é a observação de que, no estado contemporâneo, têm-se com muito maior frequência o uso das técnicas de encorajamento. Não somente se começa a considerar o uso dessa técnica, como se é obrigado abandonar a imagem tradicional do direito como ordenamento protetivo-repressivo. Dessa forma, tem-se uma nova imagem: aquela do ordenamento jurídico como ordenamento de função promocional.¹⁰⁶

¹⁰⁵ BOTTALLO, Eduardo Domingos. **IPI: princípios e estrutura**. São Paulo: Dialética, 2009. p. 50.

¹⁰⁶ SEBASTIÃO, Simone Martins. **Tributação ambiental**. 1ª Edição – 2ª Tiragem. Curitiba: Juruá, 2007. p. 34.

Em resumo, as normas encorajadoras que apresentam uma promessa de mudança social por conta do cumprimento da lei em troca de um prêmio ou benefício se contrapõem às normas desencorajadoras que carregam um conteúdo de ameaça e proteção social.

Nesse contexto, Fernanda Mazzochi identifica espaço para o que chama de “tributação passiva ambiental”, que compreende a forma premiativa do direito, objetivando incentivar a produção e o consumo de produtos menos poluentes e sustentáveis.¹⁰⁷

Fernando Magalhães Modé esclarece que a utilização da tributação com vistas à proteção ambiental se faz, no mais das vezes, mediante aplicação do princípio do poluidor-pagador, com a internalização compulsória dos custos ambientais não diretamente ligados à determinada atividade produtiva ou produto (externalidades negativas).¹⁰⁸

O tributo é considerado como um importante instrumento de orientação da economia em direção à sustentabilidade por ser dotado de potencial para estímulo ao fortalecimento do sistema legal de proteção socioambiental.

No Brasil, ainda são poucas as iniciativas e projetos de lei que se propõem a incentivar a adoção de práticas sustentáveis por meio de benefícios ou apenamentos tributários. Mas nem por isso se pode dizer que nada vem sendo feito. Um exemplo promissor é o do ICMS Ecológico, que beneficia municípios ambientalmente corretos. Outro é o novo regime automotivo, válido até 2017, que prevê a concessão de benefícios tributários para as montadoras que reduzirem o consumo de combustível em seus veículos. Ou seja: apesar da escassez de projetos, o Brasil está avançando na direção de políticas públicas visando à proteção do meio ambiente.¹⁰⁹

¹⁰⁷ MAZZOCHI, Fernanda. A tributação passiva ambiental como política pública fomentadora do desenvolvimento sustentável. **Direito tributário em questão**: Revista da FESDT, Porto Alegre, v. 3, n. 6, p. 80, jul/dez de 2010.

¹⁰⁸ MODÉ, Fernando Magalhães. **Tributação ambiental**: a função do tributo na proteção do meio ambiente. Curitiba: Juruá, 2011. p. 71.

¹⁰⁹ Apenas registre-se que o ICMS Ecológico possui foco no Poder Público e está relacionado à questões de orçamento de Estados e Municípios. Por sua vez, o novo regime automotivo é orientado à iniciativa privada já com conteúdo tributário.

A tributação socioambiental é uma manifestação contemporânea impulsionada por uma crescente pressão em torno do assunto – o que, por si só, já é um importante fator para que o Brasil leve adiante esse tipo de política. O Estado pode e deve induzir à sustentabilidade ambiental com isenções fiscais, mas não só, que estimulem comportamentos considerados mais adequados.

É preciso avançar mais nesse sentido. Os debates e pressões por uma reforma tributária – contemplando questões-chave relacionadas à sustentabilidade – proliferam pelo Brasil, mas nem sempre resultam em ações efetivas. Há interessantes temas pendentes de votação no Congresso Nacional em termos de tributação socioambiental, mas é preciso haver uma grande articulação para aprovar as matérias, já que o tema é complexo e envolve itens como a origem dos recursos que sustentam a ação do Estado. Ainda assim, o grande aspecto é a vontade política.

Um dos problemas que impedem avanços na legislação tributária brasileira é a própria origem dos recursos. No Brasil, a tributação é muito concentrada sobre o consumo – bem diferente do que ocorre em países mais desenvolvidos, em que as maiores incidências tributárias são aplicadas sobre aquilo que é patrimônio ou lucro. Consequentemente, o consumidor brasileiro enfrenta mais dificuldades para consumir e nem sempre tem condições de escolher produtos ambientalmente corretos. Além disso, entende-se que o estímulo ao consumo orientado pela socioambientalidade poderia ter o condão de afetar diretamente os três pilares da sustentabilidade – o econômico, social e ambiental.

Desenvolvendo uma mentalidade de tributação orientada ao meio ambiente, o Estado poderia criar legislações específicas para promover a prática empresarial sustentável.

Nesse sentido, tributação e política de preservação ambiental formam uma conjugação perfeita e demonstram o enorme potencial que o ordenamento jurídico pátrio apresenta para transformar, cada vez mais, o tributo em importante ferramenta de justiça social.¹¹⁰

Marçal Justen Filho assevera que:

¹¹⁰ SEBASTIÃO, Simone Martins. **Tributação ambiental**. 1ª Edição – 2ª Tiragem. Curitiba: Juruá, 2007. P. 73.

O direito tributário não é apenas um conjunto de normas repressivas da atuação estatal, mas apresenta também uma função promocional, para utilizar o pensamento de Bobbio. Apenas através da conjugação e efetivação de suas diversas funções é que se realizarão os desígnios constitucionais e nos aproximaremos da sociedade mais justa que nos comprometemos a produzir.¹¹¹

O cumprimento dos valores insculpidos na Constituição da República de 1988, dentre eles os atinentes à justiça socioambiental, por parte do sistema tributário nacional, passa, portanto, pela tomada em conta não apenas de sua respectiva estrutura, mas também, de sua função, em especial, a extrafiscal de viés potencializador de virtudes nas relações sociais em sua magnitude.

¹¹¹ JUSTEN FILHO, Marçal. Sistema constitucional tributário: uma aproximação ideológica. **Revista da Faculdade de Direito da UFPR**, Curitiba, nº 30, p. 233, 1998.

2.2) Extrafiscalidade

Antes da exposição acerca do tema extrafiscalidade, traz-se para registro um breve contexto histórico sobre a atividade tributária citado por James Marins e Jeferson Teodorovicz:

A atividade tributária, se inicialmente é vista como instrumento de submissão a povos vencidos em guerra, gradativamente vai ganhando outras funções, sobretudo a partir da Idade Antiga, com ênfase em Roma, com a finalidade expressa de financiamento da estrutura estatal, ideia que se manteve na idade média, muito embora nessa época também o tributo estivesse ligado às necessidades “reais” e ao financiamento de gastos bélicos. A atividade tributária, no entanto, era geralmente marcada pela grande arbitrariedade e pelos abusos em sua arrecadação, características que favoreceram o surgimento de revoltas como a Revolução Francesa, e a Boston Tea Party, nos Estados Unidos. Naquele contexto a atividade tributária já encontrava grande refração, o que foi reforçado através da ideologia liberal-individualista. No século XIX, com o ideal de intervenção mínima estatal na economia e sociedade, a atividade tributária sofreu severa restrição, pois propagava-se a ideia de que a função do tributo reduzia-se somente à função precípua de arremeter receita para satisfazer as despesas estatais, ou seja, de alcançar o equilíbrio financeiro. Por isso o termo “fiscal”, que significa o emprego da atividade tributária para a finalidade única e exclusiva de arrecadação.¹¹²

Luís Eduardo Schoueri, quando estudou as normas tributárias indutoras e a intervenção econômica, afirmou que existem algumas finalidades existentes na norma tributária, dentre as quais destaca:

a) função fiscal (arrecadatória); b) função simplificadora – função de simplificar o sistema tributário, vinculado ao princípio da praticidade (ex: introdução da sistemática do lucro presumido, destinado a simplificar a legislação do imposto de renda); c) função extrafiscal – normas tributárias de indução de comportamentos (normas extrafiscais em sentido estrito); e normas de políticas sociais.¹¹³

A finalidade precípua da instituição de tributos é a fiscal ou arrecadatória, que consiste na transferência de recursos financeiros do particular para o Estado, com

¹¹² VANONI, Ezio. Natureza e Interpretação da Legislação Tributária. Tradução de Rubens Gomes de Sousa. Rio de Janeiro: Edições Financeiras S.A. Apud: MARINS, James; TEODOROVICZ, Jeferson. Extrafiscalidade socioambiental. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo, n. 90, jan/fev. 2010, p. 174.

¹¹³ SCHOUERI, Luís Eduardo. Introdução. In: **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 16-17.

vistas à consecução dos objetivos eleitos pelo Poder Público e o cumprimento de sua finalidade institucional.¹¹⁴

Assim, a função fiscal dos tributos é alcançada por intermédio do necessário lançamento e subseqüente arrecadação para os cofres públicos, com vistas à satisfação das necessidades do Estado. No entanto, essa não é a função única da tributação.

Nesse campo surge a função extrafiscal dos tributos, que destaca como fim da instituição de determinada figura tributária não a arrecadação em si, mas os efeitos indutivos de comportamento que atingem os contribuintes e a sociedade, de maneira a estimular ou desestimular o cidadão a adotar determinada conduta sintonizada com os objetivos sociais, políticos e econômicos do Estado.

Registros existem da utilização do tributo, desde a Antiguidade, com a finalidade de interferir nas atividades econômicas; mas os autores em geral apontam o uso do tributo com essa finalidade como um produto do moderno intervencionismo estatal. A esta função intervencionista do tributo dá-se o nome de função extrafiscal.¹¹⁵

Geraldo Ataliba, adotando lição de Theotônio Monteiro de Barros, doutrina que quando o Estado lança e arrecada tributos, nem sempre tem em vista os mesmos fins. Ora busca pura e simplesmente a obtenção de meios pecuniários destinados a cobrir suas despesas; ora esse objetivo assume um caráter secundário, figurando no plano principal uma finalidade econômica ou política. Quando se trata da extrafiscalidade, o legislador não só se despreocupa da receita decorrente do tributo, como quer que ela não se realize.¹¹⁶

Roque Antônio Carrazza reporta-se ao estudo da extrafiscalidade com o seguinte registro:

Os incentivos fiscais estão no campo da extrafiscalidade, que, como ensina Geraldo Ataliba, é o emprego dos instrumentos tributários para fins não fiscais, mas ordinatórios (isto é, para condicionar comportamentos de virtuais contribuintes, e não, propriamente para abastecer de dinheiro os cofres públicos).

¹¹⁴ SEBASTIÃO, Simone Martins. **Tributação ambiental**. 1ª Edição – 2ª Tiragem. Curitiba: Juruá, 2007. p. 133.

¹¹⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 98.

¹¹⁶ ATALIBA, Geraldo. A rigidez do sistema e extrafiscalidade. In: **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: RT, 1968, p. 151.

Por meio de incentivos fiscais, a pessoa política tributante estimula os contribuintes a fazerem algo que a ordem jurídica considera conveniente, interessante ou oportuno (por exemplo, instalar indústrias em região carente do país). Este objetivo é alcançado por intermédio da diminuição ou, até supressão da carga tributária, [...]

Já que aqui estamos, a extrafiscalidade também se manifesta por meio de desestímulos fiscais, que induzem os contribuintes a não assumirem condutas que, embora lícitas, são havidas por impróprias, sob os aspectos político, econômico ou social. Este objetivo é alcançado por meio da exacerbação da carga tributária, respeitando, evidentemente, o estatuto do contribuinte”.¹¹⁷

Interessante abordagem sobre extrafiscalidade é trazida por James Marins e Jeferson Teodorovicz, para quem, tal instituto:

[...] significa tudo que, dentro do âmbito de atuação dos tributos, alcance objetivos que escapem, primária ou secundariamente, à meta de arrecadação, ou finalidade fiscal. Portanto, em primeira aproximação, a extrafiscalidade pode ser entendida como a utilização de tributos (e por isso a ideia de fiscalidade), com o objetivo que não seja prioritariamente a arrecadação. E os tributos, no aspecto da fiscalidade e da extrafiscalidade, alcançam importância fundamental, praticamente o núcleo da delimitação conceitual, a ferramenta que a fiscalidade e a extrafiscalidade utilizarão.¹¹⁸

A extrafiscalidade sinaliza os novos caminhos que o direito tributário deve trilhar no século XXI. Trata-se de um instituto racional e eficiente que a Administração dispõe para efetivar os valores constitucionais. Superada a fase em que 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.¹¹⁹

Como instrumento de intervenção no comportamento do particular, a extrafiscalidade adequa-se perfeitamente ao espírito do ordenamento constitucional pátrio. O artigo 170 da Constituição da República de 1988, ao dispor sobre os princípios gerais da ordem econômica, narra que esta se encontra fundada na valorização do trabalho e na livre iniciativa. Por sua vez, o artigo 173 do texto constitucional, reforçando tal ideia, dispõe que a exploração direta da atividade econômica pelo Estado

¹¹⁷ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 24ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 228-229.

¹¹⁸ MARINS, James; TEODOROVICZ, Jeferson. Extrafiscalidade socioambiental. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo, n. 90, jan/fev. 2010, p. 172.

¹¹⁹ PINTO, Tibério Carlos Soares Roberto. Seletividade ambiental do IPI: um novo modelo de tributação para um novo modelo de cidadão. Anais do XIX Encontro Nacional do CONPEDI. Florianópolis: FUNJAB, 2010, p. 4387.

é excepcional, permitida apenas quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo.

Portanto, a exploração econômica é de domínio do particular, sendo-lhe assegurado o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização dos órgãos públicos (artigo 170, parágrafo único). A liberdade impera no exercício da atividade econômica, guiada pela sistemática do mercado e pela livre concorrência. Ao Estado, compete-lhe compatibilizar este exercício da atividade econômica com os demais valores constitucionalmente assegurados. O artigo 174 da Constituição de 1988 reforça o registro supra, ao atribuir ao Estado a função de agente normativo e regulador da atividade econômica, incumbindo-lhe exercer, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento.

Neste cenário que a tributação extrafiscal surge como mecanismo apto a desempenhar esta tarefa intervencionista. Ao instituir benefícios e majorações, o Estado preserva a esfera de liberdade do contribuinte, que pode optar por seguir o direcionamento proposto ou suportar eventual desvantagem financeira, conforme for o caso.

A extrafiscalidade retrata, assim, uma forma de intervenção do Estado que, devendo respeitar a livre iniciativa, insere um importante fator na lógica do mercado. A corporação, para manter a competitividade, se depara com mecanismo de indução para seguir o comportamento proposto. De fato, o mercado irá compelir a empresa a implementar a boa conduta ambientalmente benéfica, e não o Estado. O Estado não coage a empresa para adotar tal expediente. No plano jurídico, a empresa continua livre para optar pela estratégia corporativa que pretende adotar.

Nas 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.¹²⁰

Para James Marins e Jeferson Teodorovicz:

¹²⁰ BOBBIO, Norberto. **Da estrutura à função: novos estudos de teoria do direito**. São Paulo: Manole, 2007, p.15.

A par das variadas finalidades pelas quais a extrafiscalidade tradicionalmente é aplicada, e sendo o tributo um instrumento de natureza financeira, interferindo no patrimônio, na atividade econômica, na vida social, cultural, político e ambiental, torna-se hábil instrumento para a modelagem de comportamentos humanos. A lógica é bastante simples. Tributa-se mais a atividade que se pretenda desincentivar. Ao contrário, tributa-se menos a atividade que se pretenda incentivar. Com esse simples mecanismo, o Estado descobriu, ou reconheceu, uma ferramenta quase ideal, e até melhor que outras medidas coercitivas como as penas restritivas de liberdade ou de direitos (afinal, é quase uma verdade universal que não há lugar melhor para atingir o cidadão do que algo que ele sinta no próprio bolso).¹²¹

Através da denominada extrafiscalidade o Estado passa a utilizar o tributo como um instrumento de regulação que lhe permite intervir na direção da atividade econômica com o intuito de alcançar determinados objetivos almejados pela sociedade.

Outrossim, alguns autores consideram que o tributo perde a sua neutralidade quando passa a perseguir objetivos de natureza extrafiscal.¹²² José Marcos Domingues de Oliveira, ao distinguir entre a finalidade fiscal e a extrafiscalidade explica que:

A imposição tradicional (tributação fiscal) visa exclusivamente à arrecadação de recursos financeiros (fiscais) para prover o custeio dos serviços públicos. Já a denominada tributação extrafiscal é aquela dirigida a fins outros que não a captação de dinheiro para o Erário, tais como a redistribuição da renda e da terra, a defesa da indústria nacional, a orientação dos investimentos para setores produtivos ou mais adequados ao interesse público, a promoção do desenvolvimento regional ou setorial.¹²³

Registre-se, ainda, que as duas finalidades fiscal e extrafiscal não se conflitam e não são antagônicas, sendo que ambas aparecem em maior ou menor grau na maioria dos tributos que representam a maior arrecadação tributária nas três esferas do Estado (União, Estados, e Municípios). Em alguns casos prevalece a finalidade fiscal ou arrecadadora e em outros a extrafiscal ou ordenatória.

¹²¹ MARINS, James; TEODOROVICZ, Jeferson. Extrafiscalidade socioambiental. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo, n. 90, jan/fev. 2010, p. 173.

¹²² Na lição de Casalta Nabais: “toda a fiscalidade tem inerente uma certa dose de extrafiscalidade. (...) os impostos, quaisquer que eles sejam, não são neutros do ponto de vista econômico e social. No fundo existe uma extrafiscalidade imanente que acompanha as normas de direito fiscal.” NABAIS, José Casalta. **Direito Fiscal e tutela do ambiente em Portugal**. In: TORRES, Heleno Taveira (organizador). **Direito tributário ambiental**. Brasil: Malheiros Editores. 2005, p. 423.

¹²³ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito tributário e meio ambiente**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2007. p. 47.

A respeito, Alfredo Augusto Becker indicou que:

Neste ponto germinal da metamorfose jurídica dos tributos, a transfiguração que ocorre é, em síntese, a seguinte: na construção jurídica de todos e de cada tributo, nunca mais estará ausente o finalismo extrafiscal, nem será esquecido o fiscal. Ambos coexistirão sempre – agora de um modo consciente e desejado – na construção jurídica de cada tributo; apenas haverá maior ou menor prevalência neste ou naquele sentido, a fim de melhor estabelecer o equilíbrio econômico-social do orçamento cíclico.¹²⁴

Conforme leciona James Marins e Jeferson Teodorovicz:

A partir do momento em que surgiu a ideia de Política Fiscal Anti-Cíclica redimensionada por Keynes, ou seja, uma política fiscal direcionada à superação de dificuldades, ou momentos de crise, buscando o desenvolvimento econômico e social, a extrafiscalidade (ou função extrafiscal do tributo) ganhou reconhecimento pelos elaboradores de políticas fiscais e chegou-se à conclusão de que o tributo, enquanto instrumento de política fiscal, seja em um estado liberal ou de bem-estar social (ou até socialista), nunca foi neutro, pelo simples fato de refletir como consequência da implantação de um ideal (liberal ou social) que influencia no desenvolvimento das relações intraestatais e interestatais.¹²⁵

Em meados do século XIX e nas décadas seguintes a função extrafiscal do tributo alcança desenvolvimento doutrinário pelos financistas e políticos fiscais, de modo a ganhar vários exemplos de aplicação empírica nos sistemas tributários contemporâneos. A finalidade extrafiscal que o tributo apresenta não é concebida mais como uma aberração que desvia o papel fundamental do tributo enquanto financiador do aparelho estatal, mas vai sendo construído sólido pensamento, reconhecendo-se que a extrafiscalidade é instrumento de que os estudiosos não podem se esquivar. Hodiernamente, existem autores que, inclusive, não negam que o caráter extrafiscal do tributo esteja presente em todas as manifestações tributárias, em maior ou menor grau.¹²⁶

Na doutrina brasileira, o que se verificou foi o expresse reconhecimento, quase como um reflexo das doutrinas estrangeiras, da finalidade extrafiscal do tributo.

Para Aliomar Baleeiro:

¹²⁴ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 587.

¹²⁵ MARINS, James; TEODOROVICZ, Jeferson. Extrafiscalidade socioambiental. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo, n. 90, jan/fev. 2010, p. 175.

¹²⁶ MARINS, James; TEODOROVICZ, Jeferson. Extrafiscalidade socioambiental. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo, n. 90, jan/fev. 2010, p. 172 e seguintes.

A visão da extrafiscalidade brasileira não destoava da visão estrangeira, inclinando-se às possibilidades tradicionais de intervenção na economia e às políticas sociais, transparecendo a visão tradicional que se mantinha sobre a extrafiscalidade, constituindo-se na síntese dos ideais defendidos entre a primeira fase (Wagner) e a segunda (Keynes). Porém, é de se verificar, que a concepção de finalidades sociais que se tinha à época de Wagner, Seligman e, posteriormente, em Keynes, também não são as mesmas que se tem hoje em dia.¹²⁷

Hoje em dia, apenas a extrafiscalidade utilizada com finalidades econômicas e sociais não é o bastante, haja vista as novas necessidades introduzidas pela contemporaneidade.

Independentemente, se reconhece a existência de um limiar entre a extrafiscalidade e a fiscalidade muitas vezes difícil de se perceber pois, mesmo em uma atividade essencialmente fiscal haverá um grau de extrafiscalidade, sendo a recíproca também verdadeira.

Ademais, como extrafiscalidade e fiscalidade caminham próximas entre si, é importante entender que a visão de extrafiscalidade muda conforme o contexto em que vive a sociedade e conforme os objetivos almejados por esta.

A abordagem que se adota no presente trabalho a respeito da moderna noção de extrafiscalidade é que a se encontra bem defendida e esclarecida por James Marins, na obra supra citada, ao traçar as fases históricas da noção de extrafiscalidade para, ao fim, pontuar o rumo à extrafiscalidade socioambiental.

O fenômeno tributário com efeitos extrafiscais visa dar eficácia ao pleno desenvolvimento nacional, objetivo da nossa república, e encontra amparo no princípio constitucional do desenvolvimento sustentável previsto nos artigos 170 e 225, *caput* da Constituição da República de 1988, que preordena a ordem econômica, financeira e social com vistas na garantia fundamental de uma existência digna para todos.

É justamente na interpretação sistêmica do artigo 3º e incisos da Constituição de 1988, que estabelecem os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, no sentido de conclamar a todos para a missão de construir-se uma sociedade solidária, justa e livre, de buscar-se o desenvolvimento nacional, de

¹²⁷ BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à ciência das finanças**. 15ª. ed. revista e atualizada por Dejalma Campos. Rio de Janeiro: Forense, 2000. P. 30-31.

combater-se todo o tipo de miséria e pobreza neste país, de buscar-se a realização de uma ordem econômica e social, voltada para uma existência digna de todas as pessoas, e de construir-se um meio ambiente ecologicamente equilibrado, não só para as gerações presentes, mas também, para as gerações futuras, que encontra abrigo o fenômeno extrafiscal da tributação estatal.

Portanto, não há como se desatrelar a justificativa do fenômeno tributário fiscal e extrafiscal da visão moderna de Direito Ambiental.¹²⁸

Não se pode esquecer, ainda, da disposição constitucional que estabelece as limitações ao poder de tributar e começa com a seguinte redação: “sem prejuízo de outras garantias estabelecidas nesta Constituição”. Direitos e garantias fundamentais, por sua vez, têm aplicação imediata conforme artigo 5º, §1º da Constituição de 1988, e não apenas autoaplicabilidade, posto que a autoaplicabilidade desses direitos e garantias fundamentais poderia ser protelada, ao passo que a letra do texto constitucional, ao garantir a aplicação imediata dos direitos e garantias fundamentais, assim o quis com aplicação aqui e agora.

A política fiscal de interesse para este estudo é aquela que serve aos ideais de desenvolvimento. Mas a visão que se tem de desenvolvimento é variável conforme a perspectiva tradicional que se tenha sobre esse termo.

Conforme leciona James Marins:

Vimos que a sustentabilidade proporcionou a rediscussão da noção de desenvolvimento, que, não se esquecendo do aspecto econômico, também vincula a noção de sustentabilidade, ou, em melhores termos, o

¹²⁸ Para ilustrar esta consideração, pontua-se que no âmbito do Poder Judiciário já se encontra registro da expressão “tributação ambiental” como critério para pesquisa e filtro de jurisprudência, a exemplo do contido nos autos do Processo nº 20048500004088, julgado em 23/10/2009 pelo Tribunal Regional Federal da 5ª Região: TRIBUTÁRIO. IPI. EMBALAGENS PLÁSTICAS PARA ALIMENTOS. ALÍQUOTA. MAJORAÇÃO. DECRETO N. 3.777/2001. CONSTITUCIONALIDADE E LEGALIDADE. TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL. APELAÇÃO DESPROVIDA. 1. O art. 153, parágrafo 1º, da CF/88 confere ao Executivo o poder de, por ato infralegal, alterar alíquotas de alguns impostos, justamente daqueles que possuem uma função extrafiscal mais acentuada, inclusive o imposto sobre produtos industrializados - IPI. 2. Revela-se indevida a tentativa do contribuinte de imiscuir o Judiciário na fixação da alíquota do IPI relativa à produção de embalagens plásticas para alimentos, a qual foi majorada pelo Poder Executivo de 0% para 15%, através do Decreto n. 3.777/2001, respeitando-se as condições e limites estabelecidos em lei (art. 4º do Decreto-Lei n. 1.119/77), bem como os princípios constitucionais da seletividade, isonomia e equidade. 3. A majoração da alíquota de IPI de embalagens elaboradas com resinas plásticas para 15%, promovida pelo Decreto n. 3.777/2001, com a manutenção do benefício de alíquota zero para aquelas fabricadas com papel ou celulose, constitui uma modalidade absolutamente legítima de tributação ambiental, que consiste na utilização do tributo como instrumento jurídico-econômico de estímulo a um padrão de consumo ambientalmente mais adequado. 4. Apelação desprovida.

desenvolvimento sustentável. O desenvolvimento sustentável é aquele que não se limita aos objetivos econômicos, avançando sobre as perspectivas econômicas e apontando objetivos na esfera social (novamente) e ambiental. Essas novas perspectivas servem tanto para estender a discussão do desenvolvimento às políticas sociais (renovadas) e ambientais, como também servem de freios de uma política de desenvolvimento que almeje o objetivo econômico pura e simplesmente.

Por isso, sustentar, tornar o desenvolvimento sustentável para as gerações futuras. Se o desmatamento é inevitável para o desenvolvimento, que ele seja feito atendendo a objetivos ambientalmente orientados, que podem ser, p. ex., a vinculação do agente em garantir o reflorestamento futuro dessas mesmas áreas, ou, em outra situação, garantir que o desenvolvimento esteja atendendo a objetivos de índole social, visando proporcionar melhores condições de saúde, condições de emprego, educação, assistência social, enfim, diversos pontos que interessam diretamente à sociedade.

Por isso, o termo socioambiental é tão pertinente quando tratamos de sustentabilidade, e, no âmbito da política fiscal para o desenvolvimento, a socioambientalidade representa o novo paradigma que orienta as novas políticas nesse setor, e limita a preferência exagerada aos aspectos econômicos, fornecendo-nos, portanto, uma dúplici função, qual seja, a diretiva, e a limitadora.

Ademais, se a política fiscal de desenvolvimento está em vias de transmutação, acrescentando à economicidade a socioambientalidade, é verdade também que a política legislativa não escapa à influência da realidade e, nesse caso, é possível já visualizarmos exemplos práticos dessa mudança de concepção. Hoje em dia, tanto na Europa, nos Estados Unidos e também no Brasil podemos visualizar a experiência contemporânea das Green Taxes, que conjuntamente às medidas de proteções sociais, que embora sempre presentes, reforçam progressivamente sua importância, são os maiores exemplos da extrafiscalidade socioambiental. Afinal, se estamos tratando de impostos com objetivos ecológicos, é claro que estamos falando também da socioambientalidade, objetivo que orienta a política fiscal contemporânea.¹²⁹

E mais:

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 consensualidade, consectário da participação da sociedade na coisa pública. Explicamos. 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

¹²⁹ MARINS, James; TEODOROVICZ, Jeferson. Extrafiscalidade socioambiental. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo, n. 90, jan/fev. 2010, p. 185.

inviabilidade econômica da empresa, restando esta ameaçada pela concorrência das empresas que se orientam pelas políticas do Estado.¹³⁰

Esta forma de intervenção do Estado é uma das mais harmônicas possíveis, uma vez que induz-se novos comportamentos de consumo por intermédio da tributação, na tentativa de consecução do ideal de desenvolvimento sustentável por intermédio da extrafiscalidade tributária.

¹³⁰ PINTO, Tibério Carlos Soares Roberto. Seletividade ambiental do IPI: um novo modelo de tributação para um novo modelo de cidadão. Anais do XIX Encontro Nacional do CONPEDI. Florianópolis: FUNJAB, 2010, p. 4388.

2.3) Meio ambiente e desenvolvimento sustentável

Com a incorporação do meio ambiente como objeto de tutela jurídica, tanto no âmbito internacional como no ordenamento interno dos Estados, surge a ideia de incentivar uma racionalidade ambiental. Essa racionalidade deve ter como objetivo a harmonização do desenvolvimento econômico com o uso racional dos recursos naturais, de forma que sejam implementados novos modos de produção e que consequentemente as condutas humanas respeitem a capacidade de uso do meio ambiente.

Na década de 70 do século passado, a partir da divulgação pela mídia dos grandes desastres ecológicos internacionais, surgiu o conceito de desenvolvimento sustentável, com o nome de ecodesenvolvimento. Ignacy Sachs organizou a 1ª Conferência das Nações Unidas Sobre o Meio Ambiente Humano (*United Nations Conference on the Human Environment – UNCHE*) realizada de 5 a 16 de junho de 1972 em Estocolmo Suécia. O evento representou o primeiro alerta para o mundo dos graves riscos ambientais causados pelo modelo desenvolvimentista da época, num contexto de controvérsia sobre as relações entre o crescimento econômico e o meio ambiente, marcada principalmente pela publicação do Relatório do Clube de Roma, que propagava o crescimento zero como forma de evitar a catástrofe ambiental. A primeira conferência das Nações Unidas sobre o meio ambiente é a primeira grande reunião internacional para discutir as atividades humanas em relação ao tema. Seus principais resultados foram: a criação do PNUMA – Programa das Nações Unidas para o Meio Ambiente e a aprovação da Declaração sobre o Meio Ambiente Humano.

Naquela época o Brasil vivia a fase do chamado “milagre econômico”, defendendo nos bastidores da Conferência que importar poluição era sinônimo de progresso, o que mereceu fortes críticas internacionais. Assim foi criada a Secretaria Especial do Meio Ambiente – SEMA, por força do Decreto 73.030, de 30.10.1973, o primeiro órgão federal de meio ambiente do Brasil. Na mesma década podem ser destacadas a Lei de Responsabilidade Civil por Danos Nucleares – Lei 6.453, de 17.10.1979, Lei de Criação de Áreas Especiais e Locais de Interesse Turístico – Lei 6.513, de 20.12.1977 e a Lei do Parcelamento do Solo Urbano – Lei 6.766, de 19.12.1979.

Com a publicação da Lei da Política Nacional do Meio Ambiente – Lei 6.938 de 1981, houve a superação legislativa das fases econômico-utilitarista, bem como, a defesa da saúde; destaca-se entre os principais méritos da Lei de Política Nacional do Meio Ambiente a firme adoção de um conceito amplo de meio ambiente, de poluição e de poluidor.

A atual Constituição, seu capítulo VI intitulado “Do Meio Ambiente”, constitucionalizou a proteção do meio ambiente por força do artigo 225.

Suprir as necessidades do presente sem comprometer a sobrevivência das gerações futuras, assim se resume o conceito de sustentabilidade desenvolvido em 1987 durante a Comissão Mundial sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento (Comissão Brundtland), e oficializado pela ECO-92 no Rio de Janeiro.

Teorias passam a ser fenômenos testemunhados pela população em geral, como as mudanças climáticas, catástrofes, o desaparecimento de florestas, o assoreamento e o desaparecimento de rios, o declínio e extinção de várias espécies.

No Brasil, onde grande parte das nossas regiões ainda tem história recente de ocupação urbana, é possível advogar novas formas de uso e conservação de suas terras, ecossistemas e biodiversidade? Tem-se de fato controle sobre o processo de desenvolvimento e é possível influir no mundo que as gerações futuras habitarão?

Traz-se para registro as palavras de Ignacy Sachs em sua obra “A Terceira Margem”:

Hoje o Brasil representa frente ao cenário mundial um caso típico de mau desenvolvimento, ainda mais consternador na medida em que possuímos trunfos poderosos para decolar. O século XIX foi marcado pela ascensão fulgurante dos Estados Unidos, o século XX pela expansão do Japão e dos Tigres da Ásia. O século XXI pertencerá ao Brasil? Vale lembrar que Stefan Zweig escreveu *Brasil, país do futuro* há mais de sessenta anos. Essa pergunta nos intriga. Imbuídos da melhor boa vontade de querer contribuir, ainda que na margem, para que este nosso país, gigante entravado consiga romper as amarras que nos impedem de modernizar nossa estrutura fundiária anacrônica. De fato, a herança envenenada de nosso passado colonial continua a obliterar o nosso sistema político. A democracia brasileira ainda não se libertou das práticas clientelistas, das tentativas repetidas de privatização do Estado e da corrupção. Os benefícios do crescimento e da modernização econômicos são confiscados por uma elite estreita.¹³¹

¹³¹ SACHS, Ignacy. **A Terceira margem – em busca do eco desenvolvimento**. Companhia das Letras 2009, p. 292.

Acredita-se que o Brasil vive uma fase de crescimento e desenvolvimento econômico. O país hoje participa com 1,2% do mercado internacional, há muito espaço para crescer. A terceira maior fabricante de aviões no mundo é brasileira; o país é forte em mineração; colhe até cinco safras anuais e ainda possui muita terra para explorar; possui o maior rebanho comercial bovino da América Latina; a maior reserva de água doce no mundo; dispõe de temperaturas amenas. Outro aspecto positivo que se deve considerar no contexto atual brasileiro é o fortalecimento do mercado interno graças ao crescimento econômico das classes sociais com forte demanda por produtos das mais variadas ordens.¹³²

Desta forma, acredita-se que o Brasil dispõe de condições excepcionais para percorrer a via de um desenvolvimento duplamente virtuoso quer no plano social, quer no ambiental.

Nas palavras de Fernando Almeida:

'Para ser sustentável, uma empresa ou empreendimento tem que buscar, em todas as suas ações e decisões, em todos os seus processos e produtos, incessante e permanentemente, a ecoeficiência. Vale dizer, tem que produzir mais e melhor com menos: mais produtos de melhor qualidade, com menos poluição e menos uso dos recursos naturais. E tem que ser socialmente responsável: toda empresa está inserida num ambiente social, no qual influi e do qual recebe influência. (...)

A base do desenvolvimento sustentável é um sistema de mercados abertos e competitivos em que os preços refletem com transparência os custos, incluindo os ambientais.¹³³

E os comentários de Sérgio Loureiro Resende:

O contexto social, político e econômico de um país influencia diretamente nas políticas ambientais reguladoras do nível de degradação da natureza e indiretamente na importância ideológica do meio ambiente para a população.

Para Kitamura (1994), nos países centrais o desenvolvimento sustentável se configura como uma proposta voltada à melhoria da qualidade de vida e do aperfeiçoamento da proteção ambiental. Já para os países periféricos, em que os problemas básicos, como a segurança alimentar, não foram

¹³² FILHO, Torvaldo Antônio Marzolla. Questões de sustentabilidade: O papel dos parceiros ou sócios em alianças estratégicas. In: DO AMARAL, Gilberto Luiz; DO AMARAL, Letícia M. F.; AMORIELLO, Milene Regina (Org.). **Alianças estratégicas com empresas brasileiras: Uma visão legal**. São Paulo: Lex Magister, 2011, v. 1, p. 5-660

¹³³ ALMEIDA, Fernando. **O Bom negócio da sustentabilidade**. Rio de Janeiro. Nova Fronteira, 2002. pg. 79

resolvidos, o desenvolvimento sustentável surge como uma proposta ampla, voltada para a resolução de problemas de produção e de bem-estar social.¹³⁴

Ademais, vivencia-se o ingresso de variáveis socioambientais no planejamento estratégico das organizações e nos requisitos para uma governabilidade de longo prazo, incorporando assim a noção emergente “sustentabilidade corporativa”, onde novas exigências relacionadas à capacidade de as organizações liderarem sozinhas com instâncias outrora desconhecidas, de cunho econômico, social e ambiental.¹³⁵

Com isso, pequenas iniciativas podem ganhar força e estatura no contexto da luta global pela P+L (produção mais limpa) em toda a cadeia produtiva e logística necessária à transformação do material beneficiado.

As empresas travam essa batalha em três frentes diferentes. No *front* econômico, as iniciativas devem equilibrar o lucro dos *shareholders* (acionistas) com os benefícios trazidos às comunidades da região. Em termos ambientais, a empresa deve controlar e, de preferência, minimizar os danos causados ao ecossistema. Para isso, é preciso realizar um monitoramento rigoroso da utilização de recursos em cada unidade e investir em iniciativas como reciclagem e reuso de água, pois se deve diminuir o consumo de matérias-primas; a empresa também sai ganhando ao evitar perdas e atrasos causados por multas ambientais. E, finalmente, há os investimentos e ganhos sociais que se medem pela geração de empregos na região e pelo fortalecimento da imagem da empresa. Para alcançar sucesso nos três vetores da produção sustentável, é necessário apostar em uma série de instrumentos de administração empresarial como a gestão de riscos e a governança corporativa.¹³⁶

O modelo tradicional de produção não mais garante o sucesso permanente de uma empresa. Além da óbvia necessidade de economizar insumos, é preciso dar

¹³⁴ RESENDE, Sérgio Loureiro; RODRIGUES, Suzana Braga – organizadora. **Competitividade, alianças estratégicas e gerência internacional**. São Paulo. Atlas. 1999. pg. 80

¹³⁵ FILHO, Torvaldo Antônio Marzolla. Questões de sustentabilidade: O papel dos parceiros ou sócios em alianças estratégicas. In: DO AMARAL, Gilberto Luiz; DO AMARAL, Letícia M. F.; AMORIELLO, Milene Regina (Org.). **Alianças estratégicas com empresas brasileiras: Uma visão legal**. São Paulo: Lex Magister, 2011, v. 1, p. 5-660

¹³⁶ FILHO, Torvaldo Antônio Marzolla. Questões de sustentabilidade: O papel dos parceiros ou sócios em alianças estratégicas. In: DO AMARAL, Gilberto Luiz; DO AMARAL, Letícia M. F.; AMORIELLO, Milene Regina (Org.). **Alianças estratégicas com empresas brasileiras: Uma visão legal**. São Paulo: Lex Magister, 2011, v. 1, p. 5-660

satisfações à sociedade civil, cada vez mais consciente dos riscos da produção “irresponsável”.¹³⁷

A responsabilidade legal e a responsabilidade moral são convergentes em total respeito e harmonia aos princípios específicos de moralidade, ética, legalidade, conformidade, respeito às pessoas e ao meio ambiente, bem como, com seus acionistas, preservando a reputação da empresa e de seus administradores. Para que seja mantida uma boa reputação a empresa ou instituição tem a obrigação de desenvolver uma política de cumprimento das obrigações ambientais, muito mais amplas do que consta da lei, conforme leciona Rick Murray:

Examinamos o que consideramos como responsabilidade legal “rígida”, assim como responsabilidade moral “flexível”.

Definimos responsabilidade legal como uma obrigação determinada pelas regulamentações ou legislações locais, nacionais ou internacionais. A ‘responsabilidade moral’ deve ser definida como uma atitude que se desenvolve quando uma empresa rompe de tal forma o que os grupos de interesse (sócios ou parceiros) considerariam como comportamento ético, que coloca em risco o valor da empresa.

A ‘responsabilidade moral’ pode também afetar a licença de funcionamento de uma empresa, a qual depende cada vez mais da conformidade com as expectativas dos sócios / parceiros do que da conformidade com a legislação.

Percebemos uma convergência crescente entre estas duas formas de responsabilidade civil, à medida em que as empresas são sujeitadas ao escrutínio, tanto dos tribunais de justiça, quanto do foro da opinião pública. Concluimos também que a ‘responsabilidade moral’ apresenta um potencial crescente de causar impactos adversos às empresas que ainda se preocupam unicamente com a conformidade legal. A evidência sugere uma expansão e um aceleração dos riscos presentes e potenciais, impostos às empresas através de obrigações legais rígidas. E estes riscos estão frequentemente associados a áreas também sujeitas ao ativismo social e ambiental.

Como resultado, diretores de empresas ignoram com frequência questões relativas a novos riscos levantadas por indivíduos ou grupos sem autoridade ‘legítima’ ou as encaram como problemas a serem delegados ao departamento de relações públicas ou à equipe de responsabilidade empresarial.

Argumenta-se que as empresas precisam distinguir entre os dois tipos de questões de forma mais metódica e explícita, e que muitas destas questões estão convergindo para a área de responsabilidade civil.¹³⁸

¹³⁷ MACHADO, Olavo. Caderno Temático de Meio Ambiente, IN 5º. ENAI, Dezembro 2010, São Paulo Hotel Transamérica.

¹³⁸ MURRAY, Rick. Mudanças no Conceito de Responsabilidade Civil – Um Guia Corporativo sobre Tendências de responsabilidade Ambiental, Social e Econômica. In: Swiss Reinsurance Company – Tradução CEBDS - 2010

Duas importantes considerações sobre “desenvolvimento sustentável”, emanadas pelo Judiciário, são destacadas neste momento para registro. Na óptica do Supremo Tribunal Federal, tem-se que:

a incolumidade do meio ambiente não pode ser comprometida por interesses empresariais nem ficar dependente de motivações de índole meramente econômica, ainda mais se se tiver presente que a atividade econômica, considerada a disciplina constitucional que a rege, está subordinada, dentre outros princípios gerais, àquele que privilegia a "defesa do meio ambiente" (CF, art. 170, VI), que traduz conceito amplo e abrangente das noções de meio ambiente natural, de meio ambiente cultural, de meio ambiente artificial (espaço urbano) e de meio ambiente laboral (...). O princípio do **desenvolvimento sustentável**, além de impregnado de caráter eminentemente constitucional, encontra suporte legitimador em compromissos internacionais assumidos pelo Estado brasileiro e representa fator de obtenção do justo equilíbrio entre as exigências da economia e as da ecologia, subordinada, no entanto, a invocação desse postulado, quando ocorrente situação de conflito entre valores constitucionais relevantes, a uma condição inafastável, cuja observância não comprometa nem esvazie o conteúdo essencial de um dos mais significativos direitos fundamentais: o direito à preservação do meio ambiente, que traduz bem de uso comum da generalidade das pessoas, a ser resguardado em favor das presentes e futuras gerações. (ADI-MC nº 3540/DF - Rel. Min. Celso de Mello - DJU de 03/02/2006)

E mais:

Nesta visão de uma sociedade sustentável e global, baseada no respeito pela natureza, nos direitos humanos universais, com abrangência dos direitos fundamentais à dignidade e cultura dos povos indígenas, na justiça econômica e numa cultura de paz, com responsabilidades pela grande comunidade da vida, numa perspectiva intergeracional, promulgou-se a Carta Ambiental da França (02.03.2005), estabelecendo que "o futuro e a própria existência da humanidade são indissociáveis de seu meio natural e, por isso, o meio ambiente é considerado um patrimônio comum dos seres humanos, devendo sua preservação ser buscada, sob o mesmo título que os demais interesses fundamentais da nação, pois a diversidade biológica, o desenvolvimento da pessoa humana e o progresso das sociedades estão sendo afetados por certas modalidades de produção e consumo e pela exploração excessiva dos recursos naturais, a se exigir das autoridades públicas a aplicação do princípio da precaução nos limites de suas atribuições, em busca de um desenvolvimento durável. IX - Nesse contexto de desafios das metas de desenvolvimento para todos os seres vivos, neste novo milênio, na perspectiva da Conferência das Nações Unidas - Rio+20, a tutela jurisdicional-inibitória do risco ambiental, que deve ser praticada pelo Poder Judiciário Republicano, como instrumento de eficácia dos princípios da precaução, da prevenção e da proibição do retrocesso ecológico, como no caso em exame, no controle judicial de políticas públicas do meio ambiente, a garantir, inclusive, o mínimo existencial-ecológico dos povos indígenas atingidos diretamente e indiretamente em seu patrimônio de natureza material e imaterial (CF, art. 216, caput, incisos I e II) pelo Programa de Aceleração Econômica do Poder Executivo Federal, há de resultar, assim, dos comandos normativos dos arts. 3º, incisos I a IV e 5º, caput e incisos XXXV e LXXVIII e respectivo parágrafo 2º, c/c os arts.

170, incisos I a IX e 225, caput, e 231, § 3º, da Constituição da República Federativa do Brasil, em decorrência dos tratados e convenções internacionais, neste sentido, visando garantir a inviolabilidade do direito fundamental à sadia qualidade de vida, bem assim a defesa e preservação do meio ambiente ecologicamente equilibrado, em busca do **desenvolvimento sustentável** para as presentes e futuras gerações. X - A tutela constitucional, que impõe ao Poder Público e a toda coletividade o dever de defender e preservar, para as presentes e futuras gerações, o meio ambiente ecologicamente equilibrado, essencial à sadia qualidade de vida, como direito difuso e fundamental, feito bem de uso comum do povo (CF, art. 225, caput), já instrumentaliza, em seus comandos normativos, o princípio da precaução (quando houver dúvida sobre o potencial deletério de uma determinada ação sobre o ambiente, toma-se a decisão mais conservadora, evitando-se a ação) e a conseqüente prevenção (pois uma vez que se possa prever que uma certa atividade possa ser danosa, ela deve ser evitada). 200639030007118 Quinta Turma, do TRF1.

Os registros supra se coadunam inclusive com a lição de André Folloni ao narrar sobre a solidariedade social em que estamos inseridos, na qual todos os cidadãos estão afetos à busca pelo desenvolvimento econômico sustentável, quer seja no âmbito estatal ou privado. A livre iniciativa é garantida, mas em consonância com a proteção do meio-ambiente.¹³⁹

A busca e proteção socioambiental em comento para fins de desenvolvimento, são, por sua vez, fulcradas em três dimensões do desenvolvimento sustentável defendidas por Ignacy Sachs que as traçou para serem atingidas no alcance ao “ecodesenvolvimento”, quais sejam: sustentabilidade social; sustentabilidade econômica; e, sustentabilidade ecológica.¹⁴⁰

A sustentabilidade social está aliada ao aperfeiçoamento do “ser” para que exista maior distribuição do “ter” visando melhorar as condições da população e diminuir as desigualdades sociais.¹⁴¹

A sustentabilidade econômica procura alocar e gerir de maneira mais eficiente os “recursos e por um fluxo regular no investimento público e privado. [...] A

¹³⁹ FOLLONI, André. Direitos fundamentais, dignidade e sustentabilidade no constitucionalismo contemporâneo: e o Direito Tributário com isso?. In: Humberto Ávila. (Org.). **Fundamentos do direito tributário**. Madri: Marcial Pons, p. 23, 2012.

¹⁴⁰ SACHS, Ignacy. **Estratégias de transição para o século XXI: desenvolvimento e meio ambiente**. Tradução de Magda Lopes. São Paulo: Studio Nobel: Fundação do desenvolvimento administrativo, 1993. p. 24.

¹⁴¹ SACHS, Ignacy. **Estratégias de transição para o século XXI: desenvolvimento e meio ambiente**. Tradução de Magda Lopes. São Paulo: Studio Nobel: Fundação do desenvolvimento administrativo, 1993. p. 25.

eficiência econômica deve ser avaliada mais em termos macrosociais do que apenas por meio de critérios de lucratividade microempresarial.¹⁴²

Para tornar a efetiva a sustentabilidade ecológica, Ignacy Sachs sugere o uso das seguintes medidas:

1) intensificar o uso dos recursos potenciais dos diversos ecossistemas com um mínimo de dano ao meio ambiente; 2) limitar o uso de combustíveis fósseis e demais recursos esgotáveis ou ambientalmente desaconselháveis; 3) redução da produção de resíduos e poluição, o que pode ser feito, por exemplo, com a reciclagem de produtos; 4) autolimitação do consumismo pelos países ricos e classes sociais privilegiadas; 5) aperfeiçoamento das pesquisas de tecnologias limpas; 6) definição estatal das regras voltadas à proteção ambiental.¹⁴³

Na concepção de Juarez Freitas, a sustentabilidade é elevada a princípio e deve ser entendido como:

[...] o princípio constitucional que determina, com eficácia direta e imediata, a responsabilidade do Estado e da sociedade pela concretização solidária do desenvolvimento material e imaterial, socialmente inclusivo, durável e equânime, ambientalmente limpo, inovador, ético e eficiente, no intuito de assegurar, preferencialmente de modo preventivo e precavido, no presente e no futuro, o direito ao bem-estar.¹⁴⁴

Segundo Celso Antônio Pacheco Fiorillo, o conceito de sustentabilidade deriva da constatação de que os recursos ambientais não são inesgotáveis, tornando-se inadmissível que as atividades econômicas se desenvolvam alheias a esse fato. Busca-se, com isso, a coexistência harmônica entre economia e meio ambiente. Permite-se o desenvolvimento, mas de forma sustentável, planejada, para que os recursos hoje existentes não se esgotem ou tornem-se inócuos. Assim, explica:

Com isso, a noção e o conceito de desenvolvimento, formados num Estado de concepção liberal, alteraram-se, porquanto não mais encontravam guarida na sociedade moderna. Passou-se a reclamar um papel ativo do Estado no socorro dos valores ambientais, conferindo outra noção ao conceito de desenvolvimento. A proteção do meio ambiente e o fenômeno desenvolvimentista (sendo composto pela livre iniciativa) passaram a fazer

¹⁴² SACHS, Ignacy. **Estratégias de transição para o século XXI: desenvolvimento e meio ambiente.** Tradução de Magda Lopes. São Paulo: Studio Nobel: Fundação do desenvolvimento administrativo, 1993. p. 25.

¹⁴³ SACHS, Ignacy. **Estratégias de transição para o século XXI: desenvolvimento e meio ambiente.** Tradução de Magda Lopes. São Paulo: Studio Nobel: Fundação do desenvolvimento administrativo, 1993. p. 26.

¹⁴⁴ FREITAS, Juarez. **Sustentabilidade: direito ao futuro.** 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2002. p. 41.

parte de um objetivo comum, pressupondo a convergência de objetivos das políticas de desenvolvimento econômico, social e cultural e de proteção ambiental.¹⁴⁵

Sob um viés atual das dimensões para o desenvolvimento sustentável, aduz Juarez Freitas que a sustentabilidade tem como um de seus fundamentos “partilhar o desenvolvimento limpo e propício à saúde”, combinando todos os elementos éticos nas dimensões sociais, ambientais, econômicas e jurídico-políticas.¹⁴⁶

Também no Judiciário se encontra o debate e importantes considerações sobre o tema sustentabilidade, pelo que se traz para registro o contido nos autos do Processo nº 2000.71.01.000445-6, julgado no âmbito no Tribunal Regional Federal da 4ª Região em 05/10/2005 e relatado pelo Desembargador Carlos Eduardo Thompson Flores Lenz:

[...] O art. 225 da Constituição Federal consagrou como obrigação do Poder Público a defesa, preservação e garantia de efetividade do direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida. O princípio do desenvolvimento sustentável está consagrado expressamente na Carta Magna, já que está disposto que o meio ambiente ecologicamente equilibrado deve ser preservado para as presentes e futuras gerações. Esse princípio fundamenta-se numa política ambiental que não bloqueie o desenvolvimento econômico, porém, com uma gestão racional dos recursos naturais, para que a sua exploração atenda à necessidade presente sem exauri-los ou comprometê-los para as gerações futuras. A proteção do meio ambiente não constitui óbice ao avanço tecnológico, pois está pautada no conceito de desenvolvimento sustentável. Assim, a questão está em permitir a utilização dos recursos naturais, mas assegurando um grau mínimo de sustentabilidade na utilização dos mesmos. - Tendo como objetivo não obstar o desenvolvimento tecnológico, mas exigir que este ocorra de forma racional, sem prejuízos irreparáveis ao meio ambiente, que é considerado como direito fundamental o princípio da precaução, foi consagrado em nossa Constituição, embora de forma implícita. Ele está presente pois a Carta Magna traz vários mecanismos preventivos, corroborados na precaução, tais como a exigência do estudo de impacto ambiental I. O princípio consiste em um posicionamento preventivo, pois o objetivo é o de evitar danos irreparáveis ao meio ambiente, mesmo porque, na maioria das vezes, é inviável a reposição ao status quo anterior.

Certo é que “a sustentabilidade se traduz em desenvolvimento ambientalmente correto, socialmente justo e economicamente viável”. Dentro dessa

¹⁴⁵ FIORILLO, Celso Pacheco. **Curso de direito ambiental brasileiro**. 10ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 27.

¹⁴⁶ FREITAS, Juarez. **Sustentabilidade: direito ao futuro**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2002. p. 40.

lógica, é possível haver o desenvolvimento econômico de forma a não comprometer o meio ambiente, apesar de que “sempre vai haver alguma forma de intervenção, mas a questão ambiental deve ser pensada de uma maneira mais racional”, com métodos sustentáveis do uso dos recursos naturais, “para que a sobrevivência da espécie humana não seja afetada no presente e nem comprometida no futuro.”¹⁴⁷

Abre-se, assim, espaço para a reflexão específica de um determinado tributo, neste caso o IPI, como instrumento jurídico, com reflexo econômico, na política de preservação ambiental e alcance de valores socioambientais previstos no texto constitucional. Com base na consideração do instrumental tributário, promocional à existência de regra incentivadora de conduta desejada pelo Estado, parte-se na sequência para análise específica das noções de seletividade e essencialidade do IPI.

¹⁴⁷ COSTA, Denise Souza. **Direito fundamental à educação, democracia e desenvolvimento sustentável**. Belo Horizonte: Fórum, 2011. P. 114.

3) IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI): SELETIVIDADE, ESSENCIALIDADE E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

3.1) O princípio da seletividade no IPI

O imposto sobre produtos industrializados (IPI), de competência da União, está previsto na Constituição no art. 153, IV. O referido tributo possui aspectos constitucionais que o destacam, como a seletividade obrigatória, 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 §3º do mesmo artigo.

Dentre os caracteres elencados, o enfoque será direcionado ao instituto da seletividade, com realce para seu vasto potencial para fins ambientais, ainda timidamente explorado.

No que se refere ao vocábulo seletividade, é a este correlata a noção de escolha. O imposto seletivo, portanto, implica uma opção do legislador por determinados produtos, segundo critérios previamente dispostos em lei. No caso do IPI, o critério eleito pelo constituinte (o único, ressalte-se) para proceder à seleção é em função da essencialidade do produto.

A Constituição Federal regra, em seu artigo 153, §3º, I, que o imposto sobre produtos industrializados “será seletivo, em função da essencialidade do produto”. Cumprido o registro de que dispositivo idêntico já constava no texto da constituição anterior (art. 21, §3º da EC nº 01 de 1969) e também no Código Tributário Nacional de 1966, em seu artigo 48.

Todo ordenamento jurídico deve buscar validade e fundamento em sua Constituição, que estabelece as diretrizes do Estado e determina os principais valores a serem perseguidos em interpretações de normas jurídicas. A Constituição da República é a primeira e principal fonte do Direito Tributário, visto que todas as normas jurídicas devem a ela se submeter e com ela estar alinhadas e simétricas. E é na Constituição que estão fixados os princípios basilares informadores do Direito Tributário.

Considera-se neste trabalho a seletividade do IPI como um princípio, sabedor da existência de doutrina caracterizadora de tal princípio como uma regra que

estabelece uma “técnica de tributação”¹⁴⁸. E assim se faz por conta do elevado grau de importância que representa a seletividade para o IPI, aqui tido como princípio.

Oportuno trazer uma breve compreensão sobre o que vem a ser “princípio de direito”, de forma a justificar a opção em considerar-se a seletividade do IPI como princípio, em vez de técnica de tributação.

Conforme as lições do Francisco Amaral:

O conceito de princípio jurídico, assim como o de direito, é demasiadamente complexo para admitir, de início, uma definição unitária. É, assim, conceito que admite várias acepções, por exemplo, como norma programática ou diretriz, (CR, art. 5.º, XXXII) como expressão de valores supremos de uma ordem jurídica, por exemplo igualdade (CR, Preâmbulo), como regra jurídica que serve de fundamento à sistematização de um determinado setor de direito, por exemplo, o princípio da dignidade da pessoa humana (CR, art. 1.º, III).

Princípio, do latim *primum capere*, significa começo, início de obra e, no plural, *principia*, os fundamentos.

[...]

De modo geral, podem considerar-se os princípios como pensamentos diretores de uma regulamentação jurídica, critérios para a ação e para a constituição de normas e de institutos jurídicos.¹⁴⁹

Dos dizeres de Humberto Ávila, tem-se que:

Os princípios são normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementariedade e de parcialidade, para cuja aplicação demandam uma avaliação da correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havia como necessária à sua promoção.¹⁵⁰

Compreende-se, assim, princípios como normas finalísticas, que devem ser aplicadas como diretoras de uma regulamentação jurídica, estabelecendo critérios de complementariedade com o objetivo de ajudar na determinação do alcance e do verdadeiro sentido da lei. Princípios são regras jurídicas de especial relevância e alta carga valorativa que, além de orientar, vinculam o intérprete em sua atividade hermenêutica diária.

Paulo de Barros Carvalho, apresenta a seguinte definição de princípios:

¹⁴⁸ ESTURILIO, Regiane Binhara. **A seletividade no IPI e no ICMS**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 101-109.

¹⁴⁹ AMARAL, Francisco. **Direito civil: introdução**. 7. Edição. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 61-62.

¹⁵⁰ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 4ª edição. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 70.

Os princípios aparecem como linhas diretivas que iluminam a compreensão de setores normativos, imprimindo-lhes caráter de unidade relativa e servindo de fator de agregação num dado feixe de normas. (...) Algumas vezes constam de preceito exposto, logrando o legislador constitucional enunciá-los com clareza e determinação. Noutras, porém, ficam subjacentes à dicção do produto legislado, suscitando um esforço de feitura indutivo para percebê-los e isolá-los. São os princípios implícitos.¹⁵¹

Os princípios constitucionais, segundo Luís Roberto Barroso:

são o conjunto de normas que espelham a ideologia da Constituição, seus postulados básicos e seus fins. Dito de forma sumária, os princípios constitucionais são as normas eleitas pelo constituinte como fundamentos ou qualificações essenciais da ordem jurídica que institui.¹⁵²

Desse modo, pode-se afirmar que os princípios constitucionais tributários são vetores que vinculam a aplicação das normas jurídicas relacionados ao Direito Tributário.

Destaca-se, obviamente, que a consideração acima não ambiciona uma definição exaustiva do assunto, mas justifica a opção tomada em tratar o tema seletividade do IPI como um princípio, previsto no artigo 153, §3º, inciso I da CRFB de 1988.

O artigo 153, § 3º, I, da CRFB de 1988 é norma cogente¹⁵³ que impõe a observância da técnica da seletividade na instituição do IPI e define como critério para tal seletividade o grau de essencialidade do produto.

A regra que erige tal princípio em atributo inerente ao IPI, longe de outorgar mera opção ao legislador, atribui-lhe um dever ao qual ele não se pode furtar, no desempenho de sua atividade constituída. Trata-se de um poder-dever e evidencia a extrafiscalidade se manifestando no IPI.

Segundo 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 em razão inversa de sua

¹⁵¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 147.

¹⁵² BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da Constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora**. São Paulo, Saraiva, 1999, pág. 14

¹⁵³ A seletividade do IPI, ao contrário da seletividade do ICMS, decorre de imperativo constitucional segundo o qual o IPI “será seletivo, em função da essencialidade do produto.” PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 14ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 296.

necessidade para o consumo popular e na razão direta de sua superfluidade. A essencialidade admite graduação, de modo que a alíquota ou não existirá, quando o produto se tornar absolutamente essencial para atender às necessidades primárias, ou será fixada em escala ascendente na proporção em que menor for a sua utilidade social.¹⁵⁴

Ensina o tributarista supra citado que a tabela de incidência do IPI (TIPI) é a escala da seleção da incidência do imposto de acordo com a essencialidade dos produtos. Nesta, o IPI deve ser dimensionado de forma a agravar menos os produtos essenciais e mais os produtos supérfluos, na medida em que estas características se apresentem.

Os tributos, no geral, conforme visto em capítulo anterior, são utilizados para fins arrecadatórios. E, dentro da estrutura econômica, eles constituem a principal fonte de recursos derivados das entidades políticas, incluindo-se a União, Estados, Distrito Federal e Municípios, ou seja, os tributos têm caráter primordialmente fiscal, uma vez que a receita primária, decorrente dos bens e serviços oferecidos por essas entidades, se mostra insignificante diante dos gastos e despesas orçamentárias.

Para Roque Antônio Carrazza e Eduardo Domingo Bottallo, o IPI deve necessariamente ser um instrumento de extrafiscalidade e deve ser utilizado como “instrumento de ordenação político-econômica, estimulando a prática de operações havidas por necessárias, úteis ou convenientes à sociedade e, em contrapartida, onerando outras que não atendam tão de perto ao interesse social”.¹⁵⁵

Até o advento da Emenda Constitucional nº 18 de 1º de dezembro de 1965, que reformou nosso sistema tributário à época, o IPI era denominado “imposto sobre consumo de mercadoria”. Porém, mesmo com a sua nova qualificação, o IPI preservou características muito mais voltadas para o consumo de bens, do que para produção industrial propriamente dita.

Daí por que vem sendo utilizado como instrumento de ordenação político-econômica, seja favorecendo a realização de operações consideradas necessárias, úteis

¹⁵⁴ TORRES, Ricardo Lobo. O IPI e o princípio da seletividade. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 18, mar/1997, p. 95.

¹⁵⁵ CARRAZZA, Roque Antônio e BOTTALLO, Eduardo Domingos. IPI, Seletividade e Alteração de Alíquotas. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 159, dez/2008, p. 107.

ou convenientes no plano social, seja dificultando a prática de outras por meio de incidências mais gravosas.¹⁵⁶

Justamente por conta da consideração acima é que algumas operações com produtos industrializados supérfluos são tributadas pelo IPI com alíquotas elevadas, ao passo que outras são isentas, possuem alíquota zero ou em patamar bem reduzido, o que não quer dizer que tal prática seja plenamente aplicada com uma análise detalhada de toda lista de NCMs existentes.

Vitório Cassone expõe a ideia de seletividade como comando direcionado ao legislador ordinário, aduzindo que:

Seletividade – é um comando dirigido ao legislador, elaborador da lei ordinária criadora do IPI, no sentido de que, ao dimensionar a carga tributária, deve obedecer ao critério da seletividade em função da essencialidade do produto, isto é, produtos de primeira necessidade devem ter baixa tributação, e produtos menos essenciais ou supérfluos, devem receber tributação mais elevada, progressivamente à menor ou maior necessidade.

Alguns entendem que esse comando é dirigido ao elaborador da lei complementar, mais isso não parece correto, uma vez que à lei complementar compete definir o fato gerador, a base de cálculo e contribuintes (CF art. 146, III, a), e não será através desses elementos que se resolverá o problema da tributação. Esta é regulável através da alíquota, que é estabelecida pela lei ordinária, com a faculdade atribuída ao Poder Executivo para alterá-la, nas condições e nos limites estabelecidos em lei (CF, art. 153, § 1º).¹⁵⁷

Oportuno trazer para registro a lição de Aliomar Baleeiro que transmite a sua visão econômica, política e social do aspecto da seletividade no IPI, firmando um conceito nas seguintes bases

Seletividade, no art. 48 do CTN, quer dizer discriminação ou sistema de alíquotas diferenciadas por espécies de mercadorias. Praticamente, trata-se de dispositivo programático, endereçado ao legislador ordinário, recomendando-lhe que estabeleça as alíquotas em razão inversa da imprescindibilidade das mercadorias de consumo generalizado. Quanto mais sejam elas necessárias à alimentação, vestuário, à moradia, ao tratamento médico e higiênico das classes mais numerosas, tanto menores deve ser O discricionarismo honesto do legislador, fiel ao espírito da Constituição, fará a seleção das mercadorias e a relatividade das alíquotas.¹⁵⁸

¹⁵⁶ CARRAZZA, Roque Antônio e BOTTALLO, Eduardo Domingos. IPI, Seletividade e Alteração de Alíquotas. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 159, dez/2008, p. 107.

¹⁵⁷ CASSONE Vittorio. **Direito Tributário**. 3ª edição. São Paulo: Atlas, 1991, p.224.

¹⁵⁸ BALLEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11ª Edição. Rio de Janeiro: Forense. 2008, p. 347/348.

A seletividade no IPI pode ser alcançada com o emprego de quaisquer técnicas de alteração quantitativa da sua carga tributária: sistema de alíquotas, variação de bases de cálculo, criação de incentivos fiscais, dentre outras. Porém, é com a adoção do mecanismo de variação de alíquotas que a seletividade se torna mais facilmente realizável, individualizada por espécie de produto industrializado.

E isso se dá, como ensina José Roberto Vieira, “...pelo estabelecimento das alíquotas na razão inversa da necessidade dos produtos”¹⁵⁹, ou seja, à medida que o grau de essencialidade do produto aumenta, suas alíquotas devem necessariamente diminuir, e, quanto maior o grau de superfluidade ou ainda de nocividade do produto, maior devem ser as alíquotas estabelecidas.

Para José Eduardo Soares de Mello:

A finalidade dessa diretriz consiste em suavizar a injustiça do imposto, determinando o impacto tributário que deve ser suportado pelas classes mais desprotegidas, e onerando os bens consumidos em padrões sociais mais elevados.¹⁶⁰

O legislador e o Executivo terão certa margem de discricionariedade para estabelecer e alterar as alíquotas do IPI, tendo em vista inexistir critério positivado para graduar a necessidade social dos produtos industrializados, senão os parâmetros traçados pelo próprio texto constitucional, tais como os adotados para a estipulação do salário-mínimo, consideradas as necessidades vitais básicas dos indivíduos e de suas famílias: saúde, moradia, alimentação, vestuário, educação, higiene, transporte.¹⁶¹

A discricionariedade para estabelecer as alíquotas do IPI de forma seletiva em função da essencialidade dos produtos conferida ao legislador¹⁶² e ao Executivo para, mediante delegação legislativa, alterá-las, não poderá olvidar ou inverter a lógica da vinculação das alíquotas à essencialidade dos produtos.

¹⁵⁹ VIEIRA, José Roberto. **A regra-matriz da incidência do IPI: texto e contexto**. Curitiba: Juruá, 1993. p. 127.

¹⁶⁰ MELLO, José Eduardo Soares de. **IPI: teoria e prática**. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 211.

¹⁶¹ MELLO, José Eduardo Soares de. **IPI: teoria e prática**. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 212.

¹⁶² “Quando o legislador se refere a determinado produto, atribuindo-lhe uma classificação específica e uma alíquota diferenciada, assim o faz mediante expedição de norma própria, dentro de sua competência legislativa.” (VILLARREAL, Gabriel Hernan Facal. Princípio da seletividade, tipicidade cerrada, normas de interpretação e a partícula 'outros' na legislação do IPI. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, n. 45, p. 155-163.

Na atribuição de alíquotas diferenciadas (TIPI), cumpre ao chefe do executivo ou ao legislador federal, conforme o caso, observar o critério do grau de essencialidade dos produtos, de valoração discricionária dos Poderes Legislativo e Executivo, porém adstrita aos parâmetros traçados pelo próprio texto constitucional em matéria de tributação e aos bens considerados como essenciais a uma existência digna, sendo vedada a desconsideração do critério constitucional da essencialidade dos produtos imposta pelo inciso I do § 3º do art. 153 da Constituição Federal.

A valoração da observância do princípio da seletividade do IPI em função da essencialidade dos produtos deve levar em consideração a pessoa do consumidor? A essencialidade se relaciona diretamente à utilidade do produto para o consumo individual? A teor do entendimento de parte da doutrina em direito tributário, como destaca Ricardo Lobo Torres:

O IPI é tributo sobre o consumo e a seletividade constitui especial manifestação do princípio da progressividade. Os incentivos e as degravações fiscais se concedem, portanto, em homenagem ao consumidor e à utilidade que lhe oferece o produto industrializado.¹⁶³

Para o doutrinador supra citado, o grau de essencialidade para fins de diferenciação ou especificidade de alíquotas do IPI deverá levar em consideração a destinação ou finalidade do produto industrializado, que permite a avaliação acerca da sua indispensabilidade para o consumo dirigido ao atendimento das necessidades vitais básicas para a manutenção da vida humana.

Traz-se ainda, para registro, o interessante entendimento de Paulo Roberto Cabral Nogueira¹⁶⁴ que, ao tratar do Princípio da Seletividade, à época da Constituição de 1967, com a Emenda nº 1/1969, rejeita a interpretação de que a seletividade é alcançada com a variação das alíquotas, afirmando que esse entendimento é equivocado, pois pretende interpretar o Texto Constitucional a partir da legislação infraconstitucional.

Em sua obra, é categórico na afirmativa de que “Alíquotas variadas são compatíveis com a instituição de um imposto seletivo, mas não expressam sua natureza,

¹⁶³ TORRES, Ricardo Lobo. O IPI e o princípio da seletividade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 18, mar/1997, p. 97.

¹⁶⁴ NOGUEIRA, Paulo Roberto Cabral. *Do imposto sobre produtos industrializados*. São Paulo: Saraiva, 1981. p. 75-81.

não o caracterizam ou definem como tal”. Parece-lhe que a seletividade constitucional determina que apenas alguns produtos industrializados sejam tributados, afirmando que “...dentre todos os produtos industrializados tributáveis, o imposto deve atingir apenas alguns”. Elogia a expressão “imposto seletivo”, que se lhe afigura correta, ao bem expressar os desígnios constitucionais, pois “Selecionar implica escolher um, ou alguns, excluindo os demais”. Ao final, entretanto, de certa forma, atenua seu entendimento. Diz ele que “Mesmo que todos (os produtos) sejam tributados, desde que as alíquotas variem, o princípio estará sendo atendido. Não no sentido e com a finalidade determinada na Constituição, mas certamente do ponto de vista técnico e de mera diferenciação matemática”

Retomando o debate sobre o princípio em comento, vem à tona a necessidade de avaliar-se a efetiva aplicação da regra constitucional da seletividade do IPI. Qual parâmetro a ser utilizado na lógica da seletividade?

Para Roque Antônio Carrazza e Eduardo Domingo Bottallo¹⁶⁵, o Princípio da Seletividade do IPI se realiza pela comparação entre os produtos. O legislador, no momento da eleição dos negócios jurídicos tributáveis, compara os produtos que são seus objetos, e, diante disso, atribui-lhes alíquotas diferenciadas. Todavia, para que o legislador possa compará-los é preciso que integrem diferentes categorias. Há diversas classificações, nas quais os produtos industrializados podem ser enquadrados.

Paulo de Barros Carvalho, divide-os em três categorias: i) necessários à subsistência; ii) úteis mas não necessários à subsistência; iii) e produtos de luxo.¹⁶⁶

Nesta mesma linha de raciocínio, Henry Tilbery divide os produtos em:

- a) bens de primeira necessidade, dos quais precisam todos, mas que são os únicos produtos ao alcance daqueles que se mantêm no nível mínimo de subsistência; b) bens não necessários, que são consumidos por um número bastante grande de pessoas, que vivem em diversos graus de escala econômica, porém todos acima do nível mais baixo; c) artigos de luxo, disponíveis, principalmente, para as pessoas em nível mais elevado de bem estar.¹⁶⁷

¹⁶⁵ CARRAZZA, Roque Antônio e BOTTALLO, Eduardo Domingos. **IPI, seletividade e alteração de alíquotas**. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 159, dez/2008, p. 107

¹⁶⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Introdução ao estudo do Imposto sobre Produtos Industrializados**. Revista de direito público, São Paulo: RT, v. 11, jan./mar. 1970.

¹⁶⁷ TILBERY, Henry. **O conceito de essencialidade como critério de tributação**. Direito tributário atual, São Paulo: Resenha Tributária, v.10, 1990, p. 2969-3035.

Ao tratar do Princípio da Seletividade, então sob a égide da Constituição de 1967, com a Emenda nº 1/1969, Antônio Maurício da Cruz identificou-o como a prescrição constitucional segundo a qual os produtos deveriam sofrer tratamento desigual em função de sua essencialidade, “...gravando mais os nocivos, os supérfluos, em benefício de uma menor taxaço ou isenço dos bens socialmente mais importantes”.¹⁶⁸

Das duas exposiçoes e classificaçoes acima, tem-se que uma delas se pauta apenas pelo grau de essencialidade, desconsiderando a possível nocividade do produto. Tal consideraço é importante pois, para o presente trabalho, a “nocividade do produto” traz contornos socioambientais que sustentam a argumentaço da utilizaço do IPI como instrumental tributário apto a incentivar a produço industrial ambientalmente orientadas.

Após as exposiçoes feitas acima, chega-se ao ponto de importante consideraço do presente trabalho que reside na análise do potencial do IPI para fins ambientais, afastando-se do entendimento tradicional de que o IPI deve ser tributado somente de acordo com a "essencialidade econômica" do produto, abrindo-se campo para uma compreensço moderna de que também deve ser considerada para efeito de eleiço da alíquota do IPI a "essencialidade ambiental do produto", a que deve corresponder a "seletividade ambiental".¹⁶⁹

Os contornos da seletividade ambiental ultrapassam a noço de mera inclusço do indivíduo como agente econômico. Não se entende como suficiente apenas facilitar o acesso a bens de consumo para permitir ao cidadão o gozo de uma vida digna. É necessário que seu entorno lhe possibilite a preservaço da saúde e da adequada qualidade de vida, sem as quais sequer poderá usufruir de seus pertences. Não fosse assim, apenas a possibilidade de ter bens disponíveis para si seria mera vitória pírrica ao cidadão.

Para José Marcos Domingues de Oliveira, “a inclusço 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

¹⁶⁸ CRUZ, Antônio Maurício da. **O IPI: limites constitucionais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984. P. 66.

¹⁶⁹ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito tributário e meio ambiente**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 75.

necessário que essa vida tenha boa qualidade [...] hoje, não basta consumir; é necessário ser um cidadão, consumidor, com qualidade de vida.”¹⁷⁰

O que se defende, com base nas noções já apresentadas de governança e extrafiscalidade, e ainda com fulcro na ideia de função de tributar no contexto da Constituição da República de 1988, 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.

¹⁷⁰ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito tributário e meio ambiente**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 75.

3.2) A noção de essencialidade: em direção à essencialidade ambiental

Com base nas considerações feitas anteriormente, entende-se que a imposição constitucional da seletividade socioambiental do IPI confere grande suporte à própria a noção de dignidade da pessoa humana, princípio contido no artigo 1º, III da CRFB/1988 e fundamento da nossa República.

A importância do respeito ao princípio da dignidade da pessoa humana reside no fato de que tal princípio embasa a necessidade de tutela das necessidades sociais, sendo fundamento e razão de ser para o critério da essencialidade na aplicação da seletividade do IPI.

Humberto Ávila considera que ser essencial significa dizer que algo é de importância decisiva. A essencialidade só pode ser vista na perspectiva da garantia e do desenvolvimento das decisões valorativas constitucionais, isto é, aquilo que for essencial para a dignidade humana, para a vida ou para a saúde do homem.¹⁷¹

Para Aliomar Baleeiro:

[...] a palavra essencialidade refere-se à adequação do produto à vida do maior número de habitantes do país. As mercadorias essenciais à existência civilizada deles devem ser tratadas mais suavemente ao passo que as maiores alíquotas devem ser reservadas aos produtos de consumo restrito, isto é, o supérfluo das classes de maior poder aquisitivo. Geralmente são os artigos mais raros e, por isso, mais caros.¹⁷²

Assim, se um produto é essencial, sobre ele deverá pairar obrigatoriamente o manto da seletividade, motivo pelo qual a seletividade e a essencialidade devem ser analisadas de maneira conjunta a fatos concretos, dentro da lógica de unidade constitucional.

Na lição de J.J. Gomes Canotilho:

o princípio da unidade da Constituição ganha relevo autônomo como princípio interpretativo quando com ele se quer significar que o Direito Constitucional deve ser interpretado de forma a evitar contradições (antinomias, antagonismos) entre as suas normas e, sobretudo, entre os princípios jurídicos-políticos constitucionalmente estruturantes. Como

¹⁷¹ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 394.

¹⁷² BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 9ª ed. Rio de Janeiro, Forense, 1977. Apud CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 10ª ed. rev. ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2005, p. 362.

'ponto de orientação', 'guia de discussão' e 'factor hermenêutico de decisão' o princípio da unidade obriga o intérprete a considerar a Constituição na sua globalidade e procurar harmonizar os espaços de tensão (...) existentes entre as normas constitucionais a concretizar. Daí que o intérprete deva sempre considerar as normas constitucionais, não como normas isoladas e dispersas, mas sim como preceitos integrados num sistema interno unitário de normas e princípios.¹⁷³

Colhe-se da lição de Luís Roberto Barroso que:

o princípio da unidade da Constituição tem amplo curso na doutrina e na jurisprudência alemãs. Em julgado que Klaus Stern refere como primeira grande decisão do Tribunal Constitucional Federal, lavrou aquela Corte que 'uma disposição constitucional não pode ser considerada de forma isolada nem pode ser interpretada exclusivamente a partir de si mesma. Ela está em uma conexão de sentido com os demais preceitos da Constituição, a qual representa uma unidade interna. Invocando tal acórdão, Konrad Hesse assinalou que a relação e interdependência existentes entre os distintos elementos da Constituição exigem que se tenha sempre em conta o conjunto em que se situa a norma. (...) Em decisão posterior, o Tribunal Constitucional Federal alemão voltou a remarcar o princípio, conferindo-lhe, inclusive, distinção especial e primazia: 'o princípio mais importante de interpretação é o da unidade da Constituição enquanto unidade de um conjunto com sentido teleológico-lógico, já que a essência da Constituição consiste em ser uma ordem unitária da vida política e social da comunidade estatal.¹⁷⁴

Retomando o debate na seara do IPI, pela própria dicção do artigo 153, § 3º, I, da Constituição Federal de 1988, está explícito qual é o critério de seleção à incidência de tal imposto, qual seja, a essencialidade. Todavia, tal caráter explícito não representa ausência de dúvidas ao intérprete na tarefa de desvelamento dos contornos dessa essencialidade.

Para José Roberto Vieira sobre o artigo 153, § 3º, I, da CRFB de 1988:¹⁷⁵:

Não se discute que o sentido da norma constitucional é promover uma seleção dos produtos objeto das operações que serão atingidas pelo imposto, utilizando a ideia de essencialidade como critério de seleção, para graduar a intensidade do tributo. O que se pode discutir são os parâmetros de aferição da essencialidade, a respeito dos quais, em termos expressos, calou-se o Estatuto Máximo.

¹⁷³ CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito constitucional**. 5ª ed. Coimbra: Almedina, 1991, pág. 162.

¹⁷⁴ BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da Constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora**. São Paulo, Saraiva, 1999. p. 182.

¹⁷⁵ VIEIRA, José Roberto. Imposto sobre Produtos Industrializados: Uma Águia Garciamarquiana entre os Tributos. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; ZILVETI, Fernando Aurélio; MOSQUERA, Roberto Quiroga. (Org.). **Tributação das Empresas: Curso de Especialização**. 1ª Edição. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 193.

A ausência de critérios expressos na CRFB de 1988 para que se possa parametrizar a noção de essencialidade traz um grande desafio em contextualizar tal aferição. Tal desafio já se inicia com a consideração de Paulo Roberto Cabral Nogueira, para quem “o conceito de essencialidade é indeterminado”¹⁷⁶, o que torna a tarefa ainda mais difícil.

Para Nicola Abbagnano, o vocábulo essencial tem o significado mais comum e genérico de “importante”¹⁷⁷. De Plácido e Silva afirma que, por essencial, “...entende-se tudo que é indispensável, fundamental para a constituição de uma coisa, desde que sem a satisfação do que se exige, esta mesma coisa não se constitui em essência, isto é, não se produz o que se quer que ela seja”.¹⁷⁸

As concepções anteriormente citadas foram também identificadas por Henry Tilbery, entretanto, o doutor em direito pela Universidade de Praga fez questão de especificar que o sentido que interessa ao contexto tributário é o que toma a essencialidade como sinônimo de necessidade ou indispensabilidade.¹⁷⁹

Assim, tem-se que a noção de essencialidade, derivada do latim *essentialis*, está visceralmente ligada à de indispensabilidade ou, ainda, à de fundamentalidade, sendo cabível a partir de agora explorar os contornos jurídicos da essencialidade.

Para José Roberto Vieira, é na própria Constituição que se deve buscar o caminho para encontrar o que se entende por essencial. Para o autor, a ausência de critérios expressos na CRFB de 1988 para que se possa parametrizar a noção de essencialidade não equivale ao do contexto constitucional, ao assim lecionar:

Não há outro caminho senão o de lançar-se a uma interpretação sistemática, que percorra, além da explicitude textual, também e especialmente a implicitude contextual, em busca daqueles parâmetros. Se, de um lado, é verdade que não dispomos de nenhuma regra de ouro, clara e unívoca a respeito, como avisa Ricardo Lobo Torres; de outro, não nos parece razoável nem procedente afirmar, como o faz esses mesmo jurista, que “não há indicações, no direito positivo, de critérios específicos para graduar a necessidade social dos produtos industrializados.” Elas existem, e nós as

¹⁷⁶ NOGUEIRA, Paulo Roberto Cabral. **Do imposto sobre produtos industrializados**. São Paulo: Saraiva, 1981. P. 82.

¹⁷⁷ ABBAGNANO, Nicola. **Dicionário de filosofia**. 4ª Edição. São Paulo: Martins Fontes, 2000. P. 363.

¹⁷⁸ SILVA, De Plácido e; SLAIBI FILHO, Nagib; ALVES, Geraldo Magela. **Vocabulário jurídico**. 17ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 2000. P. 319.

¹⁷⁹ TILBERY, Henry. **O conceito de essencialidade como critério de tributação**. Direito tributário atual, São Paulo: Resenha Tributária, v.10, 1990, p. 2972.

identificamos, assim como José Eduardo Soares de Melo, a partir do artigo 7º, IV, do Código Maior, que, entre os direitos dos trabalhadores, consagra o do salário mínimo ... capaz de atender a suas necessidades vitais básicas e às de sua família com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social...¹⁸⁰

Vê-se, portanto, que a tributação pelo IPI deve ser atenuada em função do grau de essencialidade que o produto apresentar para o atendimento das necessidades humanas básicas, as quais também merecem consideração. Para tanto, importante considerar o registro supra acerca do mínimo vital (Artigo 7º, IV, da CRFB de 1988), assim tido como “necessidades vitais básicas”, obviamente essenciais.

É bem verdade que, para fins de aplicar-se a seletividade do IPI por conta da essencialidade do produto, não são somente essas as necessidades essenciais. Entretanto, a tarefa de explorar ainda mais a noção de essencialidade esbarra na ausência de orientações literais no texto constitucional, pelo que se convida a observar-se as lições de Henry Tilbery:

Realmente, com exceção dos “bens indispensáveis por natureza”, como tais, universalmente admitidos, alimentação, além de necessidades básicas de vestuário, moradia, tratamento médico e artigos de higiene, as demais tentativas para classificar as mercadorias em função da urgência da satisfação das necessidades ou desejos, carecem de marcos claramente visíveis, que possam orientar o traçado da linha divisória.¹⁸¹

A Constituição da República de 1988 estabelece, em outros dispositivos, outros produtos, mercadorias e serviços constitucionalmente considerados essenciais, como, por exemplo, as referências aos serviços de telecomunicações, de radiodifusão sonora, de sons e imagens e de energia elétrica (artigo 21 e 22); ao meio ambiente – itens que auxiliem no combate à poluição, na preservação das florestas, da fauna e da flora (artigos 23, inciso VI e 170, inciso VI); ao gás natural, o petróleo e seus derivados, os combustíveis e os minerais (artigos 155, § 3º e 177).

De grande relevância, ainda, as prescrições do artigo 255 da Constituição da República de 1988:

¹⁸⁰ VIEIRA, José Roberto. Imposto sobre Produtos Industrializados: Uma Águia Garciamarquiana entre os Tributos. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; ZILVETI, Fernando Aurélio; MOSQUERA, Roberto Quiroga. (Org.). **Tributação das Empresas**: Curso de Especialização. 1ª Edição. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 194.

¹⁸¹ TILBERY, Henry. **O conceito de essencialidade como critério de tributação**. Direito tributário atual, São Paulo: Resenha Tributária, v.10, 1990, p. 3001.

Art. 225. Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações.

O artigo destacado acima estabelece, para todos, o direito fundamental à higidez do meio ambiente. E, em razão disso, todos os produtos que guardem alguma relação com a proteção ambiental podem ser considerados essenciais. É essa a razão pela qual se entende correta a visão de Eduardo Domingos Bottallo¹⁸², segundo o qual:

...pode-se assentar, como verdadeiro imperativo constitucional, que produtos industriais afinados com a proteção do meio ambiente – equipamentos, máquinas, bens de consumo – devem ser tributados minimamente, ou mesmo, não tributados pelo IPI. É o caso, pois, de colocar sob salvaguarda da seletividade os produtos que poderíamos denominar de “ecologicamente corretos”, como os fabricados com matérias-primas biodegradáveis, os que não ofereçam riscos à camada de ozônio ou que resultem da reciclagem responsável de resíduos industriais, dejetos e semelhantes.

Desta forma, mantendo-se em linha de raciocínio que a seletividade do IPI pode considerar não somente a natureza do produto, mas também sua finalidade específica, defende-se neste trabalho que seletividade do IPI poderá ser aplicada em casos nos quais se vise a proteção à higidez do meio ambiente, em pleno respeito à regra da parte final do artigo 4º, *caput*, do Decreto-lei 1.199/1971 que permite ao Poder Executivo, com relação ao IPI, reduzir e/ou majorar alíquotas ou alterar sua base de cálculo, sempre que necessário atingir os objetivos da política econômica governamental, mantida a seletividade em função da essencialidade do produto, ou, ainda, para corrigir distorções.

Não se desconsidera que existem entendimentos de que a diferenciação de alíquotas do IPI com base em critérios ambientais representaria violação à técnica constitucional da seletividade, uma vez que esta deveria apoiar-se exclusivamente na essencialidade do produto, de modo que, avançando-se sobre este limite, configurar-se-ia violação ao princípio da capacidade contributiva.

Fernando Gonçalves defende este entendimento restritivo, afirmando que em tais casos:

¹⁸² BOTTALLO, Eduardo Domingos. **IPI**: princípios e estrutura. São Paulo: Dialética, 2009. p. 55

a inconstitucionalidade é decorrente da não observância do critério de seleção admitido constitucionalmente para o tributo federal, pois nos termos estabelecidos pelo Princípio da Seletividade, apenas poder-se-á ser admitida quando o motivo de discriminação entre produtos for a diferença de essencialidade, quer para fins extrafiscais, que regem preponderantemente os objetivos tributários relacionados ao imposto, que para objetivos fiscais quando o Governo Federal implementa política com fins arrecadatórios.¹⁸³

A partir do exposto até então, é crucial que se analise o significado e o alcance do conceito de essencialidade constante da ordem constitucional de que o IPI será seletivo em função da essencialidade do produto. Impõe-se debater se deve ser considerada a essencialidade do produto exclusivamente quanto ao seu consumo, ou ainda se deve atentar também à preservação ambiental e aos danos ambientais que podem ser gerados.

Há corrente doutrinária que vislumbra mais razoável a interpretação da essencialidade do IPI considerando a integralidade do texto constitucional, de maneira sistemática, a começar pelo artigo 5º, inciso LXXIII, que alçou o meio ambiente à condição de direito fundamental.

Na lição de Maria de Fátima Ribeiro e Jussara Assis Borges Nasser Ferreira, ao analisarem que a Constituição da República de 1988 não arrola entre os tributos previstos no Sistema Tributário Nacional qualquer forma de tributação mais expressiva sobre atividades destruidoras do meio ambiente ou agressivas aos recursos naturais não renováveis; constatam, por outro lado, que há tributos cuja hipótese de incidência poderia valorizar atividades econômicas sustentáveis:

[...] alguns tributos têm incidência aleatória sobre situações que podem ensejar o desenvolvimento de atividades econômicas com consequências ambientais. Desta forma, a seletividade de alíquotas nos tributos sobre circulação, produção e consumo deveria ser não somente em função de sua essencialidade, mas, também, em consonância com os artigos ambientalistas referidos (artigos 5º, LXXIII; 170 e 225 da Constituição Federal), em razão da degradação do meio ambiente, retirada de recursos não renováveis ou mesmo do tempo de duração do produto.¹⁸⁴

¹⁸³ GONÇALVES, Fernando Dantas Casillo. IPI – Inconstitucionalidades das alíquotas diferenciadas para os produtos fabricados com material plástico – extrafiscalidade limitada – impacto ambiental não pode ser admitido como critério de seleção. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). **IPI: Aspectos Jurídicos Relevantes**. São Paulo: Quartier Latin, 2003. P. 91-92.

¹⁸⁴ RIBEIRO, Maria de Fátima; FERREIRA, Jussara S. Assis Borges Nasser. O papel do Estado no desenvolvimento econômico sustentável: reflexões sobre a tributação ambiental como instrumento de políticas públicas. In: TÔRRES, Heleno Taveira. (Org.) **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 665

É o que se extrai das considerações de Ricardo Lobo Torres:

A TIPI, ao estruturar a escala de valoração da essencialidade dos bens, resulta sempre do trabalho discricionário do legislador. Não há indicações, no direito positivo, de critérios específicos para graduar a necessidade social dos produtos industrializados. Sendo o subprincípio da seletividade em função da essencialidade vinculado ao princípio maior da capacidade contributiva, que por seu turno, se subordina à ideia de justiça distributiva, segue-se que a sua concretização na norma jurídica se faz mediante critérios jurídicos e éticos do legislador, que lhe abrem a possibilidade de valorar dados políticos e econômicos da conjuntura social. Em suma, não existe nenhuma 'regra de ouro', clara e unívoca, aplicável à justiça tributária em matéria de imposto sobre o consumo.

.....
O legislador tem ampla possibilidade de procurar a norma justa para fazer atuar o princípio da seletividade segundo a essencialidade. Mas encontra limitações nos direitos fundamentais e no próprio princípio de capacidade contributiva que governa a incidência tributária, sintetizados na igualdade fiscal.

.....
De modo que a discricionariedade legislativa na determinação da seletividade em função da essencialidade do produto encontra dois óbices de natureza constitucional:

- a) não poderá introduzir incidência regressiva, tributando por alíquotas maiores os produtos mais necessários ou consumo coletivo;
- b) não poderá discriminar entre produtos iguais com base em critério desvinculado da essencialidade do consumo.¹⁸⁵

Por outro lado, muitas são as vozes que apontam para a necessidade de que se desenvolva uma nova visão da forma como é tratado o conceito de essencialidade, considerando-se a integralidade do texto constitucional de maneira sistemática, como observam José Marcos Domingues de Oliveira e Paulo Henrique do Amaral, quando tratam do tema “tributação ambiental”. José Marcos Domingues de Oliveira observa ser possível a adaptação dos tributos já existentes a uma finalidade preservacionista, mediante o uso da criatividade. Veja-se:

[...] Com criatividade, é possível adaptar os tributos conhecidos à finalidade preservacionista, em que o poluidor é levado a não poluir ou a reduzir a poluição para não ser tributado ou ter sua carga tributária reduzida e o não poluidor é isentado.¹⁸⁶

¹⁸⁵ TORRES, Ricardo Lobo. O IPI e o princípio da seletividade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 18, mar/1997, p. 98-99.

¹⁸⁶ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Direito Tributário e Meio Ambiente*. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2007. p. 72.

Paulo Henrique do Amaral defende que se faça uma interpretação sistemática das previsões contidas nos artigos 225¹⁸⁷ e 170, VI¹⁸⁸ da CRFB de 1988, a qual teria o condão de dar efetividade ao princípio do direito coletivo ao meio ambiente equilibrado, ampliando-se assim o conceito de seletividade do IPI ainda calcado em bases de essencialidade para o consumo humano. No seu correto entendimento, tal ampliação de conceito abarca a sustentabilidade, evoluindo para uma essencialidade ambiental.

No entanto, nossa Constituição Federal não previu, expressamente, a possibilidade de utilizar os tributos na defesa do meio ambiente, não querendo isto dizer que a tributação ambiental esteja afastada ou proibida em nosso país. A Carta Magna consagra o princípio da solidariedade (artigo 3º, I), princípio do poluidor-pagador (artigo 225, §3º), atribui a proteção ambiental à qualidade de princípio da ordem econômica (artigo 170, VI), além de colocar a tutela ao meio ambiente como um dos pilares da ordem social (artigo 225). Logo, interpretando sistematicamente a Constituição brasileira, chegar-se-á à conclusão que a tributação desempenhará excelente papel na realização de seus objetivos constitucionais, por exemplo, a proteção do meio ambiente.¹⁸⁹

O inciso VI do artigo 170 da CRFB de 1988 teve sua redação alterada pela Emenda Constitucional nº 42/2003 de maneira a fazer constar, expressamente, que o princípio da defesa do meio ambiente, fundamento da ordem econômica, poderá ser fazer valer inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação.

Tais preceitos constitucionais, dada a amplitude dos mesmos, possuem o condão de influenciar todo o ordenamento jurídico e ainda nortear a elaboração de políticas econômicas e tributárias.

Regina Helena Costa defende a posição de que a seletividade em função da essencialidade do produto é de uso obrigatório, o que determina a modulação da tributação em maior ou menor intensidade, conforme se trate de produto necessário,

¹⁸⁷ Art. 225 da CRFB/1988. Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações.

¹⁸⁸ Art. 170 da CRFB/1988. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação

¹⁸⁹ AMARAL, Paulo Henrique do. **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007. p. 65

útil, supérfluo ou nocivo, permitindo, assim, a adoção de alíquota mais gravosa para as operações com produtos industrializados tóxicos ou poluentes.¹⁹⁰

Para Eduardo Domingos Bottallo:

A consideração da seletividade do IPI é normalmente associada à ideia de atendimento de necessidades humanas, como alimentação, vestuário, medicamentos, habitação, etc., as quais podem variar em função do tempo e do lugar.

Mas não é nisso que se esgota o alcance do princípio.

Nessa linha, área bastante propícia a revelar sua importância, nos dias que correm, é a que poderíamos denominar de tributação ecológica.

Com efeitos, a Constituição declara que todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, cabendo ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações.

Ora, à luz desta determinação, mostra-se claro que tudo quanto, no campo da produção industrial de bens, estiver relacionado com os seus propósitos, haverá de merecer o beneplácito da regre da seletividade.¹⁹¹

Das lições supra transcritas, tem-se como imperativo constitucional a adoção de uma tributação pelo IPI mais elevada aos produtos não afinados com a proteção ao meio ambiente, colocando-se sob salvaguarda da seletividade do IPI aqueles orientados à essencialidade ambiental.

A própria noção e essencialidade, por sua vez, é de difícil definição, a começar porque a questão daquilo que é essencial se faz presente em diversos aspectos de nossas vidas.

Regiane Binhara Esturilio trata da essencialidade lembrando um estudo do campo da Psicologia feito por Abraham Maslow, que desenvolveu a teoria das necessidades humanas, organizando estas em cinco extratos que formam uma pirâmide cuja base representa as necessidades mais básicas (fisiológicas) e o topo aponta as mais elevadas (autorrealização). Nessa pirâmide, a satisfação das necessidades de um nível leva imediatamente o indivíduo a procurar sanar as necessidades do nível imediatamente acima. Mas em cada nível há também necessidades básicas, essenciais.¹⁹²

Mais adiante observa que:

¹⁹⁰ COSTA, Regina Helena. Apontamentos sobre a tributação ambiental no Brasil. In: TORRES, Heleno Taveira (Org.). **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 235.

¹⁹¹ BOTTALLO, Eduardo Domingos. **IPI: princípios e estrutura**. São Paulo: Dialética, 2009. p. 54.

¹⁹² ESTURILIO, Regiane Binhara. **A seletividade no IPI e no ICMS**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 129.

[...] conforme a sua natureza e/ou finalidade, o produto, mercadoria e/ou serviço atende necessidades individuais, mas também coletivas, pelo que a essencialidade é critério de aplicação individual, mas também coletivo, e o ponto de partida para atribuir a um produto, mercadoria e/ou serviço a qualidade de essencial é a verificação no tempo e no lugar considerados, de seu caráter indispensável, da impossibilidade de sua privação, individual ou coletiva, sob pena de não ser possível promover a vida saudável e digna.¹⁹³

Nessa mesma linha, concorda Paulo Henrique do Amaral que atualmente os produtos, mercadorias e serviços essenciais não são mais tão somente aqueles bens vitais à existência humana, sendo considerados nesta categoria também aqueles necessários a uma vida digna, com qualidade de vida e bem estar. Assim, o conceito de essencialidade deve ser interpretado segundo todos os princípios constitucionais: direito à vida, liberdade, dignidade da pessoa humana, justiça social, promoção do bem de todos, segurança, defesa do meio ambiente, dentre outros. Depreende-se, então, que a sadia qualidade de vida associada ao meio ambiente ecologicamente equilibrado configura-se bem essencial e necessário para toda a coletividade e para o desenvolvimento do bem estar individual e coletivo.¹⁹⁴

Neste momento, traz-se para registro importante consideração de André Folloni¹⁹⁵:

Problemas ambientais, por exemplo, demandam solução integrada na economia, na política, no direito, na biologia, na ecologia, na ética etc. O direito tributário ambiental sugere ser possível, também aos tributaristas, contribuírem para pensar soluções. Mas isso implica que o pensamento justributarista dialogue com outros saberes, e não se feche em si mesmo, como tem feito desde que o fantasma do direito tributário invertebrado precisou ser extirpado pela redução do tributário ao jurídico-normativo existente. Essa necessidade de diálogo e integração, no entanto, e como visto, não implica confusão e fim das delimitações conceituais entre economia, política, direito, biologia, ecologia e ética. Ao contrário: é precisamente porque estão separados que podem dialogar.

A partir da ponderação, afirma-se que o instrumental tributário pátrio tem, no IPI, um mecanismo de intervenção na economia com vasto potencial para induzir

¹⁹³ ESTURILIO, Regiane Binhara. **A seletividade no IPI e no ICMS**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. P. 128.

¹⁹⁴ AMARAL, Paulo Henrique do. **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007. P. 109.

¹⁹⁵ FOLLONI, André. **Ciência do direito tributário no Brasil: crítica e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 345.

comportamentos de agentes econômicos em função da extrafiscalidade que reside no Princípio da Seletividade de tal imposto. Além de ser usado para a consecução de objetivos de políticas econômicas, o IPI também pode ter suas alíquotas estipuladas de maneira a estimular o consumo de produtos sustentáveis, certamente essenciais a teor do contexto constitucional.

A interpretação do conceito de essencialidade, que instrumentaliza a extrafiscalidade do IPI deve ser feita de maneira a considerar as necessidades humanas para uma existência digna, cujas garantias se encontram previstas em diversos dispositivos constitucionais. A essencialidade é um conceito dinâmico, cujo conteúdo varia ao longo do tempo e lugar, devendo contemplar não apenas o consumo individual, mas também o consumo coletivo.

A interpretação sistemática do texto constitucional leva à necessidade de considerar todos os seus princípios fundantes, dentre os quais estão a livre iniciativa e a ordem econômica, que tem por fim assegurar uma existência digna a todos e apresenta por princípio a defesa do meio ambiente, cujo teor do artigo 170, VI da CRFB/1988 determinou expressamente a possibilidade de tratamento conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação, o que ser caracteriza como uma “seletividade ambiental”¹⁹⁶.

Desse modo, a estipulação das alíquotas do IPI deve considerar a essencialidade em razão do consumo não apenas individual, mas também coletivo de bens, de acordo com os padrões de qualidade de vida vigentes, mas sem deixar de levar em conta o impacto ambiental causado pelos produtos, seja na sua fase de produção, durante o seu consumo, e também no seu descarte.

¹⁹⁶ ORLANDO, Breno Ladeira Kingma; GUDINO, Daniel Mariz. Instrumentos tributários e financeiros utilizados no Brasil para a proteção do meio ambiente: uma análise crítica. In: ORLANDO, Bruno Madeira et al. (Coord.). **Direito tributário ambiental**. Rio de Janeiro: Lumen Júris, 2009. P 85.

3.3) Possibilidade de controle judicial do princípio da seletividade do IPI

Para Roque Antônio Carrazza e Eduardo Domingo Bottallo¹⁹⁷, embora haja certa margem de liberdade para o legislativo tornar o imposto seletivo em função da essencialidade dos produtos industrializados, estas expressões possuem um conteúdo mínimo, que permite que se afira se o princípio em tela foi, ou não, observado, em cada caso concreto.

Portanto, se for dispensado um tratamento mais brando à comercialização de um produto suntuário do que à de outro mais essencial, nada impede que o contribuinte lesado pleiteie e obtenha a tutela judicial.

Também quando o executivo se vale arbitrariamente da faculdade que lhe é dada pelo artigo 153, §1º da CRFB de 1988 e, ao assim proceder, desconsidera o princípio da seletividade do IPI, o judiciário, uma vez acionado, tem o poder/dever de corrigir o desvio. Com efeito, o Poder Judiciário, em função do princípio da universalidade da jurisdição (artigo 5º, XXXV, da CRFB de 1988) está tão autorizado quanto o legislativo e executivo a investigar o alcance da expressão “essencialidade dos produtos industrializados.”

A adesão ao entendimento de que é plenamente possível o controle judicial da aplicação do Princípio da Seletividade das alíquotas do IPI também encontra guarida na obra de Regiane Binhara Esturilio¹⁹⁸:

Não somente não há impedimento como há dever do Poder Judiciário analisar essas questões e se pronunciar, pois é pela intervenção do Estado, do qual o Judiciário é integrante, que se busca a preservação de ditames constitucionais, no momento e no local considerados.

Nos autos do Processo nº 0023445-69.2008.404.7000/PR (Apelação Cível), julgado no âmbito do Tribunal Regional da 4ª Região, colhe-se importante consideração que vai ao encontro do entendimento ora defendido sobre a possibilidade de controle

¹⁹⁷ CARRAZZA, Roque Antônio e BOTTALLO, Eduardo Domingos. **IPI, seletividade e alteração de alíquotas**. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 159, dez/2008, p. 109.

¹⁹⁸ ESTURILIO, Regiane Binhara. **A seletividade no IPI e no ICMS**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. P. 157.

pelo Poder Judiciário na aplicação do princípio da seletividade do IPI. Assim está registrado na ementa:

A objetivação do critério de tributação IPI, traduzido pela essencialidade, envolve a valoração do que é indispensável e necessário à vida humana, mensurado por fatores que variam no tempo e no espaço, conforme a evolução e os padrões de exigência da sociedade. Esse juízo de valor está implícito, tanto na atividade legislativa, ao dispor sobre as condições e limites para a fixação de alíquotas, quanto na atividade do Executivo, ao alterar as alíquotas do IPI, segundo as determinações legais, cumprindo ao Judiciário reconhecer sua adequação ou não aos ditames constitucionais. O argumento de que há amplo campo para a discricionariedade do legislador, sendo vedado exercer o controle jurisdicional sobre atos de conteúdo político, implica negação ao princípio constitucional da seletividade, cuja tutela compete precipuamente ao Poder Judiciário.

Ainda sobre o assunto, registre-se que o Ministério Público Federal, no Parecer nº 8079 exarado nos autos do RE 606.314 / PE, firmou a orientação de que não é dado ao Poder Judiciário estabelecer a alíquota que entenda adequada ao princípio da seletividade em função da essencialidade do produto, ainda que por juízo de comparação das alíquotas atribuídas a cada produto pela TIPI, sob pena de atuar como legislador positivo ou adentrar em campo de política fiscal. É que a norma do art. 153, § 3º, I, da CRFB é dirigida ao legislador ordinário e ao Poder Executivo, este último, por força do disposto no § 1º do art. 153 da CRFB e no art. 4º do DL 1.199/71, que, ao estipular as alíquotas do IPI, não poderá desconsiderá-la ou inverter a lógica do princípio nela insculpido.

Assim, o efeito decorrente do reconhecimento, pelo Poder Judiciário, da inobservância da norma cogente do art. 153, § 3º, I, da CRFB, em relação a alíquota atribuída a um determinado produto industrializado, limitar-se-á a sua extirpação do ordenamento jurídico em razão de inconstitucionalidade, o que resultará, em última análise, em desoneração tributária do produto, vez que a norma tributária carecerá de elemento essencial do aspecto quantitativo – a alíquota –, de modo que a incidência tributária não estará apta a gerar uma obrigação de conteúdo econômico.¹⁹⁹

Conforme supra exposto, não se defende que o Judiciário deva legislar no lugar do Legislativo ou aplicar, ele próprio, no lugar do Executivo, o disposto no artigo

¹⁹⁹ CONTI, José Maurício. **Sistema constitucional tributário interpretado pelos tribunais**. São Paulo: Oliveira Mendes, 1997, p. 166.

153, §1º da CRFB de 1988, mas sim que deve averiguar se os critérios adotados por estes poderes constituídos foram adequados e racionais, conforme contexto constitucional. Assim, caso o Judiciário conclua pelo desrespeito ao critério da essencialidade, poderá afastar do ordenamento jurídico a previsão que leve a uma tributação inadequada por meio do IPI.

Sacha Calmon Navarro Coelho leciona no mesmo sentido:

[...] o conceito de mercadoria supérflua não fica ao alvedrio exclusivo do legislador. Adotada que seja a seletividade, tem o contribuinte o direito de provocar o Judiciário para que declare, à luz de critérios técnicos e dos aspectos sociais da Nação, se esta ou aquela mercadoria é supérflua. Assim, o automóvel, em si, não é bem supérfluo, embora um carro Mercedes possa sê-lo. Do mesmo modo, feijão é gênero de primeira necessidade, e caviar é supérfluo.²⁰⁰

O princípio da seletividade do IPI exige que as operações jurídicas praticadas com produtos essenciais e, para o presente trabalho, ambientalmente essenciais, recebam tratamento tributário favorecido, cabendo ao Poder Judiciário, sempre que provocado, controlar o cumprimento do disposto no artigo 153, §3º, I da CRFB e 1988.

²⁰⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à constituição de 1988: sistema tributário**. 2ª Edição. Forense: Rio de Janeiro, 1990. P. 238.

3.4) Capacidade contributiva e a tributação ambiental

Os itens “3.1” e “3.2” pretenderam mostrar que a relação da seletividade com a essencialidade passa pela vinculação de causa e efeito, onde a causa é tida como a efetiva essencialidade de algo e o efeito, por sua vez, diz respeito à própria a seletividade.

Uma das intenções do que foi exposto até agora é evidenciar o entendimento de que seletividade não é sinônimo de essencialidade, pelo que ser essencial é ser indispensável ou necessário, e, com isso, fazer jus ao ato de ser selecionado, separado, escolhido, qualificado, eleito.

Por tal razão, a seletividade confere aos tributos, especialmente ao IPI que nos interessa, uma finalidade extrafiscal à medida que serve de instrumento para a intervenção estatal no domínio econômico e social. Nas palavras de Sacha Calmon Navarro Coelho, "a extrafiscalidade se caracteriza justamente pelo uso e manejo dos tributos, com a finalidade de atingir alvos diferentes da simples arrecadação de dinheiro".²⁰¹

Analisar a previsão constitucional do princípio da seletividade do IPI passa pela análise deste princípio em conjunto com as bases constitucionais da essencialidade e da capacidade contributiva. E a afirmação anterior se justifica no fato de a seletividade levar em consideração a essencialidade das mercadorias sobre as quais o IPI incide, beneficiando, em consequência, aqueles que possuem menor capacidade econômica. Tal expediente acaba por reforçar a busca pela igualdade material, cláusula constitucional pétreia.

Em que pese a existência de posicionamento contrário à aplicação do princípio da capacidade contributiva aos impostos indiretos²⁰², em razão da figura do

²⁰¹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 8ª ed, Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 89.

²⁰² Roque Antônio Carrazza aduz que “impostos há, porém, que, por sua natureza, não permitem que se atenda ao princípio da capacidade contributiva. É o caso do ICMS, que, positivamente, com ele não se coaduna. De fato, a carga econômica deste imposto é repassada para o preço da mercadoria. Quem a suporta não é o contribuinte (o comerciante, o industrial ou o produtor que praticou a operação mercantil), mas o consumidor final da mercadoria. Este, ao adquiri-la, vê repassada, no preço, a carga econômica do ICMS. Ora, tal carga é idêntica para todos os consumidores finais, sejam eles ricos ou pobres. Exemplificando, se um milionário e um mendigo comprarem, cada um para si, um maço de cigarros, da mesma marca, suportarão a mesma carga econômica do imposto. Vemos, portanto, que não é da índole do ICMS ser graduado de acordo com a capacidade econômica dos contribuintes. Nem dos impostos que,

contribuinte de fato destes tributos, por conta no nosso sistema de arrecadação tributária estar concentrado no consumo, a carga tributária incidente sobre determinado produto é repassada ao consumidor final, o que reforça a importância de se analisar os reflexos sociais de determinado tributo em função de capacidade contributiva do contribuinte.

Sacha Calmon Navarro Coelho, explica que a capacidade contributiva é a possibilidade econômica de pagar tributos. Ela é subjetiva quando leva em conta a pessoa, e é objetiva quando toma em consideração manifestações objetivas das pessoas.²⁰³

Nessa mesma linha, o professor Roque Antônio Carrazza explica que:

a capacidade contributiva à qual alude a Constituição e que a pessoa política é obrigada a levar em conta ao criar, legislativamente, os impostos de sua competência é objetiva, e não subjetiva. É objetiva porque se refere não às condições econômicas reais de cada contribuinte, individualmente considerado, mas às suas manifestações objetivas de riqueza (ter um imóvel, possuir um automóvel, ser proprietário de joias ou obras de arte, operar em Bolsa, praticar operações mercantis etc.).²⁰⁴

Assim, é possível defender a ideia de que a seletividade em função da essencialidade do produto foi desenhada ao contribuinte de fato, que paga o tributo, o que faz surgir um grande vínculo entre os ideais seletividade e capacidade contributiva. Se a determinação constitucional da seletividade do IPI é tornar mais acessível produtos de primeira necessidade a quem precisa deles, tal expediente é uma das facetas da capacidade contributiva e da dignidade da pessoa humana.

Quando se considera a essencialidade sob uma perspectiva individual, tem-se que a relação entre seletividade e capacidade contributiva objetiva o alcance do princípio da igualdade material, preconizado como cláusula pétrea pela Constituição. Assim, nesse contexto, a seletividade estaria no núcleo do princípio da igualdade como uma proteção do Estado ao ser humano pelo Direito Tributário.

No constitucionalismo brasileiro, o princípio da capacidade contributiva tem origem no art. 202 da Constituição Federal de 1946, que assim dispunha: “Os

como ele, são chamados, pela Ciência Econômica, de indiretos.” (CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 24ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p.103).

²⁰³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 8ª ed, Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 84.

²⁰⁴ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 24ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p.90.

tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte”.

No entanto, a Emenda Constitucional 18, de 1.12.1965, ao veicular a reforma tributária, excluiu o art. 202, da Constituição de 1946. A Constituição de 1967 e a Emenda Constitucional 1/1969 não abordaram o tema. O princípio da capacidade contributiva retorna, ao constitucionalismo pátrio, com a Constituição Federal de 1988, no § 1º, do art. 145.

De acordo com essa norma, os impostos serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultando à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitando os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Embora o princípio da capacidade contributiva esteja contido no art. 145, § 1º, da CRFB/88, este não é o único dispositivo que aborda o tema, no texto Constitucional. Regina Helena Costa assevera que:

A alusão constitucional à capacidade contributiva não se resume ao preceito contido em seu art. 145, § 1º. Diversos dispositivos do Texto Fundamental prestigiam tal ideia mediante outros institutos, como a vedação da utilização de tributo com efeito de confisco (art. 150, IV), a progressividade expressa do imposto de renda (art. 153, § 2º, I) e do IPTU (art. 156, § 1º, I), a seletividade de alíquotas e a não-cumulatividade do IPI e do ICMS (arts. 153, § 3º, I e II, e 155, § 2º, I e III), bem como a discriminação dos itens que devem ser considerados para a fixação do salário mínimo (art. 7º, IV).²⁰⁵

Vale lembrar, que o conceito da capacidade contributiva aplica-se, também, às pessoas jurídicas. O princípio da capacidade contributiva é suporte de vários outros, que dele são meros corolários.

A capacidade contributiva é princípio que serve de critério para a concretização dos direitos fundamentais, tais como: a igualdade, o direito de propriedade ou a vedação ao confisco. Nesse sentido, o princípio da capacidade contributiva tem por finalidade limitar o poder de tributar, assegurando assim, os direitos subjetivos do cidadão-contribuinte.²⁰⁶

²⁰⁵ COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 110.

²⁰⁶ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 685.

No que se refere ao momento em que se inicia a capacidade contributiva, Aliomar Baleeiro registra:

[...] a capacidade econômica somente se inicia após a dedução das despesas necessárias para a manutenção de uma existência digna para o contribuinte e sua família. Tais gastos pessoais obrigatórios (com alimentação, vestuário, moradia, saúde, dependentes, tendo em vista as relações familiares e pessoais do contribuinte, etc.) devem ser cobertos com rendimentos em sentido econômico – mesmo no caso dos tributos incidentes sobre o patrimônio e heranças e doações – que não estão disponíveis para o pagamento de impostos.²⁰⁷

O dispositivo constitucional que trata do princípio da capacidade contributiva diz que ele será observado “sempre que possível”, ou seja, admitindo, desta forma, que haverá situações em que ele não será observado. O mesmo dispositivo refere-se tão-somente aos “impostos”, promovendo assim, a exclusão das demais espécies tributárias, tais como taxas, contribuições, contribuições de melhoria e empréstimos compulsórios.

Ocorre que esse entendimento não é uníssono na doutrina e jurisprudência pátria. Parte da doutrina entende que o princípio da capacidade contributiva aplica-se, também, às demais espécies tributárias e não somente aos impostos. Esse ponto de vista é reforçado por uma concepção histórica, tendo em vista que a Carta de 1946 falava em tributos, e o constituinte de 1988 decidiu não repetir esse termo e utilizar outro, de menor alcance.²⁰⁸

Pode-se dizer que, sempre que for possível, os impostos terão o caráter pessoal, ou seja, a personalização dos impostos estará condicionada à situação individual do contribuinte em uma determinada hipótese de incidência.

Ao tratar sobre a noção de capacidade contributiva, Becker afirma que ela obriga o legislador a: "escolher para composição da hipótese de incidência da regra jurídica criadora do tributo, exclusivamente fatos que sejam signos presuntivos de renda ou capital".²⁰⁹

²⁰⁷ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 693.

²⁰⁸ GOLDSCHMIDT, Fábio Brun. **O Princípio do não-confisco no direito tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 164.

²⁰⁹ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 498.

Em outras palavras, o tributo deve ser suportado por quem tem capacidade contributiva. O princípio da capacidade contributiva é, na verdade, uma derivação do princípio maior da igualdade, ou seja, um subprincípio deste.²¹⁰

Aliomar Baleeiro afirma que a capacidade contributiva é um meio para se atingir a justiça tributária, quando enfatiza que:

Desde muitos séculos, pensadores e moralistas, à luz do Direito ou da religião, clamam unisonamente por impostos justos, sem que se acordem nos caracteres de tais tributos. Contemporaneamente, tende a tornar-se geral a crença de que a justiça tributária deve repousar na personalidade e na graduação dos tributos, segundo a capacidade econômica do contribuinte.²¹¹

A preservação do “mínimo existencial” é efeito do princípio da capacidade contributiva. Para Regina Helena Costa, a capacidade contributiva só pode ser considerada existente quando estiver presente alguma riqueza acima do “mínimo existencial” – conceito, este, que varia no tempo e no espaço.²¹²

Para Fernando Steinbruch:

O princípio da capacidade contributiva tem por finalidade mensurar o *quantum* da riqueza do contribuinte que poderá ser absorvida pelo Estado, em forma de tributo, sem, contudo, ocorrer o excesso na tributação o que, por sua vez, geraria o efeito de confisco. No entanto, necessário se faz reconhecer que existe uma certa dificuldade em se verificar o efeito confiscatório a partir do princípio capacidade contributiva, pois não é tarefa fácil medir as condições econômicas de todos os contribuintes, diante de uma mesma situação.²¹³

O princípio da igualdade guarda uma estreita relação com o princípio da capacidade contributiva, mas com ele não deve ser confundido. Existindo uma mesma capacidade contributiva com respeito a uma determinada manifestação de riqueza, o imposto deverá ser estabelecido em iguais termos para todos os contribuintes. A capacidade contributiva é um critério de aplicação da igualdade. No entanto, apesar da vinculação entre o princípio da isonomia tributária e o princípio da capacidade contributiva, aquele não fica reduzido ao segundo.

²¹⁰ COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 107.

²¹¹ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 688.

²¹² COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 108.

²¹³ STEINBRUCH, Fernando. **O princípio do não-confisco no direito tributário brasileiro**. 2008. 113 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Luterana do Brasil (ULBRA), Canoas. 2008. p. 63

Humberto Ávila afirma que:

[...] o princípio da igualdade é mais amplo do que o princípio de capacidade contributiva. Este constitui a concretização setorial específica do princípio da igualdade, no caso das normas tributárias primariamente criadoras de encargos. O âmbito de aplicação do princípio da igualdade é, todavia, mais extenso que o do princípio da capacidade contributiva, porque o princípio da igualdade tanto se aplica para aquelas normas que têm por finalidade primária a criação de encargos (subtração de valores) quanto para aquelas que têm por finalidade primária a alteração de comportamentos. (afetação dos direitos de liberdade).²¹⁴

No caso da tributação ambiental, deve se entender que o princípio da igualdade permite uma carga tributária diferenciada, através de critérios orientados pela progressividade, pela seletividade e pela essencialidade ambiental, e não pela capacidade contributiva. Como explica Humberto Ávila, “O princípio da igualdade pode fundamentar a obrigatoriedade de comportamentos variados que não mantêm vinculação com a capacidade contributiva”.²¹⁵

A justiça tributária em matéria ambiental exige que o sujeito que mais contamina deva pagar mais. Nesse sentido, o ônus tributário deverá ser estabelecido de acordo com o nível de atuação desvirtuada de propósitos socioambientais. O princípio da igualdade manifesta-se nos tributos ambientais, por exemplo, através da aplicação de alíquotas progressivas e da aplicação da seletividade para distinguir entre produtos com incidência socioambiental negativa e produtos ecologicamente corretos. A tributação socioambiental, especialmente no que diz respeito à seletividade do IPI, conforme já traçado em capítulo anterior, não poderá ser estabelecida de forma arbitrária e desproporcional.

De fato, a conciliação entre a extrafiscalidade socioambiental e a capacidade contributiva é um tema polêmico que provoca sólido debate doutrinário.

No caso do ordenamento jurídico brasileiro, alguns autores, considerando a expressão “sempre que possível” utilizada pelo constituinte no artigo 145 da

²¹⁴ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**: de acordo com a emenda constitucional Nº. 51, de 14.02.2006. 2ª edição. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 364.

²¹⁵ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**: de acordo com a emenda constitucional Nº. 51, de 14.02.2006. 2ª edição. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 364.

Constituição brasileira, sustentam que o princípio da capacidade contributiva poderá ser excepcionado na tributação ambiental.²¹⁶

Parte da doutrina considera que a contradição que poderia existir entre esse princípio e os tributos ambientais é apenas aparente, uma vez que esses tributos oneram atividades que evidentemente denotam uma capacidade de produzir riqueza. Nesse sentido, consideram que a capacidade de poluir ou de usar recursos naturais em benefício de determinados interesses econômicos é um indício notório da existência de uma capacidade econômica.²¹⁷

Partidário dessa tese, Borrero Moro fala de uma renda potencial derivada da degradação ambiental. Para o autor “a força econômica que legitima o tributo não deriva da capacidade do sujeito de incidir no meio ambiente, e sim da manifestação das atividades econômicas que provocam a degradação ambiental”. Sustenta que o fato gerador destes tributos deve necessariamente tributar uma potencial manifestação de riqueza que se derive do aproveitamento dos bens naturais.²¹⁸

A teor das exposições feitas até agora neste estudo, entende-se que a seletividade do IPI orientada pela governança e essencialidade ambiental não pretende tributar um índice potencial de riqueza, uma vez que não está orientado pelo princípio da capacidade contributiva, que aparece apenas de forma indireta e reflexa.

No entanto, ainda que os tributos ambientais tenham uma finalidade extrafiscal, também poderão ter, ainda que subsidiariamente, um efeito arrecadatório

²¹⁶ Entres eles, Luciano Amaro ao referir-se ao tema indica que “ (...) “sempre que possível” - como diz a Constituição -, o imposto deve levar em consideração a capacidade econômica do contribuinte. A expressão “sempre que possível” cabe ressalva tanto para a personalização como para a capacidade contributiva. Dependendo das características de cada imposto, ou da necessidade de utilizar o imposto com finalidades extrafiscais, esses princípios podem ser excepcionados.” AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 6ª Ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2001, p. 134.

No mesmo sentido, Humberto Ávila explica que a citada expressão refere-se a: “ (...) sempre que a hipótese material de incidência permitir a consideração de elementos pessoais”. Quando a norma tributária referir-se a elementos pessoais do contribuinte, deve ser observada, até o fim, a personalidade na tributação. (...)”. Continua o autor dizendo que “O essencial é que a expressão não traduz uma permissão, mas um dever cujo significado depende da possibilidade, jurídica e ontológica, da graduação de acordo com a capacidade econômica do contribuinte. A expressão “sempre que possível” abre expressamente a possibilidade de instituição de tributos extrafiscais.” ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**: de acordo com a emenda constitucional Nº. 51, de 14.02.2006. 2ª edição. São Paulo: Saraiva, 2006 Op. cit., p. 367.

²¹⁷ BORRERO MORO, Cristóbal J. **La tributación ambiental en España**. Madrid: Editorial Tecnos S.A., 1999. p. 136.

²¹⁸ BORRERO MORO, Cristóbal J. **La tributación ambiental en España**. Madrid: Editorial Tecnos S.A., 1999. p. 96.

nos casos em que se configure o fato gerador. De modo que pode se afirmar que a capacidade contributiva²¹⁹ deverá ser refletida no tributo, uma vez que em caso se materializar o fato gerador do tributo socioambientalmente orientado, o contribuinte deverá possuir capacidade econômica para arcar com a carga tributária sem que seja afetado o mínimo existencial ou transgredido o princípio de não confisco.

Em outras palavras, em caso de produzida a atividade ou a conduta que pretende ser desestimulada, na cobrança do tributo deverá existir uma capacidade econômica que permita a cobrança do encargo. É nesse sentido que se pode afirmar que todos os tributos devem cumprir uma exigência mínima de capacidade contributiva. A respeito do tema, Bokobo Moiche explica que “a capacidade econômica não está na base do imposto ambiental, mas serve de critério de valoração para determinar o quantum do imposto”.²²⁰

Cláudia Dias Soares adverte que a capacidade econômica do sujeito não poderá ser esquecida na hora de determinar o cálculo do tributo, não só como limite máximo e mínimo da carga, mas também como “elemento auxiliar no cômputo do montante da obrigação de imposto sempre que tal se mostre relevante para a eficácia ambiental deste”.²²¹

No entanto, para Pedro Herrera Molina, a limitação ao princípio da capacidade contributiva deverá responder a critérios de proporcionalidade e deverá ser submetida a um tríplice controle²²², a partir das seguintes ponderações:

- (1) A avaliação da idoneidade do tributo ou dos elementos ambientais para alcançar o seu objetivo;
- (2) O controle de necessidade ou da lesão mínima. O legislador deverá determinar se não existem outras medidas igualmente eficazes e economicamente eficientes que permitam alcançar os mesmos objetivos ambientais com uma menor incidência sobre os direitos dos interessados; e

²¹⁹ Sugere-se a leitura de: VIEIRA, José Roberto. A Extrafiscalidade da Lei 12.715/2012 e a Capacidade Contributiva: A Convivência do Lobo e do Cordeiro?. **Revista de Direito Tributário** (São Paulo), v. 118, p. 22-26, 2013.

²²⁰ BOKOBO MOICHE, Susana. **Gravámenes e incentivos fiscales ambientales**. Madrid: Civitas Ediciones, 2000. p. 88.

²²¹ SOARES, Cláudia Alexandra Dias. **O Imposto ambiental. Direito Fiscal do Ambiente**. Portugal: Livraria Almedina- Coimbra. 2002. p. 43.

²²² MOLINA, Pedro Herrea. Derecho tributario ambiental. Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., 2000. p. 163 Apud PERALTA, Carlos E. **Extrafiscalidade e meio ambiente: O tributo como instrumento de proteção ambiental. Reflexões sobre a tributação ambiental no Brasil e na Costa Rica**. 2011. 304 f. Tese (Doutorado em Direito Público) - Programa de Pós-Graduação em Direito, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro, 2011. p. 158.

(3) O controle de proporcionalidade estrita. Os benefícios ambientais deverão ser ponderados com a lesão sofrida pelo princípio da capacidade contributiva.

Na tributação ambiental, o princípio da capacidade contributiva deve ser entendido como um pressuposto subjetivo, de forma que o contribuinte possua recursos econômicos que lhe permitam arcar com o ônus tributário sem que seja afetado o seu mínimo existencial nem sejam confiscados os seus bens²²³, caso contrário resta configurado o tributo com característica de sanção.

Não se desconsidera o fato de que há uma exigência mínima de capacidade contributiva em todo tributo, sustentada pelo texto constitucional, e, conseqüentemente, o tributo ambiental como qualquer outro deve respeitar o princípio da capacidade contributiva. Porém, quando se trata de tributação socioambiental, o que surge para debate e consideração é a intensidade da aplicação do princípio da capacidade contributiva.

A essencialidade socioambiental para fins de aplicação da seletividade do IPI não deve confrontar o princípio da capacidade contributiva. Ambos operam em planos diferentes, não são excludentes e sim complementares. A extrafiscalidade caracterizada na essencialidade socioambiental não pode legitimar a criação arbitrária de um tributo que não respeite o princípio de capacidade contributiva, sob pena de inconstitucionalidade.

²²³ GONÇALVES, Fábio Fraga. Releitura do Princípio da Capacidade Contributiva sob a ótica do Direito Tributário Ambiental. In: ORLANDO, Breno Ladeira Kingma et al. (Coordenadores). **Direito tributário ambiental**. Rio de Janeiro: Editora Lúmem Júris, 2006. p. 48.

CONCLUSÃO

O ordenamento jurídico pátrio confere ampla sustentação para que as espécies tributárias tenham motivação socioambiental e o presente estudo demonstra que, a partir de uma visão sistêmica do texto constitucional, o Princípio da Seletividade do IPI deve contemplar o meio ambiente como diretriz necessária para o critério “essencialidade” que motiva a carga principiológica em comento.

Demonstrada a existência de um direito fundamental à boa administração e governança, tem-se que a formulação de política tributária decorrente da administração orientada ao cidadão, para atingir o respeito aos objetivos e fundamentos da república, é o berço para a sustentação de uma seletividade do IPI orientada pelo ideal de governança apresentado.

Tendo em vista que a atividade do Fisco deve ir além da arrecadação de recursos, sendo capaz de incentivar condutas ambientalmente orientadas através de alíquotas progressivas, incentivos fiscais ou direcionamento de políticas públicas, propiciando uma adequação do desenvolvimento socioeconômico às necessidades ambientais, torna-se válida a tributação ambiental como um dos meios essenciais para tal expediente, havendo assim pleno respaldo à ideia de essencialidade ambiental para fins de aplicação do princípio da seletividade do IPI.

Denise Lucena Cavalcante vai mais além e defende que:

Diante desse contexto é que se defende a criação de uma Teoria Geral da Tributação Ambiental Transnacional com o objetivo de adequar os conceitos universais do direito ambiental às finanças públicas, viabilizando, assim, a elaboração de normas voltadas para as políticas públicas ambientais, principalmente, as referentes às atividades estatais regulatórias.²²⁴

A teor das lições e contextualização da governança, demonstrou-se que práticas de proteção ambiental podem ser perfeitamente atendidas mediante equilíbrio da carga tributária, com emprego de política pública e interpretação da constituição baseadas na preservação da sustentabilidade tributária.

²²⁴ CAVALCANTE, Denise Lucena. Reflexos sobre a tributação ambiental. **Revista Interesse Público**, ano 13, n. 68, jul./ago., 2011, Belo Horizonte: Fórum, p. 356-357.

Assim, a seletividade do IPI, que ganha vida com a definição de suas alíquotas, merece receber interpretação e aplicação orientadas por valores socioambientais, não havendo óbice ao controle judicial sobre a adequação da Tabela de Incidência do Imposto sobre a Produção Industrial – TIPI ao princípio da seletividade em função da essencialidade dos produtos, considerados os critérios e limitações extraídos do próprio texto constitucional no que diz respeito à operacionalização de tal princípio na instituição ou alteração de alíquotas do IPI por parte dos Poderes Legislativo e Executivo.

É o que esclarece Eduardo Domingos Bottallo:

Embora não se negue ao legislador ordinário a faculdade de atuar dentro de uma certa liberdade na manipulação da seletividade em função da 'essencialidade do produto', o conteúdo mínimo desta expressão sempre possibilitará que se verifique, em concreto, se o princípio se faz presente, nos casos em que a Constituição Federal determina a sua observância. Na medida em que o princípio da seletividade expressa regra de proteção do contribuinte, o Judiciário tem plena competência e legitimidade para aferir, e, quando for o caso, determinar a sua observância pelo legislador ordinário, o que se faz por meio de um processo de comparação de produtos, pois é dele que resulta, em cada caso concreto, a caracterização da essencialidade.²²⁵

Ressalte-se, no entanto, não ser dado ao Poder Judiciário estabelecer a alíquota que entenda adequada ao princípio da seletividade em função da essencialidade do produto, ainda que por intermédio de análise comparativa de alíquotas atribuídas a cada produto pela TIPI, sob pena de atuar como legislador positivo ou adentrar em campo de política tributária. A norma do art. 153, § 3º, I, da CRFB é dirigida ao legislador ordinário e ao Poder Executivo, este último, por força do disposto no § 1º do art. 153 da CRFB e no art. 4º do DL 1.199/71, que, ao estipular as alíquotas do IPI, não poderá desconsiderá-la ou inverter a lógica do princípio nela insculpido.

A consequência decorrente do reconhecimento, pelo Poder Judiciário, da inobservância da norma cogente do art. 153, § 3º, I, da CRFB, em relação à alíquota atribuída a um determinado produto industrializado, ficará limitada ao seu afastamento do ordenamento jurídico em razão de inconstitucionalidade, o que resultará, em última análise, em desoneração tributária do produto, vez que a norma tributária carecerá de

²²⁵ BOTTALLO, Eduardo Domingos. **IPI: princípios e estrutura**. São Paulo: Dialética, 2009, p. 65.

elemento essencial do aspecto quantitativo – a alíquota –, de modo que a incidência tributária não estará apta a gerar uma obrigação de conteúdo econômico.²²⁶

Ademais, conforme demonstrado neste estudo, seguindo doutrina de José Matias Pereira, as transformações socioeconômicas, políticas e ambientais demandam uma administração e gestão pública mais ampla do governo, não apenas voltada à eficiência, mas sobretudo para a equidade, a justiça social, o desenvolvimento sustentável, o enfrentamento de questões ambientais, o combate à pobreza e a promoção do desenvolvimento humano. Cabe ao Estado orientar-se por uma postura inteligente-mediadora-indutora, com visão estratégica e transparente.²²⁷

Neste cenário, surge amplo espaço para uma administração orientada ao cidadão que baliza a noção de boa governança no setor público. Ainda para José Matias Pereira²²⁸, trata-se de um modelo importante para viabilizar o desenvolvimento socioeconômico, político, cultural e ambiental no Brasil, por exigir formas colaborativas e transparentes entre a administração pública e o setor privado.

No presente estudo, o modelo que viabiliza tal desenvolvimento considera a eficiência da tributação orientada à socioambientalidade, fazendo valer a seletividade do IPI no contexto de essencialidade ambiental. A eficiência tributária, defendida neste estudo, estará presente quando houver uma relação equitativa entre o total arrecadado em tributos e a contrapartida em atuação estatal com qualidade, respeitando os fins socioambientais da tributação calcados em nossa Constituição.

Para que ocorra esse equilíbrio é necessário um planejamento, como afirma Luciano Benetti Timm²²⁹, que possibilite o alcance da eficiência na gestão dos recursos públicos e o efetivo empreendedorismo público hábil a fazer valer a seletividade do IPI nos moldes ora defendidos.

A adoção de boas práticas de governança aperfeiçoaria a atuação estatal no alcance de uma tributação promotora de desenvolvimento mediante adoção e formulação de políticas tributárias orientadas ao cumprimento dos valores e objetivos

²²⁶ CONTI, José Maurício. **Sistema constitucional tributário interpretado pelos tribunais**. São Paulo: Oliveira Mendes, 1997, p. 166.

²²⁷ MATIAS-PEREIRA, José. **Governança no setor público**. São Paulo: Atlas, 2010. p. xii.

²²⁸ MATIAS-PEREIRA, José. **Governança no setor público**. São Paulo: Atlas, 2010. p. xii.

²²⁹ TIMM, Luciano Benetti. In: SARLET, Ingo; TIMM, Luciano. (Orgs.). **Direitos fundamentais orçamento e “reserva do possível”**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008. p. 64.

constitucionalmente previstos. Uma tributação orientada que possui o valor socioambiental para um equilíbrio na função de tributar.

O cumprimento dos valores insculpidos na Constituição da República de 1988, dentre eles os atinentes à justiça socioambiental, por parte do sistema tributário nacional, passa, portanto, pela tomada em conta não apenas de sua respectiva estrutura, mas também, de sua função, em especial, a extrafiscal de viés potencializador de virtudes nas relações sociais em sua magnitude.

A tributação extrafiscal ambiental está em plena sintonia com um moderno modelo de Estado. O Estado, além de emitir normas penais, que devem ser reservadas às agressões mais intensas aos bens jurídicos, induz comportamentos, sinalizando contrariamente ao ato socialmente indesejado, por meio de tributação proibitiva, e positivamente ao ato socialmente desejável, por meio da tributação promocional.

Promover ou induzir o ato desejado se torna viável com a reflexão ora proposta para o IPI, utilizando-o como instrumento na política de preservação ambiental e alcance de valores socioambientais previstos no texto constitucional. Com base na consideração do instrumental tributário, promocional à existência de regra incentivadora de conduta desejada pelo Estado, as noções de seletividade e essencialidade ambiental do IPI são determinantes para tal expediente.

Com base nas noções de governança e extrafiscalidade, e ainda com fulcro na ideia de função de tributar no contexto da Constituição da República de 1988, afirma-se 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.

A interpretação sistemática do texto constitucional leva à necessidade de considerar todos os seus princípios fundantes, dentre os quais estão a livre iniciativa e a ordem econômica, que tem por fim assegurar uma existência digna a todos e apresenta por princípio a defesa do meio ambiente, cujo teor do artigo 170, VI da CRFB/1988 determinou expressamente a possibilidade de tratamento conforme o impacto ambiental

dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação, o que ser caracteriza como uma “seletividade ambiental”²³⁰.

Desse modo, a estipulação das alíquotas do IPI deve considerar a essencialidade em razão do consumo não apenas individual, mas também coletivo de bens, de acordo com os padrões de qualidade de vida vigentes, mas sem deixar de levar em conta o impacto ambiental causado pelos produtos, seja na sua fase de produção, durante o seu consumo, e também no seu destino final.

O princípio da seletividade do IPI exige que as operações jurídicas praticadas com produtos essenciais e, para o presente trabalho, ambientalmente essenciais, recebam tratamento tributário favorecido, cabendo ao Poder Judiciário, sempre que provocado, controlar o cumprimento do disposto no artigo 153, §3º, I da CRFB e 1988.

A essencialidade socioambiental para a seletividade do IPI não deve entrar em atrito com o princípio da capacidade contributiva. Ambos operam em planos diferentes, não são excludentes e sim complementares. A extrafiscalidade, caracterizada na essencialidade socioambiental, não pode legitimar a existência de um tributo que desrespeite o princípio de capacidade contributiva, sob pena de inconstitucionalidade.

Por fim, para maior clareza, é na alíquota do IPI que mais facilmente se realiza o Princípio constitucional da Seletividade, como prevê o art. 153, § 3º, e do artigo 48 do CTN, que dispõe que o IPI será seletivo em função da essencialidade do produto. Por sua vez, o princípio da Capacidade Contributiva, previsto no art. 145, §1º, que é reflexo do princípio da igualdade – art. 5º, caput, e art. 150, II – também influencia na estipulação de alíquotas do IPI.

Como o sentido da norma constitucional é promover a seleção dos produtos objeto das operações atingidas pelo imposto, tem-se a ideia de essencialidade como critério de seleção, sendo necessária a interpretação sistemática do texto constitucional para que se referencie tal estipulação de alíquotas.

²³⁰ ORLANDO, Breno Ladeira Kingma; GUDINO, Daniel Mariz. Instrumentos tributários e financeiros utilizados no Brasil para a proteção do meio ambiente: uma análise crítica. In: ORLANDO, Bruno Madeira et al. (Coord.). **Direito tributário ambiental**. Rio de Janeiro: Lumen Júris, 2009. P 85.

A partir da roupagem proposta neste estudo, outorgando ao velho e conhecido Imposto sobre Produtos Industrializados uma moderna consideração por intermédio dos ideais de governança e essencialidade ambiental que fundamentem o princípio da seletividade que lhe é inerente, demonstra-se ainda, a teor da obra de José Roberto Vieira²³¹, que à frente de tal imposto há um promissor campo de voo, um voo adequado para um tributo que se renova como uma águia.

²³¹ VIEIRA, José Roberto. Imposto sobre Produtos Industrializados: Uma Águia Garciamarquiana entre os Tributos. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; ZILVETI, Fernando Aurélio; MOSQUERA, Roberto Quiroga. (Org.). **Tributação das Empresas**: Curso de Especialização. 1ª Edição. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABBAGNANO, Nicola. **Dicionário de filosofia**. 4ª Edição. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

ALMEIDA, Fernando. **O Bom negócio da sustentabilidade**. Rio de Janeiro. Nova Fronteira, 2002.

AMARAL, Francisco. **Direito civil: introdução**. 7. Edição. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

AMARAL, Paulo Henrique do. **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 6ª Ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2001.

ATALIBA, Geraldo. A rigidez do sistema e extrafiscalidade. In: **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: RT, 1968.

ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**: de acordo com a emenda constitucional Nº. 51, de 14.02.2006. 2ª edição. São Paulo: Saraiva, 2006.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

BACELLAR FILHO, Romeu Felipe. **Princípios constitucionais do processo administrativo disciplinar**. São Paulo: Max Limonad, 1998.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 9ª ed. Rio de Janeiro, Forense, 1977. Apud CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 10ª ed. rev. ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à ciência das finanças**. 15ª. ed. revista e atualizada por Dejalma Campos. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

BALLEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11ª Edição. Rio de Janeiro: Forense. 2008.

BALTHAZAR, Ubaldo César; LORENZONI, Roger. Aspectos jurídicos-políticos da atividade tributária do estado contemporâneo na era da globalização. In: PALMEIRA, Marcos Rogério (Org.). **Temas de direito tributário: estudos em homenagem ao Prof. Índio Jorge Zavarizi**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2001.

BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora**. São Paulo, Saraiva, 1999.

BECKER, Alfredo Augusto. **Carnaval tributário**. São Paulo: Saraiva, 1989, p. 3.

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

BENTO, Leonardo Valles. **Governança e governabilidade na reforma do Estado: entre eficiência e democratização**. 1ª Ed. Barueri (SP): Manole, 2003.

BERCOVICI, Gilberto. A constituição econômica; O Estado promotor do desenvolvimento. In: **Constituição econômica e desenvolvimento: uma leitura a partir da Constituição de 1988**. São Paulo: Malheiros, 2005.

BERGUE, Sandro Trescastro. A Redução Gerencial no Processo de Transposição de Tecnologias de Gestão para Organizações Públicas. In: XXXII Encontro da ANPAD –

ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO, 2008, Rio de Janeiro. p. 06. Disponível em http://www.anpad.org.br/diversos/trabalhos/EnANPAD/enanpad_2008/APS/2008_AP SA1020.pdf. Acesso em: 25 de fevereiro de 2014.

BLANCHET, Luiz Alberto. O princípio constitucional da reciprocidade como pressuposto do desenvolvimento sustentável. **Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional**. Curitiba, nº 03, ago/dez. 2010.

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

BOKOBO MOICHE, Susana. **Gravámenes e incentivos fiscales ambientales**. Madrid: Civitas Ediciones, 2000.

BORRERO MORO, Cristóbal J. **La tributación ambiental en España**. Madrid: Editorial Tecnos S.A., 1999.

BOTTALLO, Eduardo Domingos. **IPI: princípios e estrutura**. São Paulo: Dialética, 2009.

BRASIL. Secretaria de Gestão do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. **Gestão pública empreendedora**. [2000] Disponível em <[http://www.empreende.org.br/pdf/Estado/Gest%C3%A3o%20p%C3%BAblica%20e mpreendedora.pdf](http://www.empreende.org.br/pdf/Estado/Gest%C3%A3o%20p%C3%BAblica%20e%20mpreendedora.pdf)>. Acesso em 17 de fevereiro de 2014.

BUCCI, Maria Paula Dallari. **Direito administrativo e políticas públicas**. São Paulo: Saraiva, 2006.

CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito constitucional**. 5ª ed. Coimbra: Almedina, 1991.

CANOTILHO, J.J. Gomes. **Constituição dirigente e vinculação do legislador**. pp. 42-

49 e 462-471. In: BERCOVICI, Gilberto. A constituição econômica; O Estado promotor do desenvolvimento. In: **Constituição econômica e desenvolvimento: uma leitura a partir da Constituição de 1988**. São Paulo: Malheiros, 2005.

CARNEIRO, Ricardo. **Direito ambiental: uma abordagem econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

CARRAZZA, Roque Antônio e BOTTALLO, Eduardo Domingos. IPI, Seletividade e Alteração de Alíquotas. **Revista Dialética de Direito Tributário – RDDT**, São Paulo, nº 159. Dez/2008.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 24ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Introdução ao estudo do Imposto sobre Produtos Industrializados**. Revista de direito público, São Paulo: RT, v. 11, jan./mar. 1970.

CASSONE Vittorio. **Direito tributário**. 3ª edição. São Paulo: Atlas, 1991.

CASTRO, Rodrigo Pironti Aguirre de. Sistema de controle interno: perspectiva gerencial e o princípio da eficiência. **Revista de direito administrativo e constitucional – A&C**, Belo Horizonte: Fórum, ano 7, nº 30, out/dez. 2007.

CAVALCANTE, Denise Lucena. Reflexos sobre a tributação ambiental. **Revista Interesse Público**, Belo Horizonte, n. 68, jul./ago., 2011.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à constituição de 1988: sistema tributário**. 2ª Edição. Forense: Rio de Janeiro, 1990.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 8ª ed, Rio de Janeiro: Forense, 2007.

CONTI, José Maurício. **Sistema constitucional tributário interpretado pelos tribunais**. São Paulo: Oliveira Mendes, 1997.

COSTA, Denise Souza. **Direito fundamental à educação, democracia e desenvolvimento sustentável**. Belo Horizonte: Fórum, 2011.

COSTA, Regina Helena. Apontamentos sobre a tributação ambiental no Brasil. In: TORRES, Heleno Taveira (Org.). **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2009.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2003.

CRUZ, Antônio Mauricio da. **O IPI: limites constitucionais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984.

DELGADO, Ana Paula Teixeira. **O direito ao desenvolvimento na perspectiva da globalização: paradoxos e desafios**. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

DINIZ, Eli. Governabilidade, governance e reforma do Estado: considerações sobre o novo paradigma. **Revista do Serviço Público**, Brasília, v. 120, maio/ago de 1996.

DO AMARAL, Gilberto Luiz. Governança tributária é imprescindível para todos os tamanhos de empresas. **Revista Governança Tributária**. Edição comemorativa do IBPT, Curitiba, Março 2011.

ESTURILIO, Regiane Binhara. **A seletividade no IPI e no ICMS**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

FILHO, Torvaldo Antônio Marzolla. Questões de sustentabilidade: O papel dos parceiros ou sócios em alianças estratégicas. In: DO AMARAL, Gilberto Luiz; DO AMARAL, Letícia M. F.; AMORIELLO, Milene Regina (Org.). **Alianças estratégicas com empresas brasileiras: Uma visão legal**. São Paulo: Lex Magister, 2011, v. 1.

FIORILLO, Celso Pacheco. **Curso de direito ambiental brasileiro**. 10ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2008.

FOLLONI, André. **Ciência do direito tributário no Brasil: crítica e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges**. São Paulo: Saraiva, 2013.

FOLLONI, André. Direitos fundamentais, dignidade e sustentabilidade no constitucionalismo contemporâneo: e o Direito Tributário com isso?. In: Humberto Ávila. (Org.). **Fundamentos do direito tributário**. Madri: Marcial Pons, 2012.

FREITAS, Juarez. **Discricionariedade administrativa e o direito fundamental à boa administração pública**. São Paulo: Malheiros Editores, 2007.

FREITAS, Juarez. **Sustentabilidade: direito ao futuro**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2002.

FURTADO, Celso. **Introdução ao desenvolvimento: enfoque histórico-cultural**. 3. ed. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 2000.

GABARDO, Emerson. **Eficiência e legitimidade do Estado**. São Paulo: Manole, 2003.

GABARDO, Emerson. **Interesse público e subsidiariedade: o Estado e a sociedade civil para além do bem e do mal**. Belo Horizonte: Fórum, 2009.

GABARDO, Emerson. **Princípio constitucional da eficiência administrativa**. São Paulo: Dialética, 2002.

GOLDSCHMIDT, Fábio Brun. **O Princípio do não-confisco no direito tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

GONÇALVES, Fábio Fraga. Releitura do Princípio da Capacidade Contributiva sob a ótica do Direito Tributário Ambiental. In: ORLANDO, Breno Ladeira Kingma et al. (Coordenadores). **Direito tributário ambiental**. Rio de Janeiro: Editora Lúmem Júris, 2006.

GONÇALVES, Fernando Dantas Casillo. IPI – Inconstitucionalidades das alíquotas diferenciadas para os produtos fabricados com material plástico – extrafiscalidade limitada – impacto ambiental não pode ser admitido como critério de seleção. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). **IPI: Aspectos Jurídicos Relevantes**. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

GRECO, Marco Aurélio. Crise do formalismo no direito tributário brasileiro. **Revista PGFN**. Ano 1, n. 1. Disponível em: <<http://www3.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/ano-i-numero-i/greco.pdf>>

GRECO, Marco Aurélio. Do poder à função tributária. In: FERRAZ, Roberto. **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

JONES, Lawrence R.; THOMPSON, Fred. Um modelo para a nova gerência pública. **Revista do Serviço Público**, Brasília, v. 51, nº 01, p. 41, 2000.

JUSTEN FILHO, Marçal. Sistema constitucional tributário: uma aproximação ideológica. **Revista da Faculdade de Direito da UFPR**, Curitiba, nº 30, 1998.

KISSLER, Leo; HEIDEMANN, Francisco G. Heidemann. Governança pública: novo modelo regulatório para as relações entre Estado, mercado e sociedade? **Revista da Administração Pública**, Brasília, n. 40, maio/jun. 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2009.

MACHADO, Hugo de Brito. Princípio da eficiência em matéria tributária. In. MARTINS, Ives Gandra. (org). **Princípio da eficiência em matéria tributária**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2006.

MACHADO, Olavo. Caderno Temático de Meio Ambiente, IN 5º. ENAI, São Paulo, Dezembro/2010.

MARINS, James; TEODOROVICZ, Jeferson. Extrafiscalidade socioambiental. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo, n. 90, jan/fev. 2010.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Princípio da eficiência em matéria tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.

MATIAS-PEREIRA, José. **Governança no setor público**. São Paulo: Atlas, 2010.

MAZZOCHI, Fernanda. A tributação passiva ambiental como política pública fomentadora do desenvolvimento sustentável. **Direito tributário em questão**: Revista da FESDT, Porto Alegre, v. 3, n. 6, jul/dez de 2010.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 22ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007

MELLO, José Eduardo Soares de. **IPI**: teoria e prática. São Paulo: Malheiros, 2009.

MODÉ, Fernando Magalhães. **Tributação ambiental**: a função do tributo na proteção do meio ambiente. Curitiba: Juruá, 2011.

MOLINA, Pedro Herrea. Derecho tributario ambiental. Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., 2000. p. 163 Apud PERALTA, Carlos E. **Extrafiscalidade e meio ambiente**: O tributo como instrumento de proteção ambiental. Reflexões sobre a tributação ambiental no Brasil e na Costa Rica. 2011. 304 f. Tese (Doutorado em Direito Público) - Programa de Pós-Graduação em Direito, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro, 2011.

MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional administrativo**. São Paulo: Atlas, 2002.

MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional**. São Paulo: Atlas, 2003.

MURRAY, Rick. Mudanças no Conceito de Responsabilidade Civil – Um Guia Corporativo sobre Tendências de responsabilidade Ambiental, Social e Econômica. In: Swiss Reinsurance Company – Tradução CEBDS - 2010

NABAIS, José Casalta. Direito Fiscal e tutela do ambiente em Portugal. In: TORRES, Heleno Taveira (organizador). **Direito tributário ambiental**. Brasil: Malheiros Editores. 2005.

NOGUEIRA, Alberto. **A reconstrução dos direitos humanos da tributação**. Rio de Janeiro: Renovar, 1997.

NOGUEIRA, Paulo Roberto Cabral. **Do imposto sobre produtos industrializados**. São Paulo: Saraiva, 1981.

OHLWEILER, Leonel Pires. Políticas públicas e controle jurisdicional: uma análise hermenêutica à luz do Estado Democrático de Direito. In: SARLET, Ingo; TIMM, Luciano. (Orgs.). **Direitos Fundamentais orçamento e “reserva do possível”**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito tributário e meio ambiente**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

ORLANDO, Breno Ladeira Kingma; GUDINO, Daniel Mariz. Instrumentos tributários e financeiros utilizados no Brasil para a proteção do meio ambiente: uma análise crítica. In: ORLANDO, Bruno Madeira et al. (Coord.). **Direito tributário ambiental**. Rio de Janeiro: Lumen Júris, 2009.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário**: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 14ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

PEREIRA, Luiz Carlos Bresser. **Desenvolvimento e crise no Brasil**. 7ª ed., São Paulo: Brasiliense, 1977.

PEREIRA, Luiz Carlos Bresser. **Reforma do Estado para a cidadania**. São Paulo: Ed. 34, 1998.

PINTO, Tibério Carlos Soares Roberto. Seletividade ambiental do IPI: um novo modelo de tributação para um novo modelo de cidadão. Anais do XIX Encontro Nacional do CONPEDI. Florianópolis: FUNJAB, 2010.

RESENDE, Sérgio Loureiro; RODRIGUES, Suzana Braga – organizadora. **Competitividade, alianças estratégicas e gerencia internacional**. São Paulo. Atlas. 1999.

RIBEIRO, Marcelo Miranda. **Administração tributária e sociedade de controle: eficiência e legitimidade da intervenção do Estado fiscal vigilante na sociedade pós-moderna**. 2013. 213 f. Dissertação (Mestrado em Direito). Pontifícia Universidade Católica do Paraná, Curitiba, 2013. Disponível em: <http://www.biblioteca.pucpr.br/tede/tde_busca/arquivo.php?codArquivo=2465>. Acesso em 17 de fevereiro de 2014.

RIBEIRO, Maria de Fátima; FERREIRA, Jussara S. Assis Borges Nasser. O papel do Estado no desenvolvimento econômico sustentável: reflexões sobre a tributação ambiental como instrumento de políticas públicas. In: TÔRRES, Heleno Taveira. (Org.) **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2009.

RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Princípio da eficiência em matéria tributária. In: MARTINS, Ives Gandra. (org). **Princípio da eficiência em matéria tributária**. São Paulo: Editora Revista do Tribunais, 2006.

SACCHETTO, Claudio. **The notion of tax and the principle of cohesion – the italian perspective**. In: The concept of tax. EATLP International Tax Series. Volume 3, 2005, p. 325. Apud: GRECO, Marco Aurélio. Do poder à função tributária. In: FERRAZ, Roberto. **Princípios e limites da tributação 2**. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

SACHS, Ignacy. **A Terceira margem – em busca do eco desenvolvimento**. Tradução de Rosa Freire d'Aguiar. São Paulo: Companhia das Letras, 2009.

SACHS, Ignacy. **Estratégias de transição para o século XXI: desenvolvimento e meio ambiente**. Tradução de Magda Lopes. São Paulo: Studio Nobel: Fundação do desenvolvimento administrativo, 1993.

SANCHEZ, Nicolas Ângulo. **Governança e desenvolvimento**. Disponível em <<http://alainet.org/active/21379&lang=es>>. Acesso em: 17 de fevereiro de 2014.

SANTOS, Maria Helena de Castro. Governabilidade, governança e democracia: criação de capacidade governativa e relações Executivo-Legislativo no Brasil pós-constituente. **Revista de Ciências Sociais**, Rio de Janeiro, v. 40, n. 3, 1997.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Introdução. In: **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SCHULZE, Clênio Jair. O princípio da eficiência e a governança fiscal e tributária. **Revista Síntese de Estudos Tributários**. Porto Alegre, v. 14, nº 82, nov/dez. 2011.

SEBASTIÃO, Simone Martins. **Tributação ambiental**. 1ª Edição – 2ª Tiragem. Curitiba: Juruá, 2007.

SEN, Amartya. **Desenvolvimento como liberdade**. Tradução de Laura Teixeira Motta. São Paulo: Companhia das Letras, 2000.

SEN, Amartya. **Sobre ética e economia**. São Paulo: Companhia das Letras, 1999.

SILVA, De Plácido e; SLAIBI FILHO, Nagib; ALVES, Geraldo Magela. **Vocabulário jurídico**. 17ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

SIMÃO FILHO, Adalberto. **A nova sociedade limitada**. São Paulo: Manole, 2004.

SOARES, Cláudia Alexandra Dias. **O Imposto ambiental. Direito Fiscal do Ambiente**. Portugal: Livraria Almedina- Coimbra. 2002.

STEINBRUCH, Fernando. **O princípio do não-confisco no direito tributário brasileiro**. 2008. 113 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Luterana do Brasil (ULBRA), Canoas. 2008.

THE WORLD BANK. **Governance: The World Bank's experience**. [1994]. p. 14. Disponível em <http://www.wds.worldbank.org/servlet/WDSContentServer/WDSP/IB/1994/05/01/00009265_3970716142854/Rendered/PDF/multi0page.pdf>. Acesso em 23 de janeiro de 2014.

THE WORLD BANK. **Strengthening World Bank group engagement on governance and anticorruption**. [2007]. p. 67. Disponível em <<http://siteresources.worldbank.org/PUBLICSECTORANDGOVERNANCE/Resources/GACStrategyPaper.pdf>>. Acesso em 24 de janeiro de 2014.

TILBERY, Henry. **O conceito de essencialidade como critério de tributação**. Direito tributário atual, São Paulo: Resenha Tributária, v.10, 1990.

TIMM, Luciano Benetti. In: SARLET, Ingo; TIMM, Luciano. (Orgs.). **Direitos Fundamentais orçamento e “reserva do possível”**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

TIMM, Luciano Benetti. Qual a maneira mais eficiente de prover direitos fundamentais: uma perspectiva de direito e economia? In: SARLET, Ingo; TIMM, Luciano. (Orgs.). **Direitos Fundamentais orçamento e “reserva do possível”**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

TOMAZ, Carlos Alberto Simões de. Constituição, cultura e direitos: o direito constitucional como fio condutor da hermenêutica da dignidade. **Revista brasileira de direito constitucional – RBDC**, São Paulo, nº 19, p. 258, jan/jun. 2012.

TORRES, Ricardo Lobo. MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Coord.) **Princípio da eficiência em matéria tributária**. São Paulo: RT editora, 2006.

TORRES, Ricardo Lobo. O IPI e o princípio da seletividade. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 18, mar/1997.

United Nations – **ESCAP** – Economic and Social Commission for Ásia and the Pacific,
Disponível em <
<http://www.unescap.org/pdd/prs/ProjectActivities/Ongoing/gg/governance.asp>>.
Acesso em 23 de janeiro de 2014.

VALADARES, Josiel Lopes Valadares; EMMENDOERFER, Magnus Luiz; ALVES, Renner Coelho Messias; MORAIS, Mateus Cerqueira Anício. O Fenômeno do Empreendedorismo Público: Um Ensaio sobre a Aplicabilidade desse Construto na Administração Pública Brasileira. In: XXXVI Encontro da ANPAD - ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO, 2012, Rio de Janeiro. Disponível em http://www.anpad.org.br/diversos/trabalhos/EnANPAD/enanpad_2012/APB/Tema%2001/2012_APB1546.pdf. Acesso em: 25 de fevereiro de 2014.

VALLE, Vanice Regina Lírio do. **Direito fundamental a boa administração e governança**. Belo Horizonte: Editora Forum, 2011.

VANONI, Ezio. Natureza e Interpretação da Legislação Tributária. Tradução de Rubens Gomes de Sousa. Rio de Janeiro: Edições Financeiras S.A. Apud: MARINS, James; TEODOROVICZ, Jeferson. Extrafiscalidade socioambiental. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo, n. 90, jan/fev. 2010.

VIEIRA, José Roberto. A Extrafiscalidade da Lei 12.715/2012 e a Capacidade Contributiva: A Convivência do Lobo e do Cordeiro? **Revista de Direito Tributário** (São Paulo), v. 118, 2013.

VIEIRA, José Roberto. **A regra-matriz da incidência do IPI: texto e contexto**. Curitiba: Juruá, 1993.

VIEIRA, José Roberto. Imposto sobre Produtos Industrializados: Uma Águia Garciamarquiana entre os Tributos. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; ZILVETI, Fernando Aurélio; MOSQUERA, Roberto Quiroga. (Org.). **Tributação das Empresas: Curso de Especialização**. 1ª Edição. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

VILLARREAL, Gabriel Hernan Facal. Princípio da seletividade, tipicidade cerrada, normas de interpretação e a partícula 'outros' na legislação do IPI. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, n. 45.

VIOL, Andréa Lemgruber. A Finalidade da Tributação e sua Difusão na Sociedade. In: II SEMINÁRIO DE POLÍTICA TRIBUTÁRIA, 2005, Brasília. Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudotributarios/eventos/seminarioii/texto02afinalidadedatributacao.pdf>>. Acesso em 25 de fevereiro de 2014.

VIOL, Andréa Lemgruber. O fenômeno da competição tributária: aspectos teóricos e uma análise do caso brasileiro. In: BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. Finanças Públicas, IV Prêmio Tesouro Nacional. Brasília: ESAF, 2000.

WOLKMER, Antônio Carlos. **História do direito no Brasil**. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

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.