

A TRIBUTAÇÃO SOBRE PRODUÇÃO E CONSUMO E O DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL

TAXATION ON PRODUCTION AND CONSUMPTION AND SUSTAINABLE DEVELOPMENT

Ivo César Barreto de Carvalho

RESUMO

Trata-se de ensaio em que se analisa o intrigante tema da tributação sobre produção e consumo, especialmente no que tange ao ICMS e IPI, sob a ótica de uma tributação ambiental. Aborda-se a sistemática constitucional que envolve os dois tributos mais impactantes sobre produção e consumo, desenvolvendo o argumento de que estes podem ser utilizados, com sua função extrafiscal, para incentivar a produção e o consumo de mercadorias e produtos sustentáveis, aliada a uma nova interpretação do princípio da seletividade. Quanto à metodologia científica, trata-se de uma pesquisa teórico-prática, cujo objetivo é descritivo; o procedimento da pesquisa é bibliográfica; e a abordagem, qualitativa. Conclui-se que os tributos sobre produção e consumo, especificamente o IPI e o ICMS, podem ser utilizados, a partir de sua extrafiscalidade, bem como aplicando-se a seletividade de suas alíquotas com base não apenas no critério da essencialidade dos produtos e das mercadorias, mas também com esteio no desenvolvimento sustentável.

PALAVRAS-CHAVE: tributos; produção e consumo; IPI; ICMS; extrafiscalidade; seletividade; desenvolvimento sustentável.

ABSTRACT

This essay examines the intriguing subject of taxation on production and consumption, especially in regard to the ICMS and IPI, from the perspective of an environmental taxation. It approaches the constitutional system involving the two most impacting taxes on production and consumption, developing the argument that these can be used with its additional and non-collective function, to encourage the production and consumption of goods and sustainable products, coupled with a new interpretation selectivity principle. As to scientific methodology, it is a theoretical and practical research, whose goal is descriptive, the procedure of the research is based on the literature, and the approach is qualitative. We conclude that taxes on production and consumption, specifically the ICMS and IPI, can be used from theirs additional and non-collective function as well as applying the selectivity of

its rates based not only on the criterion of essentiality of products and goods but also based on sustainable development.

KEYWORDS: taxes; production and consumption; IPI; ICMS; additional and non-collective function; selectivity; sustainable development.

INTRODUÇÃO

O presente ensaio tem por finalidade aprofundar o estudo da tributação sobre produção e consumo, especificamente sobre os dois tributos mais impactantes nessas atividades econômicas, quais sejam, o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS).

Não obstante o uso constante da função extrafiscal desses tributos por parte das respectivas entidades tributantes, não se vislumbram tentativas mais eficazes e enérgicas de estimular e incentivar as atividades econômicas de determinados setores produtivos nacionais, observando a característica de sustentabilidade das mercadorias e produtos envolvidos nessas operações. Observa-se que as medidas político-fiscais adotadas, geralmente, tem por pressuposto estimular certo setor produtivo que está passando, temporariamente, por dificuldades econômicas, sendo necessário um estímulo governamental para incentivar a produção e o consumo de mercadorias e produtos industrializados.

O objetivo desta pesquisa é, portanto, propor a utilização da função extrafiscal desses tributos sobre produção e consumo, notadamente o IPI e o ICMS, aliando-se a uma nova interpretação do princípio constitucional tributário da seletividade, de modo a aplicar outro critério – o da sustentabilidade – para as alíquotas de produtos e mercadorias “ecologicamente corretos”.

1 OS TRIBUTOS SOBRE PRODUÇÃO E CONSUMO

Antes de abordar o estudo da tributação incidente sobre as atividades que envolvem a produção e o consumo, é preciso entender de quais espécies tributárias se trata e, para isso, necessário se faz abordar a questão controvertida da classificação dos tributos.

1.1 A controversa classificação dos tributos

A atividade de classificar é sempre um ponto de divergências científicas, especialmente nas ciências sociais e humanas. Em verdade, não se pode afirmar com absoluta certeza que há classificações certas e erradas, mas classificações úteis e inúteis (para fins científicos e pragmáticos).

Destarte, os tributos podem ser classificados quanto às espécies¹, quanto à sua competência (federais, estaduais e municipais), quanto às suas funções (fiscais, extrafiscais e parafiscais), quanto à vinculação com a atividade estatal (vinculados e não vinculados), quanto à natureza econômica do fato gerador (comércio exterior, patrimônio e renda, produção e circulação e impostos especiais), dentre outras.

No âmbito estrito deste estudo, cabe analisar a classificação dos tributos quanto à natureza econômica do fato gerador, conforme diretriz legal do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966). No Livro I – Sistema Tributário Nacional, o Título III traz uma classificação dos impostos, dividindo-os em: impostos sobre comércio exterior (Capítulo II), impostos sobre o patrimônio e a renda (Capítulo III), impostos sobre a produção e a circulação (Capítulo IV) e impostos especiais (Capítulo V).

Para os fins propostos nesta pesquisa, é mister examinar a tributação sobre a produção e a circulação, especialmente o imposto sobre produtos industrializados (IPI) e o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), tributos de maior relevância nesta classificação².

1.2 O Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)

De competência federal (art. 153, IV, CF), o imposto sobre produtos industrializados é típico imposto incidente sobre produção, a partir da classificação sob a ótica econômica.

A materialidade da hipótese de incidência do IPI consiste no ato de realizar a industrialização de produtos, entendida esta como qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo³. Não obstante, de nada adianta realizar apenas a operação de industrialização de um produto, é preciso também que, uma vez industrializado, o produto seja posto à circulação (sob o aspecto jurídico). Em suma, é preciso

¹ Neste ponto, abstenho-me de aprofundar o estudo da classificação das espécies tributárias ante as inúmeras correntes doutrinárias sobre o tema: *tripartite* (impostos, taxas e contribuição de melhoria), *quadripartite* (impostos, taxas, contribuições e empréstimo compulsório) e *quinquupartite* (impostos, taxas, contribuição de melhoria, contribuições sociais e empréstimos compulsórios).

² A caracterização do IPI e do ICMS como impostos sobre produção e circulação de riquezas é feita por Ricardo Lobo Torres.

³ A definição legal de produto industrializado está presente no parágrafo único do artigo 46 do CTN.

que haja a transferência de titularidade do produto industrializado, a fim de que se materialize o critério temporal da hipótese de incidência tributária do IPI.

O critério quantitativo da norma jurídica tributária do IPI, composto pelo binômio “base de cálculo-alíquota”, consiste no *quantum* devido a partir da aplicação de uma alíquota (variável de acordo com o produto industrializado) sobre o preço do produto industrializado. O resultado dessa operação matemática consistirá no montante final de IPI a ser recolhido pelo sujeito passivo da relação jurídico-tributária.

Afastando-se um pouco do estudo puro da regra-matriz de incidência tributária e partindo para uma análise jurídico-constitucional mais ampla, pergunta-se: existe(m) critério(s) objetivo(s) para a variação das alíquotas incidentes sobre os produtos industrializados? A resposta óbvia, com fundamento constitucional, é positiva, calcado no princípio da seletividade, em função da essencialidade do produto (art. 153, §3º, I, CF). Cumpre salientar que a seletividade para o IPI é obrigatória para o legislador que o instituir ou modificar suas alíquotas, tendo em vista a expressão verbal “será seletivo” escolhida constituinte originário.

Independentemente desta questão da obrigatoriedade da seletividade para o IPI, indaga-se: será este critério o único constitucionalmente admissível?

1.3 O Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviços (ICMS)

O ICMS é tributo inserido na competência estadual, consoante o disposto no art. 155, II, da Carta Magna. Seguindo a classificação tributária de viés econômico, trata-se de imposto incidente sobre o consumo.

O critério material da hipótese de incidência do ICMS é dividido em duas partes: (i) realizar operações relativas à circulação de mercadorias e; (ii) prestar serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Para os fins a que se propõe o presente estudo, importa analisar a primeira parte da materialidade desse imposto estadual.

Quando se trata das operações relativas ao ICMS, é preciso considerar a circulação jurídica das mercadorias, ou seja, a tributação incide sobre a transferência de propriedade dessas mercadorias. E não poderia ser diverso, haja vista tratar-se de tributo incidente sobre o consumo, entendido este como um ato consistente na apropriação jurídica de determinado bem posto em comércio.

Ainda no que pertine à norma padrão de incidência do ICMS, seu critério quantitativo é formado pela incidência de alíquotas diferentes (também variáveis conforme a

essencialidade das mercadorias) sobre o valor destas mercadorias (base de cálculo). Destarte, o critério da essencialidade das mercadorias também é uma diretriz constitucional, no caso do ICMS, para a aplicação do princípio da seletividade (art. 155, §2º, III da CF).

Diferentemente do IPI, a diretriz interpretativa e de aplicação da seletividade para o ICMS encerra um comando diverso na expressão “poderá ser seletivo”. Noutros termos, a seletividade para o ICMS é facultativa, mas uma vez adotada pelo legislador estadual, o critério da essencialidade é obrigatório para a gradação das alíquotas das mercadorias sujeitas ao referido imposto estadual.

A despeito da previsão constitucional, e a exemplo do IPI, pergunta-se novamente: será este critério o único constitucionalmente admissível?

2 EXTRAFISCALIDADE E SELETIVIDADE

A função extrafiscal dos tributos não se confunde o princípio da seletividade aplicável ao IPI e ao ICMS. São institutos jurídico-tributários distintos, porém próximos, cujos conceitos e fundamentos merecem aqui esclarecimentos.

2.1 Função extrafiscal: conceito e fundamento

Os tributos podem ser classificados de diversas formas; algumas há de bastante relevância, outras nem tanto. No âmbito deste estudo, importa destacar a classificação dos tributos quanto aos seus objetivos, ou seja, as suas funções.

É ponto pacífico na doutrina que os tributos possuem três funções: fiscal, extrafiscal e parafiscal. Hugo de Brito Machado explana de forma bastante didática, como lhe é peculiar, a sobredita classificação:

- a) *Fiscal*, quando seu objetivo principal é a arrecadação de recursos financeiros para o Estado.
- b) *Extrafiscal*, quando seu objetivo principal é a interferência no domínio econômico, buscando um efeito diverso da simples arrecadação de recursos financeiros.
- c) *Parafiscal*, quando o seu objetivo é a arrecadação de recursos para o custeio de atividades que, em princípio, não integram funções próprias do Estado, mas este as desenvolve através de entidades específicas.⁴

⁴ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 18 ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2000, p.59.

Nota-se, destarte, que a extrafiscalidade é um instrumento utilizado pelo Estado de intervenção na atividade econômica, quer para estimular, quer para desestimular certas condutas tributáveis por parte dos agentes econômicos. Tal fenômeno é típico de um Estado Social, posto que busca a realização de certos valores.

No caso dos tributos sobre produção e consumo, notadamente o IPI e o ICMS, a extrafiscalidade tem como objetivo precípua o incentivo/desincentivo às atividades econômicas que envolvam os produtos industrializados e às operações relativas à circulação de determinadas mercadorias. Destarte, verifica-se uma dupla função extrafiscal, tanto estimulante como proibitiva.⁵

2.2 Seletividade: conceito e fundamento

A Constituição Federal estabelece a aplicação do princípio da seletividade tanto para o IPI (art. 153, §3º, I) como para o ICMS (art. 155, §2º, III). O escopo do princípio em tela é discriminar produtos e mercadorias, por meio de alíquotas diferenciadas⁶. A seletividade implica em selecionar, e essa escolha não poderia levar em conta critérios subjetivos nem do legislador e nem da Administração Fazendária.

Por esta razão, o critério eleito constitucionalmente para tal mister é o da essencialidade dos produtos e mercadorias. Noutros termos, o fundamento básico para o *discrimen* das alíquotas do IPI e do ICMS parte do pressuposto conceitual do que é essencial. Neste tocante, preciosas são as lições de José Eduardo Soares de Melo acerca do critério da essencialidade:

A essencialidade decorre da devida compreensão dos valores captados pela Constituição, como é o caso do salário mínimo, que toma em consideração as necessidades vitais básicas como moradia, alimentação, educação, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência (art. 8º, VI).⁷

Produtos e mercadorias essenciais são conseqüências, portanto, dos valores constitucionalmente garantidos. A essencialidade em tela está ligada assim à garantia do mínimo existencial, ou seja, os produtos e mercadorias essenciais são aqueles voltados às necessidades básicas das pessoas, garantindo-lhes dignidade humana. A despeito desse

⁵ A função extrafiscal proibitiva é mostrada por Hugo de Brito Machado, mas por ele criticada em alguns casos dada a sua ineficácia (v.g., cigarros e bebidas).

⁶ Não confundir alíquotas diferenciadas com alíquotas progressivas, como o faz Ricardo Lobo Torres. Na seletividade, a característica da norma tributária é a utilização de alíquotas diferentes para bases de cálculos distintas; enquanto que na progressividade, o critério quantitativo da norma tributária consiste no uso de alíquotas crescentes para a mesma base de cálculo do tributo.

⁷ MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. 8 ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 479.

interesse de caráter coletivo, o foco da seletividade é o produto ou a mercadoria, e não o contribuinte.

Aprofundando o tema da essencialidade dos produtos, Paulo de Barros Carvalho leciona, de forma bastante didática, acerca da seletividade das alíquotas do IPI para os produtos industrializados. Ele defende a aplicação de alíquotas maiores na razão inversa da essencialidade dos produtos, da seguinte forma: (i) para os *produtos necessários*, devem incidir alíquotas menores ou uma isenção; (ii) para os *produtos úteis*, a tributação deve ser por meio de alíquotas moderadas; (iii) para os *produtos supérfluos ou nocivos*, alíquotas mais elevadas devem ser aplicadas.⁸

Por fim, cumpre salientar que a seletividade é instrumento de realização dos princípios da isonomia e da capacidade contributiva, especialmente nos impostos sobre produção e consumo – a exemplo do IPI e do ICMS, na medida em que estes tributos devem ter alíquotas diferenciadas em função da essencialidade dos produtos e mercadorias.⁹ Em última *ratio*, a seletividade é verdadeiro instrumento de justiça fiscal e social.

3 DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL

Postas as premissas em torno da presente pesquisa, delimitando os tributos incidentes sobre a produção e o consumo e, empós, a utilização da função extrafiscal e a aplicação do princípio da seletividade do IPI e do ICMS, mister indagar se esses tributos podem ser utilizados na perspectiva do desenvolvimento sustentável.

3.1 Dificuldade conceitual

Há décadas se discute sobre a questão do desenvolvimento sustentável em todo o mundo. Inúmeros encontros, conferências, cúpulas e assembleias foram realizadas¹⁰ com o fito de debater temas relacionados ao meio ambiente, desenvolvimento e sustentabilidade.

⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. IPI – Comentários sobre as regras gerais de interpretação da tabela NBM/SH. *Revista Dialética de Direito Tributário* n.12. São Paulo: Dialética, 1996, p.52.

⁹ Essa íntima ligação entre a seletividade e os princípios da isonomia e da capacidade contributiva é claramente defendida por Hugo de Brito Machado, Luciano Amaro, Regina Helena Costa e Ricardo Lobo Torres.

¹⁰ Para ilustrar os mais diversos debates sobre os temas correlatos, vide a Conferência das Nações Unidas em Estocolmo, em 16 de junho de 1972, a Conferência das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente e o Desenvolvimento (CNUMAD), conhecida também como ECO-92 ou Rio-92, realizada entre 3 e 14 de junho de 1992, Protocolo de Quioto (1997), Cúpula Mundial sobre Desenvolvimento Sustentável em Joanesburgo, África do Sul, entre 2 e 4 de setembro de 2002, e a Conferência das Nações Unidas sobre Desenvolvimento Sustentável, também conhecida como Rio+20, de 20 a 22 de junho de 2012.

Tendo em vista não ser o intuito do presente trabalho aprofundar as mais diversas e polêmicas questões ambientais, mas estudar algumas questões interessantes sobre direito tributário, notadamente acerca da tributação sobre produção e consumo sob as lentes da sustentabilidade, necessita-se socorrer de conceitos daquela seara de conhecimento.

Destarte, o conceito de sustentabilidade vem se mostrando profundamente dinâmico e plurívoco. Hodiernamente, a sustentabilidade envolve não apenas a questão ambiental, mas aspectos econômicos, sociais, éticos e culturais da sociedade humana. Juarez Freitas até defende a existência de um direito fundamental à sustentabilidade multidimensional, por irradiar-se esta a todas as searas do direito.¹¹

A expressão desenvolvimento sustentável foi criada, pela primeira vez, em 1987, pelo Relatório Brundtland como ficou conhecido o documento oficial intitulado **Nosso Futuro Comum** (*Our Common Future*), da Comissão Mundial sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento. Neste documento, o desenvolvimento sustentável é concebido como: “o desenvolvimento que satisfaz as necessidades presentes, sem comprometer a capacidade das gerações futuras de suprir suas próprias necessidades”.¹²

Partindo, portanto, da noção de desenvolvimento sustentável consagrada no Relatório Brundtland, as mais diversas cúpulas mundiais sobre meio ambiente, sustentabilidade e desenvolvimento vem discutindo formas e soluções a serem adotadas pelos países para os grandes problemas globais que repercutem nas questões ambientais. O viés que ora se discute é utilizar os tributos como instrumentos de estímulo para o desenvolvimento sustentável.

A noção que mais interessa ao direito tributário – e particularmente ao presente estudo – é a de desenvolvimento sustentável, tendo em vista a aproximação natural deste fenômeno com normas jurídicas tributárias. Isto porque as atividades humanas que implicam em desenvolvimento refletem fatos econômicos relevantes e que, por conseguinte, irradiam efeitos jurídicos, sendo estes em sua imensa maioria tributáveis pelo Estado.

De que forma, então, a noção de desenvolvimento sustentável se liga a do direito tributário, notadamente a da de tributação sobre produção e consumo? É possível pensar, sob a ótica econômica, social, cultural e ambiental, a produção e o consumo das gerações presentes e futuras, sem levar em conta a questão tributária? Como os tributos incidentes sobre a produção e consumo podem ser instrumentos eficazes para a efetivação do desenvolvimento sustentável?

¹¹ FREITAS, Juarez. *Sustentabilidade: Direito ao Futuro*. 1 ed. Belo Horizonte: Fórum, 2011, p. 41.

¹² COMISSÃO MUNDIAL SOBRE MEIO AMBIENTE E DESENVOLVIMENTO, ONU, 1987. Relatório Brundtland. Disponível em: <<http://ambiente.wordpress.com/2011/03/22/relatorio-brundtland-a-verso-original/>>. Acesso: em 09 set. 2012.

3.2 Tributação ambiental

O meio ambiente é, inegavelmente, um valor do mais alto grau garantido constitucionalmente, sob os mais diversos ângulos e matizes. A defesa do meio ambiente é garantida como: (i) direito fundamental (art. 5º, LXXIII, e art. 225); (ii) competência comum dos entes federativos (art. 23, VI e VII); (iii) competência legislativa concorrente dos entes federativos (art. 24, VI e VIII); (iv) função institucional do Ministério Público (art. 129, III); (v) princípio geral da atividade econômica (art. 170, VI); (vi) diretriz normativa e regulatória de certas atividades econômicas (art. 174, §3º); (vii) patrimônio cultural.

A defesa do meio ambiente, entendido este como valor permeado em toda a ordem constitucional, pode e deve ser utilizado como instrumento para alcançar a justiça social e a dignidade humana. Aliás, esse é o mesmo entendimento de Eros Roberto Grau:

O princípio da *defesa do meio ambiente* conforma a ordem econômica (mundo do ser), informando substancialmente os princípios da *garantia do desenvolvimento* e do *pleno emprego*. Além de objetivo, em si, é instrumento necessário – e indispensável – à realização do fim dessa ordem, o de *assegurar a todos existência digna*. Nutre também, ademais, os ditames da *justiça social*. Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo – diz o art. 225, *caput*.¹³

Assim, tendo em vista que estes são fundamentos e objetivos da República Federativa do Brasil (art. 1º, III, e art. 3º, I, ambos da CF), as normas tributárias não podem se imiscuir de nelas se pautar como fundamentos ou de serem instrumentos para alcançar os sobreditos objetivos constitucionais.

Nesta linha de aproximação entre o Direito Ambiental e o Direito Tributário, há forte tendência doutrinária a sustentar a imediata criação de um Direito Tributário Ambiental ou um Código Tributário Ambiental. Denise Lucena Cavalcante afirma esta necessidade unificadora científica:

O Direito Tributário Ambiental exige uma imediata sistematização dos princípios tributário-ambientais que servem de base para a legislação vigente. De acordo com Pedro Herrera Molina essa sistematização poderá ser regulada pela criação de um Código Tributário Ambiental ou através da introdução de preceitos comuns aos tributos ecológicos.

Sendo o tributo um instrumento de intervenção na atividade econômica, ele pode ser utilizado na esfera ambiental como um indutor de atividades

¹³ GRAU, Eros Roberto. *A Ordem Econômica na Constituição de 1988*. 15 ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 251.

ambientalmente corretas, propiciando uma adequação do desenvolvimento socioeconômico às necessidades ambientais.¹⁴

Luís Eduardo Schoueri defende o emprego de normas tributárias indutoras como instrumento para a defesa do meio ambiente, implicando em verdadeira mudança comportamental no setor privado. Argumenta, entretanto, que a defesa do meio ambiente deve ser interpretada em consonância com o princípio da livre iniciativa, de modo que o emprego da norma tributária indutora leve em conta não apenas a internalização dos custos ambientais, mas também uma tributação razoável apta a garantir a livre concorrência de mercado.¹⁵

Desta feita, entende-se que a tributação ambiental com a atuação estatal positiva e eficaz, em todas as esferas tributantes, mediante a aplicação de incentivos ou desestímulos de natureza tributária ou fiscal, está em perfeita consonância com a defesa do meio ambiente, valor este profundamente entranhado no ordenamento constitucional.

José Casalta Nabais alerta, entretanto, para o problema da sustentabilidade do estado fiscal, que está pautado em dois limites: no extremo superior da tributação encontram-se Estados cujos sistemas fiscais beiram o grau confiscatório; já, por outro lado, no extremo inferior, os Estados não podem se dar ao luxo de bancar uma insuficiência de receita fiscal, tributando minimamente seus cidadãos, mas arriscando-se em garantir o mínimo de meios necessários ao exercício das funções estatais.

Por este motivo, o jurista português defende que a sustentabilidade financeira não pode deixar de considerar a sustentabilidade também sob a ótica econômica, ecológica e social. Contudo, ante a elevada carga fiscal com a proliferação de diversos tributos, afirma que se vive, não somente em Portugal mas em todo o mundo, o fenômeno da “duplicação do estado fiscal”.¹⁶

Nesta toada, Nabais alude à sustentabilidade ecológica por via fiscal. Afirma que os impostos podem atuar como instrumentos de natureza econômica, por duas vias: pela via dos tributos ecológicos e pela via dos benefícios fiscais com objetivos ambientais. A primeira via

¹⁴ CAVALCANTE, Denise Lucena. Reflexões sobre a tributação ambiental. In: *Interesse Público*, Belo Horizonte, ano 13, n.68, p.355-368, jul./ago. 2011. No mesmo sentido, corroboram este entendimento Regina Helena Costa e Pedro Herrera Molina.

¹⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 346-347.

¹⁶ José Casalta Nabais assim explica a *duplicação do estado fiscal*: “um, o estado fiscal propriamente dito, expressão do contrato social suporte do estado comunidade, que é financiado pela figura dos impostos e se encontra sujeito ao escrutínio democrático consubstanciado no funcionamento dos já clássicos princípios da “constituição fiscal”, especialmente do princípio da legalidade fiscal; outro, um estado fiscal paralelo, mascarado de não fiscal que é financiado basicamente por impostos especiais, mormente sobre consumos específicos, em geral com receitas consignadas, muito embora designados por taxas ou contribuições, os quais não só escapam assim à constituição financeira e fiscal, como, do mesmo jeito, se furtam ao escrutínio econômico materializado na comparabilidade internacional da efectiva carga fiscal ou nível de fiscalidade que suportamos.”

é profundamente criticada pelo jurista português, pois a tributação ambiental se configuraria através de taxas e estas seriam as mais propícias a internalizarem os custos externos das atividades poluentes objeto de tributação. Ao passo que os benefícios fiscais ambientais respeitariam os limites de atuação dos tributos, com base na extrafiscalidade, implicando em políticas fiscais de caráter excepcional instituídas para a tutela de interesses públicos relevantes e superiores¹⁷.

Vale salientar que não se está a defender aqui a cobrança de tributos com a finalidade de impor àqueles que poluem uma penalidade por este ato. Isto porque o raciocínio poderia ser feito de modo inverso pelo agente econômico poluidor: a permissão para poluir estaria legitimada pelo próprio tributo ecológico previsto em lei.

Em verdade, não se pode confundir a natureza dos tributos com os objetivos constitucionais garantidos para a defesa do meio ambiente. O princípio do poluidor-pagador, no direito ambiental, tem duplo caráter: preventivo e repressivo.¹⁸ Ocorre que o tributo não possui esta natureza sancionadora, porquanto não pode ser utilizado como sanção pela prática de ato ilícito, até mesmo por uma questão conceitual e de definição legal (art. 3º, CTN).

Não obstante esta expressa vedação legal do ordenamento jurídico brasileiro, defende-se, outrossim, não a utilização do tributo como sanção pela prática de atos ilícitos na seara ambiental, mas sua aplicação, quando cabível, como instrumento extrafiscal de incentivo/desestímulo a determinadas atividades econômicas que causem positivamente um impacto ambiental na sociedade. Destarte, uma nova interpretação da extrafiscalidade e da seletividade para as atividades econômicas que envolvam mercadorias e produtos sustentáveis se faz pertinente e necessária.

3.3 Nova interpretação e aplicação da extrafiscalidade e da seletividade ao caso de atividades que envolvem mercadorias e produtos sustentáveis

Demonstrou-se que a ideia de seletividade está intimamente ligada à de extrafiscalidade tributária.¹⁹ Isto porque, quando se tem um tratamento discriminatório em

¹⁷ Nabais traz alguns exemplos de benefícios fiscais ambientais: isenção do imposto sobre produtos petrolíferos e energéticos dos biocombustíveis, a isenção no imposto sobre as sociedades das entidades gestoras de sistemas de embalagens e resíduos de embalagens, a isenção deste mesmo imposto dos fundos de investimento imobiliário em recursos florestais e a redução da taxa ou alíquota a 10% dos rendimentos das correspondentes unidades de participação, a aceitação de provisões para a recuperação paisagística de terrenos, a dedução à colecta de encargos com equipamentos novos de energias renováveis, etc.

¹⁸ Celso Antonio Pacheco Fiorilo aduz ser possível identificar no princípio do poluidor-pagador duas órbitas de alcance: a) busca evitar a ocorrência de danos ambientais (*caráter preventivo*); b) ocorrido o dano, visa sua reparação (*caráter repressivo*). In: *Curso de Direito Ambiental Brasileiro*. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 28.

¹⁹ Esta íntima relação entre seletividade e extrafiscalidade é claramente defendida por Hugo de Brito Machado em “*Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*”, p.130.

razão de alíquotas diferenciadas, a exemplo da seletividade do IPI e do ICMS, o que se pretende não é propiciar maiores arrecadações financeiras ao Estado, mas, em verdade, induzir comportamentos dos agentes econômicos (seja através de estímulos fiscais, seja por meio de desestímulos na realização de determinada atividade econômica).

A extrafiscalidade tributária deve ser utilizada como instrumento pelo legislador para assegurar os objetivos protegidos pela Constituição. José Juan Ferreiro Lapatza defende os fins extrafiscais para o que ele chama de tributos “meioambientais” na consecução de determinadas finalidades constitucionais do Estado:

Penso que neste âmbito devem ser inseridos os chamados fins extrafiscais dos tributos. Com eles o Estado pode, por exemplo, buscar uma redução dos gastos (na conservação do meio ambiente através dos chamados tributos meioambientais; em saúde, através de impostos sobre o álcool ou o tabaco) ou o aumento do nível de renda ou uma melhor distribuição dela (através, por exemplo, de tributos que estimulam a utilização de terras ou outros elementos improdutivos).²⁰

Infere-se das lições do jurista espanhol que a função extrafiscal dos tributos pode ser utilizada como instrumento de intervenção na atividade econômica, seja como incentivo para a diminuição de gastos, seja como desestímulo para a prática de determinados atos nocivos ou prejudiciais ao meio ambiente. Denise Lucena Cavalcante igualmente percebe a relevância da extrafiscalidade para a questão tributária ambiental, asseverando que aquela é de grande utilidade na construção de uma cultura socioambiental, característica esta da sociedade contemporânea.²¹

Interpretando e aplicando essas premissas ao presente estudo, é entendimento amplamente majoritário na doutrina que o único critério, constitucionalmente válido, para a aplicação da seletividade nos tributos incidentes sobre produção e consumo (IPI e ICMS) é o da essencialidade dos produtos e das mercadorias, conforme comandos constitucionais retrocitados. Roque Antonio Carrazza chega até afirmar, peremptoriamente, que “qualquer outro objetivo visado pelo legislador ordinário que importe descaracterização do IPI ou do ICMS como *impostos seletivos* viola esta diretriz constitucional obrigatória”.²²

Abordando a questão da seletividade, Fernando Dantas Casillo assevera também que o único critério constitucionalmente aceito para aplicação desse princípio é o da

²⁰ LAPATZA, José Juana Ferreiro. *Direito Tributário: teoria geral do tributo*. Barueri: Manole; Espanha: Marcial Pons, 2007, p. 25.

²¹ CAVALCANTE, Denise Lucena. *Op. Cit.*, p. 362-363.

²² CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 21 ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2005, p.96.

essencialidade dos produtos e mercadorias. Argumenta que o impacto ambiental não é parâmetro válido para instituir tratamento fiscal diferenciado:

Para um produto sofrer tratamento fiscal diferenciado ao dado a bem equivalente em função do material de sua fabricação, a utilidade do seu consumo deverá ser inferior ao segundo, pois somente nesta situação poderá ser admitida a validade da discriminação. Não existem motivos, entretanto, para considerar que caixas, artigos de escritório e tampas de vasos sanitários fabricadas com material plástico, entre outros produtos, sejam menos essenciais do que os mesmos bens produzidos com madeira ou outro tipo de material. Todos esses produtos conservam a mesma utilidade para o consumo que lhe são inerentes.²³

A despeito das bem fundadas argumentações dos doutos tributaristas acerca da interpretação do critério único da essencialidade para aplicação do princípio da seletividade ao IPI e ao ICMS, pautado tão-somente nos comandos constitucionais tributários expressos (art. 153, §3º, I; e art. 155, §2º, III), entende-se ser passível uma interpretação sistemática da Constituição Federal para a aplicação da seletividade aos tributos retromencionados incidentes sobre produção e consumo, sob a ótica do desenvolvimento sustentável.

Para Luís Eduardo Schoueri, o conceito de “essencialidade” não é determinado, mas aberto, podendo ser interpretado à luz da justiça distributiva.²⁴ Noutros termos, a essencialidade de um produto ou mercadoria não estaria somente ligada à ideia de necessidade, mas também de política fiscal (indutora ou desestimuladora). Assim, por exemplo, um equipamento moderno, tecnologicamente, poderia sofrer a incidência de uma alíquota mais reduzida de IPI em comparação com outro equipamento industrial antigo e poluente.

Nesta mesma toada, Eduardo Domingos Bottallo interpreta a seletividade sob a ótica da “tributação ecológica”, no caso do IPI, asseverando 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 ofereceram riscos à camada de ozônio ou que

²³ GONÇALVES, Fernando Dantas Casillo. IPI – Inconstitucionalidade das alíquotas diferenciadas para os produtos fabricados com material plástico – Extra-fiscalidade limitada – Impacto ambiental não pode ser admitido como critério de seleção. In: *IPI – Aspectos Jurídicos Relevantes*. Coord. Marcelo Magalhães Peixoto. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p.94.

²⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit.*, p.373.

resultem da *reciclagem responsável* dos resíduos industriais, dejetos, e semelhantes.²⁵

Verifica-se que a doutrina é bastante incipiente no tocante à utilização de fundamentos ambientais para aplicação na seara tributária. Não obstante, corrobora-se tais posições corajosas a fim de se utilizar as funções extrafiscais dos tributos sobre produção e consumo, bem como – e especialmente – a seletividade inerente ao IPI e ao ICMS como instrumentos eficazes de garantia e implementação de um desenvolvimento sustentável.

4 CONCLUSÕES

A tributação sobre produção e consumo vem sendo utilizada, no Brasil, preponderantemente, com base na sua função extrafiscal, como instrumento de política fiscal para estimular/desestimular os agentes econômicos para a prática de atividades relevantes sob o ponto de vista jurídico tributário. A seletividade aplicável aos tributos sobre produção e consumo, notadamente o IPI e o ICMS, é outro instrumento – aliado ao da extrafiscalidade – para aplicação de alíquotas diferentes em razão da essencialidade dos produtos e mercadorias, critério este adotado pelo legislador constituinte para ambos (art. 153, §3º, I; e art. 155, §2º, III).

Contudo, a sustentabilidade vem se tornando, indubitavelmente, diretriz para todas as ações humanas com repercussão global, razão pela qual se discute há décadas fórmulas e soluções para os problemas mundiais envolvendo meio ambiente, desenvolvimento sócio-econômico e o progresso sustentável da humanidade. Verifica-se, assim, que o desenvolvimento sustentável não se trata mais – nem na verdade nunca se tratou – apenas de uma questão ambiental. É, de fato, uma noção sistêmica e dinâmica, que envolve aspectos econômicos, sociais, éticos e culturais da sociedade humana.

Por esta razão, o Direito Tributário (como ciência e como direito positivo) não pode se eximir de abordar e tratar do desenvolvimento sustentável, propondo técnicas instrumentais para o alcance do seu desiderato. Do enlace proposto entre o Direito Tributário e o Direito Ambiental, revela-se como incontornável a necessidade de se criar ou desenvolver medidas fiscais com o intuito de estimular/desestimular atividades econômicas “ecologicamente corretas”.

²⁵ BOTTALLO, Eduardo Domingos. *Fundamentos do IPI*. São Paulo: RT, 2002, p.57.

Afirma-se, categoricamente, a desnecessidade de criação de novos tributos ou dos chamados “tributos ambientais”, mas, ao contrário, a reflexão de um novo pensamento para um Direito Tributário moderno, aplicando-se a função extrafiscal de modo mais inteligente (em prol de toda a coletividade, e não apenas de um determinado setor econômico) e a seletividade de maneira mais abrangente, não se olvidando do critério da essencialidade, mas propondo aquela uma visão mais ampla das diretrizes, dos fundamentos e dos objetivos constitucionais.

Destarte, com base nos fundamentos da República Federativa do Brasil, especialmente a dignidade da pessoa humana (art. 1º, III, CF) e do valor da livre iniciativa (art. 1º, IV, CF), com esteio nos objetivos fundamentais de construir uma sociedade livre, justa e solidária e garantir o desenvolvimento nacional (art. 3º, I e II, CF), no princípio econômico de defesa do meio ambiente (art. 170, VI, CF) e no direito fundamental ao meio ambiente (art. 225, CF), é possível sustentar a utilização do critério do desenvolvimento sustentável como critério da seletividade aplicável aos tributos sobre produção e consumo, notadamente o IPI e o ICMS.

REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 10 ed. São Paulo: Saraiva, 2004.
- BOTTALLO, Eduardo Domingos. *Fundamentos do IPI*. São Paulo: RT, 2002.
- CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 21 ed. São Paulo: Malheiros, 2005.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 10 ed. São Paulo: Saraiva, 1998.
- _____. IPI – Comentários sobre as regras gerais de interpretação da tabela NBM/SH. *Revista Dialética de Direito Tributário* n.12. São Paulo: Dialética, 1996.
- CAVALCANTE, Denise Lucena. Reflexões sobre a tributação ambiental. *In: Interesse Público*, Belo Horizonte, ano 13, n.68, p.355-368, jul./ago. 2011.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 9 ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2007.
- COMISSÃO MUNDIAL SOBRE MEIO AMBIENTE E DESENVOLVIMENTO, ONU, 1987. Relatório Brundtland. Disponível em: <<http://ambiente.wordpress.com/2011/03/22/relatrio-brundtland-a-verso-original/>>. Acesso em: 09 set. 2012.

COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 2009.

FIORILLO, Celso Antonio Pacheco. *Curso de Direito Ambiental Brasileiro*. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

FREITAS, Juarez. *Sustentabilidade: Direito ao Futuro*. 1 ed. Belo Horizonte: Fórum, 2011.

GONÇALVES, Fernando Dantas Casillo. *IPI – Inconstitucionalidade das alíquotas diferenciadas para os produtos fabricados com material plástico – Extrafiscalidade limitada – Impacto ambiental não pode ser admitido como critério de seleção*. In: *IPI – Aspectos Jurídicos Relevantes*. Coord. Marcelo Magalhães Peixoto. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

GRAU, Eros Roberto. *A Ordem Econômica na Constituição de 1988*. 15 ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2012.

HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 16 ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2007.

LAPATZA, José Juan Ferreiro. *Direito Tributário: teoria geral do tributo*. Barueri: Manole; Espanha: Marcial Pons, 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 21 ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

_____. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2012.

_____. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. 5ª ed. São Paulo: Dialética, 2004.

MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. 8ª ed. São Paulo: Dialética, 2008.

NABAIS, José Casalta. Considerações sobre a sustentabilidade do estado fiscal. In: *Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT*, Belo Horizonte, ano 9, n. 49, p. 19-51, jan./fev. 2011.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 10 ed. atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.