

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL

Charles Leandro Trein

**O IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS
COMO INSTRUMENTO DE POLÍTICA
TRIBUTÁRIA AMBIENTAL**

Porto Alegre

2012

Charles Leandro Trein

**O IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS
COMO INSTRUMENTO DE POLÍTICA
TRIBUTÁRIA AMBIENTAL**

Trabalho de Conclusão de Curso de Ciências Jurídicas e Sociais apresentado à Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS – como requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel.

Orientador: Prof. Dr. Adão Sérgio do Nascimento Cassiano

**Porto Alegre
2012**

Charles Leandro Trein

**O IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS
COMO INSTRUMENTO DE POLÍTICA
TRIBUTÁRIA AMBIENTAL**

Trabalho de Conclusão de Curso de Ciências Jurídicas e Sociais apresentado à Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS – como requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel.

Aprovado em ____ de _____ de 2012.

Conceito Atribuído ____

BANCA EXAMINADORA

Professor Doutor Adão Sérgio do Nascimento Cassiano
Orientador

Professor Doutor Humberto Bergmann Ávila

Professor Doutor Igor Danilevicz

Porto Alegre

2012

AGRADECIMENTOS

À Universidade Federal do Rio Grande do Sul, pela oportunidade de uma graduação de qualidade.

Ao professor orientador, pela atenção e cordialidade.

E, especialmente, à Rose, pela compreensão, carinho, apoio e paciência, por tantas noites e fins de semana sem receber de minha parte a atenção merecida.

“A Moderna Sociedade Industrial parece ter uma imaginação ilimitada quando se trata de destruir, lesar, degradar Vida, mas ela demonstra total insensibilidade e imbecilidade diante da tarefa de refazer, reconstruir, valorizar Vida.”

José Lutzenberger, 1985
Ecologia - Do Jardim ao Poder

RESUMO

O objetivo deste estudo é avaliar a possibilidade de utilização do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) como um instrumento de incentivo ao desenvolvimento sustentável. Para isso, analisa-se o emprego da característica de extrafiscalidade intrínseca ao IPI como mecanismo de intervenção na economia e direcionador do comportamento dos agentes econômicos na implementação das políticas econômicas dos governos. Busca-se identificar, com base nas alíquotas definidas na tabela de incidência do IPI, bem como nas considerações doutrinárias e na jurisprudência dos tribunais federais, a amplitude dada ao conceito de essencialidade, que expressa a seletividade do IPI, principalmente em razão da alteração promovida pela Emenda Constitucional nº 42/2003 ao inciso VI do artigo 170 da Constituição Federal, que passou a autorizar o tratamento diferenciado aos produtos com base no seu potencial de nocividade ao meio ambiente. Intenta-se, assim, avaliar o real alcance do conceito de essencialidade para, por meio de uma interpretação sistemática do texto constitucional, passar-se a considerar na fixação das alíquotas do IPI também o grau de dano provocado ao meio ambiente, como forma de internalizar os custos ambientais decorrentes dos processos produtivos e, dessa forma, estimular nos agentes econômicos comportamentos mais sustentáveis.

Palavras-chave: Imposto sobre Produtos Industrializados, extrafiscalidade, essencialidade, meio ambiente.

ABSTRACT

The objective of this study is to evaluate the possibility of use of Tax on Manufacture (TOM) as a tool for sustainable development. For this reason, we analyze the employment of intrinsic characteristic of extra-fiscal taxation of Tax on Manufacture (TOM) as a mechanism of intervention in the economy and guiding the behavior of economic agents in the implementation of governments economic policies. We seek to identify, on the basis of the aliquots as defined in the table of incidence of TOM, as well as in doctrinary considerations and jurisprudence of the federal courts, the amplitude given to the concept of essentiality, which expresses the selectivity of Tax on Manufacture, primarily due to the change promoted by Constitutional Amendment no. 42/2003 to item VI of article 170 of Brazilian Federal Constitution, which went on to authorise differential treatment to products based on their potencial harmfulness to the environment. We intent to evaluate the actual scope of the concept of essenciality in order to, by a systematic interpretation of Brazilian Federal Constitution, consider in the fixation of Tax on Manufacture (TOM) aliquots also the degree of damage to the environment, as a way to encourage in economic agents more sustainable behaviors.

Key – words: Tax on Manufacture, extra-fiscal, essentiality, environment.

LISTA DE SIGLAS

CF	– Constituição Federal de 1988
CTN	– Código Tributário Nacional
EC	– Emenda Constitucional
FMI	– Fundo Monetário Internacional
IBAMA	– Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis
ICMS	– Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte e de Comunicação
IDH	– Índice de Desenvolvimento Humano
II	– Imposto sobre a de Importação de Produtos Estrangeiros
IE	– Imposto sobre a de Exportação de Produtos Nacionais
IOF	– Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários
IPI	– Imposto sobre Produtos Industrializados
OCDE	– Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
OMC	– Organização Mundial do Comércio
ONU	– Organização das Nações Unidas
PIB	– Produto Interno Bruto
PNUD	– Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento
RIPI	– Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados
TIPI	– Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados
TRF3	– Tribunal Regional Federal da 3ª Região
TRF4	– Tribunal Regional Federal da 4ª Região
TRF5	– Tribunal Regional Federal da 5ª Região

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	10
2 DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO E INTERVENÇÃO DO ESTADO NA ECONOMIA.....	12
2.1 DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO	12
2.2 MEIO AMBIENTE.....	14
2.3 DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL	17
2.4 A CORREÇÃO DO MERCADO: A INTERNALIZAÇÃO DOS CUSTOS AMBIENTAIS	20
2.5 INSTRUMENTOS DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO.....	22
3 DIREITO AMBIENTAL E TRIBUTAÇÃO.....	26
3.1 PRINCÍPIOS DO DIREITO AMBIENTAL	26
3.1.1 Princípio da Cooperação	26
3.1.2. Princípio do poluidor-pagador	27
3.1.3 Princípio da Precaução.....	29
3.1.4 Princípio da Prevenção.....	30
3.2 TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL.....	30
3.3 CONSIDERAÇÕES PARA A ADOÇÃO DE UMA POLÍTICA TRIBUTÁRIA AMBIENTAL.....	34
3.4 BENEFÍCIOS DA TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL	37
4 CONSIDERAÇÕES ACERCA DO IPI.....	40
4.1 ORIGEM E PREVISÃO NORMATIVA	40
4.2 FATO GERADOR E BASE DE CÁLCULO	40
4.3 IMPOSTO INDIRETO	42
4.4 FLEXIBILIZAÇÃO AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE E EXCEÇÃO AO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE.....	43
4.5 EXTRAFISCALIDADE E SELETIVIDADE.....	45
5 A EXTRAFISCALIDADE DO IPI E A PROTEÇÃO AO MEIO AMBIENTE ECOLOGICAMENTE EQUILIBRADO	50
5.1 O IPI E O PRINCÍPIO DO POLUIDOR-PAGADOR.....	50
5.2 A EXTRAFISCALIDADE COMO INSTRUMENTO DE PROTEÇÃO AO MEIO AMBIENTE EQUILIBRADO	51
5.3 ENTENDIMENTO JURISPRUDENCIAL ACERCA DA SELETIVIDADE DO IPI.....	59
6 CONCLUSÃO	65
REFERÊNCIAS	68

1 INTRODUÇÃO

O comprometimento dos recursos naturais ocasionado pelo desenvolvimento econômico desenfreado vem causando graves danos ambientais a toda a coletividade.

Mas novas tecnologias surgem em diversos campos, criando perspectivas para a utilização de energias renováveis e menos poluentes. Entretanto, muitas vezes os produtos fabricados mediante a utilização destas novas tecnologias menos agressivas ao meio ambiente não possuem a mesma eficiência ou apresentam custos superiores aos produtos tradicionais. Difunde-se também uma mentalidade ecológica nos consumidores, que procuram por alimentos orgânicos e se preocupam com o correto descarte de seu lixo, visando à reciclagem.

Os acidentes causados pelo homem com graves conseqüências ao meio ambiente, juntamente com a impactante força dos desastres naturais acontecidos nas últimas décadas superam as fronteiras dos países, tornando o meio ambiente uma preocupação internacional e levando a questionar acerca da responsabilidade do homem e do desenvolvimento econômico frente às mudanças climáticas.

As conferências promovidas pela Organização das Nações Unidas (ONU) sobre o Meio Ambiente e Desenvolvimento Humano, cujo marco inicial foi a Conferência de Estocolmo, em 1972, propiciam um campo para a discussão dos problemas ambientais e propostas de soluções. Neste diapasão, foi cunhado o termo desenvolvimento sustentável, definido como aquele que satisfaz as necessidades das gerações presentes sem comprometer a capacidade das gerações futuras de suprir suas próprias necessidades. Assim, há uma incompatibilidade entre os padrões de produção e consumo vigentes e o desenvolvimento sustentável. Nas conferências seguintes (Eco-92 - Rio de Janeiro, 1992; Rio+10 - Joahanesburgo, 2002) consagrou-se o conceito de desenvolvimento sustentável e houve a ampliação da conscientização dos danos ambientais provocados majoritariamente pelos países desenvolvidos.

Apresenta-se crescente a demanda internacional por ações políticas nos Estados que incorporem os custos sociais e ambientais na regulação e precificação de produtos e serviços, em valorização a comportamentos que favoreçam o desenvolvimento sustentável.

Em 2012 realiza-se no Rio de Janeiro a Conferência Rio+20. Dentre as propostas encontra-se a utilização de mecanismos econômicos, tais quais os tributos, como forma de induzir comportamentos dos agentes econômicos e fomentar o consumo de produtos e serviços menos agressivos ao meio ambiente, incorporando os princípios do Direito Ambiental.

O presente trabalho tem por objetivo verificar a possibilidade de o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) ser utilizado como um tributo ambiental, apto a induzir comportamentos ecologicamente mais corretos e a desincentivar práticas nocivas ao meio ambiente.

Intenta-se verificar as aplicações que os governos mais recentes têm dado a este imposto dotado de características que o tornam típico instrumento de intervenção na economia, bem como as manifestações doutrinárias e o posicionamento dos tribunais federais frente a sua utilização na ordenação político-econômica e também ambiental.

No primeiro capítulo são analisados os elementos que compõe este cenário conturbado pelas manifestações dos distintos bens jurídicos e as propostas que tentam compatibilizá-los. São eles: o desenvolvimento econômico, o meio ambiente, o desenvolvimento sustentável, a internalização dos custos ambientais e as modalidades de intervenção no domínio econômico.

No segundo capítulo aborda-se o Direito Ambiental e a contribuição que o Direito Tributário pode propiciar para que sejam desenvolvidas políticas econômicas que visem a garantir um desenvolvimento mais sustentável.

No terceiro capítulo é feita uma análise sobre as características do IPI e da utilização que os governos recentes vêm-lhe conferindo, principalmente quanto à extrafiscalidade e à seletividade.

O quarto capítulo discorre sobre a extrafiscalidade do IPI, o conteúdo e a extensão do conceito de essencialidade, critério pelo qual é manifestada a extrafiscalidade deste tributo. Analisam-se também as considerações da doutrina acerca do uso do IPI como um tributo ambiental, bem como um exame da jurisprudência dos tribunais federais relativa ao tema, para, ao final, ser emitida conclusão quanto a ser ou não possível a utilização deste imposto como instrumento para o estímulo de comportamentos, práticas e hábitos de consumo mais ecológicos.

2 DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO E INTERVENÇÃO DO ESTADO NA ECONOMIA

2.1 DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO

O homem tem submetido o planeta a transformações cada vez mais rápidas e mais intensas. Mas é possível dizer que houve uma aceleração substancial a partir de meados do século XIX, com o advento da Revolução Industrial. A busca por novos mercados consumidores e também fornecedores de matérias-primas levou as potências industrializadas a entrarem em diversas disputas por novos domínios, o que acabou culminando na Primeira Guerra Mundial.

O desenvolvimento econômico era considerado a chave para a superação do estágio de subdesenvolvimento dos chamados países do “Terceiro Mundo”.

A globalização apresenta-se num panorama de integração global, onde o fluxo de informações tornou-se muito rápido, fazendo aumentar também o fluxo de capitais, de mercadorias e de pessoas.

Terence Trennepohl identifica que todo esse movimento de globalização tem suas origens no processo de integração dos mercados e nações ocorrido na Baixa Idade Média, com o incremento do comércio e a expansão econômica, quando surgiram também leis e medidas para tentar regrar esta expansão. Ao longo dos séculos, os atores do cenário mundial foram se modificando: americanos e europeus, que inicialmente eram protagonistas exclusivos deste jogo, passaram a ter de lidar com a presença de países emergentes, que antes eram coadjuvantes nesse quadro. Chineses, indianos, árabes, coreanos e brasileiros assumem parcelas significativas desse mercado, modificando a correlação de forças existente antes exclusivamente entre americanos e europeus¹.

Para a participação no comércio internacional, cada país passou a explorar as atividades em que obtinha uma vantagem competitiva em razão de sua dotação natural de determinados fatores de produção (terra, capital, trabalho, matérias-primas), buscando criar uma economia de escala. O comércio internacional gerava, então, uma melhoria do bem estar da população. Criou-se também um grau de interdependência dos países, juntamente com um aumento frenético de competitividade.

O crescimento econômico também gera uma dupla pressão sobre o meio ambiente, pelo aumento da demanda por matérias-primas e, também, pelo incremento da produção das sobras industriais, - a manifestar-se sob as formas de poluição, que contamina as águas, o ar e

¹ TRENNEPOHL, Terence Dornelles. **Direito ambiental empresarial**. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 4.

o solo. Cristiane Derani distingue as duas visões sobre a utilização do meio ambiente: o primeiro, enquanto elemento do sistema econômico; o segundo, toma-o como um sítio, um local a ser apropriado para o lazer ou para o depósito de subprodutos indesejáveis da produção fabril. Mas o crescimento econômico traz também inovações tecnológicas que propiciam meios de proteção ambiental.²

Ricardo Carneiro aponta para o inter-relacionamento entre os mecanismos econômicos e o meio ambiente:

Na verdade, a partir de uma compreensão sistêmica, os mecanismos econômicos desenvolvem-se em estreita e inelutável interação recíproca com o meio ambiente. Em tais condições, o sistema econômico atua como intermediário entre, de um lado, o meio ambiente e, de outro – por mais paradoxal que possa parecer – o próprio meio ambiente. E nem poderia ser diferente, porquanto a atividade econômica consiste, fundamentalmente, em retirar da natureza os elementos que, mais tarde, a ela deverão retornar sob diversas formas ou modalidades.³

Vários índices existem para medir o nível de desenvolvimento dos países. O índice escolhido já revela também a prioridade adotada. O Fundo Monetário Internacional (FMI) utiliza o critério do produto nacional bruto por habitante, indicando também que a economia é mais valorizada. A Organização Mundial do Comércio (OMC) utiliza o volume de comércio internacional. O Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD) utiliza um critério mais complexo, o Índice de Desenvolvimento Humano (IDH), que “parte do pressuposto de que para aferir o avanço de uma população não se deve considerar apenas a dimensão econômica, mas também outras características sociais, culturais e políticas que influenciam a qualidade da vida humana.”⁴ Assim, o IDH considera também a longevidade e a educação, além do Produto Interno Bruto per capita corrigido pelo poder de compra da moeda do país.

Marcelo Dias Varella destaca que outros elementos importantes não são considerados por esses índices de desenvolvimento, o que torna possível compreender o porquê de os principais programas de desenvolvimento não conseguirem melhorar a qualidade de vida de muitas populações: “Esses indicadores de desenvolvimento conheceram, nos últimos tempos, uma baixa notável. Entre os elementos mais marcantes, podemos citar: as condições de vida material, a coesão social, a cultura e o meio ambiente, que nos interessa mais.”⁵

² DERANI, Cristiane. **Direito ambiental econômico**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 89

³ CARNEIRO, Ricardo. **Direito ambiental: uma abordagem econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 35–36.

⁴ PROGRAMA DAS NAÇÕES UNIDAS PARA O DESENVOLVIMENTO. **Desenvolvimento Humano e IDH**. Disponível em: < <http://www.pnud.org.br/idh/>>. Acesso em: 21 maio 2012.

⁵ VARELLA, Marcelo Dias. **Direito internacional econômico ambiental**. Belo Horizonte: Del Rey, 2003. p. 44.

Juarez Freitas também reclama pela formulação de índices alternativos ao IDH, que “representou considerável progresso, apesar de simples e limitado em sua métrica sintética.”⁶

O meio ambiente tem sido atingido constantemente por acidentes de grandes proporções, podendo-se citar como exemplos mais próximos o afundamento da plataforma P36 (Bacia de Campos, no Rio de Janeiro, em 2001); os vazamentos de petróleo ocorridos em 2010 no Golfo do México, pela British Petroleum, e, pouco depois, em 2011, na Bacia de Campos (Rio de Janeiro) pela empresa Chevron; os deslizamentos de encostas na região serrana do Rio de Janeiro (2011) e, talvez um pouco mais distante, mas com efeitos ainda presentes, o acidente na nuclear de Chernobil (Ucrânia - URSS, 1986). Mas apesar da gravidade deste tipo de acidentes, estes não se fazem presentes nos indicadores de desenvolvimento.

A escassez de matérias-primas e a poluição em grande escala motivadas pela competitividade global e pela exploração desenfreada de recursos naturais, ocasionado graves danos ao meio-ambiente levou à necessidade de repensar o conceito de desenvolvimento.

A cada dia torna-se mais evidente a inviabilidade de um modelo de desenvolvimento a qualquer custo, incapaz de minimamente harmonizar as necessidades e os padrões modernos de consumo à preservação de nossas condições básicas de qualidade de vida.⁷ A capacidade do homem de produzir bens de consumo e de intervir no meio ambiente de maneira a gerar impactos negativos não apenas localmente, mas influenciando outros países, como ocorre com os efeitos das chuvas ácidas e efeito estufa, conferiu relevância internacional ao assunto. Nesse contexto, torna-se crescente a preocupação com o meio ambiente e surge a noção de sustentabilidade, em que a proteção ao meio ambiente ecologicamente equilibrado mostra-se como elemento fundamental para o processo de desenvolvimento.

2.2 MEIO AMBIENTE

A Constituição Federal de 1988 garantiu posição de destaque ao meio ambiente, dedicando um capítulo específico ao tema, além de menções esparsas em seu texto. O art. 225 demonstra que o meio ambiente é um bem jurídico, reconhecendo o seu valor e interesse ao mundo jurídico, de modo a fazer jus à proteção necessária para a garantia de sua existência:

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

⁶ FREITAS, Juarez. **Sustentabilidade: direito ao futuro**. Belo Horizonte: Fórum, 2011. p. 42.

⁷ CARNEIRO, Ricardo. **Direito ambiental: uma abordagem econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p.38.

Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações.

A Constituição Federal, reconhecendo no artigo 225 o meio ambiente como bem de uso comum do povo e essencial a uma sadia qualidade de vida, estabeleceu um direito universal ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, incumbindo, de maneira solidária, ao Poder Público e a toda a coletividade o dever de sua proteção e preservação para além das gerações atuais.

Mais do que isso, o artigo 5º, LXXIII, elevou o meio ambiente à condição de direito fundamental, ao prescrever que qualquer cidadão é parte legítima para propor ação popular que vise a anular ato lesivo ao meio ambiente, conforme ensina José Afonso da Silva, reconhecendo a Constituição de 88, a primeira a tratar deliberadamente da questão ambiental, como eminentemente ambientalista:

O ambientalismo passou a ser tema de elevada importância nas Constituições mais recentes. Entra nelas deliberadamente como direito fundamental da pessoa humana, não como simples aspecto da atribuição de órgãos ou de entidades públicas, como ocorria em Constituições mais antigas.⁸

Entretanto, o meio ambiente não é um bem jurídico superior aos demais expressos no texto constitucional. Assim, deve ser feita a sua compatibilização com os demais bens jurídicos com que se relaciona, por meio de interpretação sistemática, para que seja extraído o correto entendimento do que seja o direito a cada um deles⁹.

Os direitos fundamentais passam por fases de reconhecimento e proteção. Podem ser verificadas mais claramente três dimensões ou gerações de direitos, classificados em direitos fundamentais de primeira, de segunda ou de terceira geração.¹⁰

Os direitos de primeira geração são os de cunho negativo e visam impor um dever de abstenção ao Estado, devendo este respeitar os direitos individuais de liberdade, vida, intimidade.

Os direitos de segunda geração são os classificados como positivos, por demandarem ações do Estado, cujas prestações garantem o exercício destes direitos. São eles os direitos sociais, culturais e econômicos.

⁸ SILVA, José Afonso. **Direito ambiental constitucional**. 4. ed. São Paulo: Malheiros. 2011. p. 45.

⁹ MORAES, Luís Carlos Silva. **Curso de direito ambiental**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006. p. 14.

¹⁰ Paulo Bonavides defende ainda a existência de uma quarta geração de direitos fundamentais, constituídos pelo direito à democracia, o direito à informação, e o direito ao pluralismo. “Deles depende a concretização da sociedade aberta do futuro, em sua dimensão de máxima universalidade, para a qual parece o mundo inclinar-se no plano de todas as relações de convivência.” (BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 20. ed., atual. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 572.)

Os direitos de terceira geração são os direitos fundamentais de caráter humano e universal, de fraternidade e solidariedade. A titularidade dos direitos de terceira geração é coletiva. O meio ambiente é um bem difuso, um direito de terceira geração, um direito de todos, que deve ser defendido por qualquer cidadão. Tanto é assim que o capítulo relativo ao meio ambiente foi inserido no Título VIII da CF (arts. 193 a 232), que trata da ordem social.

O Direito Ambiental é transdisciplinar, fazendo intersecção com diversas outras ciências. O artigo 170 da CF, ao tratar sobre a ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tendo por fim assegurar a todos uma existência digna, conforme os ditames da justiça social, estabeleceu princípios a serem observados, dentre os quais se encontra também a defesa do meio ambiente.

Cristiane Derani explica que a Constituição Federal brasileira contém um caráter integrador da ordem econômica com a ordem ambiental, unidas pela finalidade comum de melhoria da qualidade de vida:

A Constituição Federal brasileira contém este caráter integrador da ordem econômica com a ordem ambiental, unidas pelo elo comum da finalidade de melhoria da qualidade de vida. O direito de todos a um meio ambiente ecologicamente equilibrado pode ser caracterizado como um direito fundamental, gozando do mesmo status daqueles descritos no art. 5º dessa carta. Este bem jurídico, o meio ambiente ecologicamente equilibrado, é um pressuposto para a concretização da qualidade de vida, a qual se afirma, por sua vez, como a finalidade máxima das normas do capítulo do meio ambiente. Este capítulo revela-se em normas destinadas a reformular a ação do homem sobre o seu meio. Devido a esta propriedade das normas ambientais, Caldwell conclui que a noção de qualidade de vida aparece associada ao processo de adaptação dos ordenamentos jurídicos às regras da Terra.¹¹

Mediante uma análise sistemática da CF, Juarez Freitas reconhece o desenvolvimento sustentável, - e não qualquer desenvolvimento - como valor supremo, verificando no art. 170, VI, a defesa do meio ambiente como princípio de regência da atividade econômica, por meio do tratamento diferenciado em razão do impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação.¹² Em suas próprias palavras:

Dito de outro modo, do entrelaçamento tópico-sistemático, notadamente dos arts. 3º, 170, VI e 225, brota da Carta o valor supremo da sustentabilidade (desdobrado em princípio), que prescreve o desenvolvimento continuado e durável, socialmente redutor das iniquidades, para presentes e futuras gerações, sem endossar o crescimento econômico irracional, aético, cruel e mefistofélico.¹³

¹¹ DERANI, Cristiane. **Direito ambiental econômico**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 60.

¹² FREITAS, Juarez. **Sustentabilidade**: direito ao futuro. Belo Horizonte: Fórum, 2011. p. 115.

¹³ FREITAS, Juarez. **Sustentabilidade**: direito ao futuro. Belo Horizonte: Fórum, 2011. p. 117.

Dessa forma, o desenvolvimento da atividade econômica deve ter em consideração sempre a defesa do meio ambiente, haja vista a preocupação em deixar expressa no art. 170, VI, pela EC nº 42/2003, a possibilidade de tratamento diferenciado dos produtos e serviços em razão do impacto ambiental causado, autorizando, assim, uma postura intervencionista por parte do Estado na regulação das atividades econômicas de forma a assegurar a observância dos princípios.

2.3 DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL

A preocupação jurídica do homem com a qualidade de vida e o meio ambiente como bem difuso é tema recente, tendo alcançado maior atenção dos Estados a partir da constatação da crise ambiental gerada pelos efeitos negativos do desenvolvimento econômico, isto é, a deterioração da qualidade ambiental e a limitabilidade do uso dos recursos minerais, como bem observam José Rubens Morato Leite e Patryck de Araújo Ayala:

[...] no contexto social de emergência do capitalismo industrial, ao mesmo tempo que eram proporcionadas condições de desenvolvimento tecnológico, apropriação de bens e livre acumulação econômica, a sociedade era exposta a uma crescente proliferação de ameaças originadas de diversas fontes, mas, muitas vezes, de difícil exposição das relações de causalidade, ou, mesmo, de difícil identificação, na medida em que grande número de espécies de ameaças originárias desse processo de radicalização do capitalismo deixou de ser visível e cognoscível, razão pela qual sua identificação somente se fazia possível no momento em que seus efeitos já produziam prejuízos sobre a segurança da população, não permitindo a reação institucional mediante instrumentos de controle, cálculo e previdência.¹⁴

Em 1972 a Organização das Nações Unidas (ONU) convocou a realização da Conferência sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento Humano, em Estocolmo, com o fim de discutir os problemas ambientais e o desenvolvimento em âmbito internacional. Como resultados de seus debates, restaram claras as contradições relacionadas ao desenvolvimento econômico e o meio ambiente, além do reconhecimento dos diferentes problemas enfrentados pelos países desenvolvidos e pelos países em desenvolvimento, admitindo-se a estes um tratamento diferenciado, com regras distintas e menos rígidas.

Em 1987 a ONU, por meio da Comissão Mundial sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento, apresentou o Relatório Brundtland, cujo documento intitulado “Nosso Futuro Comum”, indicava a incompatibilidade entre desenvolvimento sustentável e os padrões de produção e consumo vigentes. Nele consta a definição de desenvolvimento

¹⁴ LEITE, José Rubens Morato; AYALA, Patryck de Araújo. **Direito ambiental na sociedade de risco**. 2. ed., rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2004. p. 49.

sustentável como “aquele que atende às necessidades do presente sem comprometer a possibilidade de as gerações futuras atenderem às suas necessidades”¹⁵.

Se anteriormente o crescimento econômico era tido como o meio de levar o desenvolvimento e a expansão das liberdades aos países, o conceito de desenvolvimento sustentável leva à compreensão de que qualquer desenvolvimento que não seja sustentável implica na redução das liberdades das gerações futuras, o que o torna contrário ao conceito do desenvolvimento, que traria a expansão destas liberdades. Então, qualquer forma de desenvolvimento que não seja sustentável não pode ser considerada, de fato, desenvolvimento. Exemplifica o professor Juarez Freitas:

Para ilustrar tal interligação de tudo: o ‘plástico verde’ pode ser positivo, mas à condição de que a matéria-prima não seja obtida com trabalho escravo. Se for, a homeostase terá sido comprometida irreparavelmente. Outro exemplo: a palma pode ser cultura promissora e benfazeja, mas não se pode aceitar o preço da devastação florestal sem critério. Idem com relação à produção do etanol, que precisa evitar perdas de áreas verdes essenciais para manter a atmosfera limpa e para a agricultura.¹⁶

Vinte anos após a Conferência de Estocolmo, em 1992 realizou-se a segunda conferência internacional acerca do meio ambiente e desenvolvimento humano, no Rio de Janeiro, conhecida como Eco-92, onde se consagrou o conceito de desenvolvimento sustentável e houve a ampliação da conscientização dos danos ambientais provocados majoritariamente pelos países desenvolvidos, sendo adotado um plano de ações intitulado Agenda 21.

Em 2002 realizou-se a Conferência de Johannesburgo (também conhecida como Rio+10), tendo como ponto principal a discussão dos avanços alcançados pela Agenda 21 e outros acordos da Cúpula de 1992. A Declaração de Johannesburgo reafirmou os compromissos firmados entre os países que participaram da reunião no Rio de Janeiro, a ECO92. Outro documento resultante da conferência, o Plano de Implementação, não agradou a todos, por não ter fixado prazos e metas claras e objetivas.

O ano de 2012 marca a realização no Rio de Janeiro da Conferência Rio+20. O Painel de Alto Nível sobre Sustentabilidade Global apresentou o relatório intitulado “Povos resilientes, planeta resiliente – Um futuro digno de escolha”, onde propõe uma ação de

¹⁵ UNITED NATIONS. **Report of the world commission on environment and development**. General Assembly Resolution 42/187, 11 December 1987. Disponível em: <<http://www.un.org/documents/ga/res/42/ares42-187.htm>>. Acesso em: 21 maio 2012.

¹⁶ FREITAS, Juarez. **Sustentabilidade: direito ao futuro**. Belo Horizonte: Fórum, 2011. p. 34.

políticas no sentido de incorporar custos sociais e ambientais na regulamentação e precificação de produtos e serviços, bem como abordar falhas mercadológicas e elaborar um roteiro de incentivos que valorize cada vez mais o desenvolvimento sustentável de longo prazo em investimentos e transações financeiras; aumentar o financiamento para o desenvolvimento sustentável, incluindo custeio público e privado e parcerias para mobilizar grandes volumes de novos financiamentos e ampliar a forma como medimos os avanços do desenvolvimento sustentável por meio da criação de um índice ou conjunto de indicadores de desenvolvimento sustentável.

A. INCORPORAR CUSTOS SOCIAIS E AMBIENTAIS: REGULAMENTAÇÃO E PRECIFICAÇÃO PARA REFLETIR AS EXTERNALIDADES

143. A maioria dos produtos e serviços vendidos atualmente deixa de assumir o custo total de produção e consumo. Estes tipos de externalidades negativas são comuns em virtualmente todas as áreas de atividade econômica e, quando se permite que eles não sejam corrigidos, eles podem levar a falhas de mercado.

144. Um componente-chave de qualquer economia sustentável é um sistema de precificação e regulatório que reflita o custo total dos ativos, bens e serviços. Apesar de os mercados e o setor privado serem vetores importantes de mudanças, os governos têm um papel essencial a desempenhar no estabelecimento de políticas e sinais de preço por meios comerciais e não comerciais.

145. As decisões de compras e investimentos que são tomadas diariamente por milhões de empresas e bilhões de indivíduos estão na vanguarda do desenvolvimento sustentável e, à medida que cresce o tamanho da “classe média global”, aumenta também a necessidade de que seu consumo seja sustentável. [...]

4. FONTES INOVADORAS DE FINANCIAMENTO

158. Outras fontes inovadoras de financiamento podem ser usadas em nível global, regional ou nacional como uma maneira de precificar as externalidades, bem como de gerar receita que possa ser usada para financiar outros aspectos da sustentabilidade. A reforma dos sistemas tributários para afastar a tributação do emprego e movê-la em direção ao consumo e ao uso de recursos pode ajudar a incentivar o crescimento mais ecológico e mais eficiente em relação aos recursos. As deduções tributárias para incentivar o comportamento sustentável também podem ser altamente eficazes. [...]¹⁷

Neste panorama, os Estados são chamados a intervir na economia, pugnando-se por reformas nos sistemas tributários que atenuem a tributação sobre o emprego e a direcionem ao consumo e à utilização de recursos, de forma a incentivar um desenvolvimento mais sustentável. Entretanto, o tema da tributação ambiental apresenta-se complexo em razão da sua interdisciplinaridade, envolvendo questões atinentes às áreas da economia, da ecologia e do direito e, dentro da área jurídica, abrange o direito econômico, ambiental e tributário.

¹⁷ PAINEL DE ALTO NÍVEL DO SECRETÁRIO-GERAL DAS NAÇÕES UNIDAS SOBRE SUSTENTABILIDADE GLOBAL. **Povos resilientes, planeta resiliente: um futuro digno de escolha**. Nova York: Nações Unidas, 2012. Disponível em: <<http://www.onu.org.br/docs/gsp-integra.pdf>>. Acesso em: 22 maio 2012. p. 78 e 88.

Caracterizado o conflito entre o desenvolvimento e a obrigação de respeitar limites à intervenção no meio ambiente, configura-se a sociedade de risco, conforme denominam José Rubens Morato Leite e Patryck de Araújo Ayala¹⁸. Diante de tal conjuntura, questiona-se o que o Direito pode fazer em prol da equalização deste conflito, que, conforme já dito, é multidisciplinar, em razão das conseqüências econômicas, sociais e ambientais.

2.4 A CORREÇÃO DO MERCADO: A INTERNALIZAÇÃO DOS CUSTOS AMBIENTAIS

Estudos no campo da economia ambiental lançam foco sobre os “efeitos externos” dos processos fabris e procuram estabelecer uma “monetarização” para a utilização dos recursos renováveis e não renováveis. Qualquer processo produtivo exerce a transformação de matérias primas em produtos destinados ao consumo. Neste processo de transformação, produtos intermediários (secundários) são gerados, resultantes das transformações físicas ou químicas a que as matérias-primas são submetidas. Estes produtos intermediários e não diretamente desejados, mas surgidos em decorrência do processo produtivo, constituem as chamadas externalidades.

A concepção do liberalismo econômico de que cada um deve ocupar-se do próprio negócio permitiu que diversas resultantes do processo fabril permanecessem à margem dos cálculos dos custos privados. Estas externalidades, por não serem de interesse do particular, juntamente à possibilidade de seu descarte sem custo, não são computadas no custo de fabricação. Então, estes produtos indesejados inseridos na economia, mas não considerados pelo particular, restavam atribuídos a toda a coletividade, como um custo social. Estas são as externalidades negativas. Existem também as externalidades positivas, que afetam o meio ambiente de maneira benéfica.

A economia ambiental incorporou as teorias de extensão do mercado de Pigou e Coase¹⁹, que visavam à correção dessas externalidades negativas, atribuindo ao Estado o papel de corrigir as distorções causadas pelas escolhas individuais.

¹⁸ LEITE, José Rubens Morato; AYALA, Patryck de Araújo. **Direito ambiental na sociedade de risco**. 2. ed., rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2004. p. 11.

¹⁹ Arthur Cecil Pigou: economista, buscou estabelecer em sua teoria (correção do mercado) critérios para uma política econômica que pudesse obter, para o conjunto de membros de uma nação, a melhor situação possível. Sua teoria desafiou as teorias econômicas clássicas então vigentes, por propor a substituição da ação industrial privada pela ação do Estado.

Ronald Harry Coase: economista, procurou demonstrar a possibilidade de uma solução privada ótima às externalidades, isto é, uma solução sem a intervenção do Estado que maximizasse o bem-estar social (atribuição de preços). Segundo o teorema de Coase, se os agentes influenciados por externalidades puderem

Luis Eduardo Schoueri²⁰ explica que as externalidades, tanto as positivas, quanto as negativas, escapam do mecanismo de mercado. As externalidades negativas permitem ao poluidor praticar preços reduzidos, sem afastar sua lucratividade. A externalidade positiva não resulta em maior renda para quem a gera. Assim, ambos os casos podem contrariar os interesses da coletividade, seja por relegar o ônus da poluição à coletividade, seja por não recompensar aquele que se preocupou em não poluir. Da necessidade de internalização dessas externalidades (tanto positivas, quanto negativas) surge a possibilidade de intervenção do Estado no domínio econômico. Quanto às externalidades negativas, aplica-se o princípio do poluidor-pagador²¹. Quanto às externalidades positivas, cabe a concessão de vantagens econômicas por parte do Estado àquele que de alguma optou por não poluir.

Um dos principais resultados da Eco-92 foi o documento intitulado Agenda 21, que estabelece o uso de incentivos e mecanismos econômicos e fiscais para a incorporação aos custos e correção das externalidades negativas. Cada país desenvolve a sua Agenda 21 local, o que no Brasil ficou a cargo da Comissão de Políticas de Desenvolvimento Sustentável e da Agenda 21 Brasileira, criada por decreto (não numerado) de 3 de fevereiro de 2004. No eixo temático “Cidade Sustentáveis” da Agenda 21 Brasileira, a estratégia 4 abarca a incorporação ao sistema tributário de instrumentos econômicos que promovam o uso sustentável dos recursos naturais e a adoção de princípios da extrafiscalidade²² que estimulem ações, empreendimentos e comportamentos sustentáveis dos agentes públicos e privados²³.

3. Cidades Sustentáveis.

Estratégia 4

- Desenvolver e estimular a aplicação de instrumentos econômicos no gerenciamento dos recursos naturais visando à sustentabilidade urbana.

Proposta de ações

negociar (sem custos de transação) a partir de direitos de propriedade bem definidos pelo Estado, poderão chegar a um acordo em que estas serão internalizadas.

²⁰ SCHOUERI, Luis Eduardo. Normas tributárias indutoras em matéria ambiental. In: TÔRRES, Heleno Taveira. (Org.). **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 235-256.

²¹ Segundo o princípio do poluidor pagador, o responsável pela degradação ambiental deve arcar com os custos de sua reparação.

²² A extrafiscalidade no Direito Tributário consiste em utilizar os tributos com um fim precípuo não da mera arrecadação, mas de direcionar o comportamento dos contribuintes, de modo a incentivar a produção ou a comercialização de determinados produtos, ou mesmo de desestimular o consumo de produtos considerados nocivos ou que se desviem do interesse social. As normas com finalidade social buscam o direcionamento econômico, a estruturação ou a reestruturação social, o desenvolvimento sustentável e a proteção às normas ambientais. (FIORILLO, Celso Antônio Pacheco; FERREIRA, Renata Marques. **Direito ambiental tributário**. 3. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 56-57).

²³ AGENDA 21 Brasileira. Disponível em: <http://www.ecolnews.com.br/agenda_21_brasileira.pdf>. Acesso em: 22 maio 2012.

- Promover o aperfeiçoamento do sistema tributário brasileiro nos três níveis de governo visando à incorporação e à viabilização de instrumentos econômicos que promovam o uso sustentável dos recursos naturais e a adoção de princípios de extrafiscalidade que estimulem ações, empreendimentos e comportamentos sustentáveis dos agentes públicos e privados.²⁴

Um desafio apontado à internalização das externalidades negativas reside na definição de métricas capazes de realizar a avaliação econômica dos custos envolvidos.

Cristiane Derani adverte que as teorias de Pigou e Coase são baseadas em uma perspectiva econômica isolada, e a sua implementação prática deve levar em consideração o necessário amparo jurídico e político²⁵. Da mesma forma, Ricardo Carneiro adverte quanto à cautela necessária para a adoção de medidas que possam trazer prejuízos às indústrias, a nível internacional: se um país adota a internalização de custos que não serão suportados por empresas do mesmo ramo noutro país, terá prejudicada a sua competitividade no cenário mundial.

2.5 INSTRUMENTOS DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO

O artigo 170 da Constituição Federal de 1988 deixa clara a opção do legislador por uma ordem econômica intervencionista ao erigi-la sobre diversos fundamentos, “tendo por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social”, ao contrário do que acontece na economia liberal, onde vige o princípio da não intervenção e da autorregulação da economia. A defesa do meio ambiente aparece como um dos princípios da ordem econômica, podendo inclusive, de acordo com a alteração promovida pela Emenda Constitucional nº 42/2003, ser estabelecido tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação.

A intervenção no domínio econômico visando a corrigir falhas de mercado consiste justamente na intromissão do Estado sobre o interesse particular, de maneira a fazer prevalecer interesse outro, mormente o coletivo, vez que os interesses particulares podem se apresentar muitas vezes conflitantes ou contrários aos interesses coletivos.

Para dar efetividade ao direito difuso que constitui o meio ambiente ecologicamente equilibrado, o §1º do artigo 170 da CF determinou ao Poder Público o controle da produção, da comercialização, e do emprego de técnicas, métodos e substâncias que comportem risco para a vida, a qualidade de vida e o meio ambiente:

²⁴ AGENDA 21 Brasileira. p. 53. Disponível em: <http://www.ecolnews.com.br/agenda_21_brasileira.pdf>. Acesso em: 22 maio 2012.

²⁵ DERANI, Cristiane. **Direito ambiental econômico**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 93.

Art. 170. 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; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003) [...]

§ 1º - Para assegurar a efetividade desse direito, incumbe ao Poder Público: [...]

V - controlar a produção, a comercialização e o emprego de técnicas, métodos e substâncias que comportem risco para a vida, a qualidade de vida e o meio ambiente; [...]

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, os quais, para serem observados, dependerão também de um adequado mecanismo de fiscalização e penalização 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.²⁶

Na esfera ambiental, a intervenção do Estado pode ocorrer mediante a utilização de dois distintos mecanismos: direção e indução. 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 da sanção sobre os 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.

O Direito Tributário afigura-se como uma importante ferramenta à disposição do Estado para a implantação de mecanismos de intervenção na economia. Os tributos possuem uma finalidade eminentemente fiscal, isto é, arrecadatória, objetivando a obtenção de recursos para que o Estado possa fazer frente a suas obrigações constitucionais. Entretanto, os tributos podem também ser utilizados com uma finalidade distinta, em que o objetivo primeiro não seja a arrecadação, mas a intervenção na ordem econômica e social. Nesta situação, adentra-se no campo da extrafiscalidade tributária. Cite-se como exemplo os impostos que o §1º do artigo 153 da Constituição Federal (II, IE, IPI e IOF) excepcionou aos princípios da

²⁶ CARNEIRO, Ricardo. **Direito ambiental**: uma abordagem econômica. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 73-77.

legalidade e da anterioridade, podendo suas alíquotas serem alteradas pelo Poder Executivo, dentro dos limites legais. 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 se volta a ‘ordem econômica’ nos termos do art. 170 da Constituição.”²⁷

Paulo Henrique do Amaral explica que o mecanismo de direção opera mediante a instituição de tributo sobre determinada atividade econômica, para obrigar os agentes econômicos a se comportarem de maneira diversa, ao passo que no mecanismo de indução a intervenção estatal manifesta-se mediante a concessão de incentivos fiscais, visando estimular ou induzir os agentes econômicos a se portarem de determinado modo. É o que Fernanda Mazzochi denomina de tributação passiva ambiental, que compreende a forma premial do direito, objetivando incentivar a produção e o consumo de produtos menos poluentes²⁸.

Fernando Magalhães Modé esclarece que a utilização da tributação com vistas à proteção ambiental se faz, no mais das vezes, mediante a aplicação do princípio do poluidor-pagador, com a internalização compulsória de custos ambientais não diretamente ligados a determinada atividade produtiva ou produto (externalidades negativas).²⁹

Werner Grau Neto defende a adoção de mecanismos de estímulo e desestímulo para o fortalecimento do sistema legal de proteção ambiental adotado no Brasil, enxergando na alteração conferida pela EC nº 42/2003 ao artigo 170, VI da CF, “a viabilização do uso de ferramenta de eficiência única – o tributo – como instrumento de orientação da economia em direção à sustentabilidade.”³⁰

Cláudia Maria Borges Costa Pinto relata que a rapidez da evolução econômica e social por muitas vezes não é acompanhada pelo Direito Positivo, que tarda a disciplinar estes setores. Entretanto, a seu ver, não é o que sucede com as interações entre Direito Tributário e Ambiental na Constituição Federal, pois verifica no Direito Constitucional positivo “um instrumental jurídico suficiente para estruturar um corpus teórico apto a disciplinar as mudanças e transformações havidas nesses ramos do direito e cuja harmonização dá lugar a

²⁷ BOTTALLO, Eduardo Domingos. **IPI: princípios e estrutura**. São Paulo: Dialética, 2009. p. 50.

²⁸ 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. 2010.

²⁹ MODÉ, Fernando Magalhães. **Tributação ambiental: a função do tributo na proteção do meio ambiente**. Curitiba: Juruá, 2011. p. 71.

³⁰ GRAU NETO, Werner. O novo paradigma indutor do trato tributário da questão ambiental: do poluidor-pagador ao princípio da sustentabilidade. **Revista de Direito Ambiental**, São Paulo, v. 16, n. 64, p. 24, out. /dez. 2011.

uma possível ‘tributação ambiental’, ou, em outros termos, ‘tributação ambientalmente orientada’.”³¹

Ricardo Carneiro relata a experiência de países integrantes da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), que demonstra que o gerenciamento da política ambiental mostra-se mais eficiente quando os mecanismos de comando e controle são tomados em conjunto com os instrumentos econômicos³².

Então, faz-se necessário analisar a interação que pode se fazer existente entre o Direito Tributário e o Direito Ambiental, assim como as maneiras pelas quais a tributação pode auxiliar na preservação ambiental e na transição do modelo de desenvolvimento tradicional para um modelo de desenvolvimento econômico sustentável.

³¹ PINTO, Cláudia Maria Borges Costa. A Constituição e o meio ambiente - Limites à utilização de normas tributárias como instrumento de intervenção sobre o meio ambiente. **Revista Bonijuris**, Curitiba, n. 562, p. 5, set. 2010.

³² CARNEIRO, Ricardo. **Direito ambiental**: uma abordagem econômica. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 144.

3 DIREITO AMBIENTAL E TRIBUTAÇÃO

3.1 PRINCÍPIOS DO DIREITO AMBIENTAL

O Direito Ambiental busca a compatibilização do desenvolvimento econômico com a melhoria da qualidade de vida. Assim, a proteção dos recursos naturais não visa tão-somente à proteção da natureza, mas busca a manutenção de uma prática econômica socialmente desenvolvida. A Lei nº 6.938/81 estabeleceu como objetivo da política Nacional do Meio Ambiente a compatibilização do desenvolvimento econômico-social com a preservação da qualidade de vida e do equilíbrio ecológico³³. Dessa forma, a política ambiental visa a um desenvolvimento sustentável.

Os princípios visam a melhor orientar a formação do Direito Ambiental. Deve ser ressaltado que nenhum desses princípios é exclusivamente do Direito Ambiental, pois podem ser encontrados em outros ramos do Direito - especialmente no Econômico -, mas são seus norteadores.³⁴

3.1.1 Princípio da Cooperação

Este princípio não é exclusivo do Direito Ambiental, fazendo parte do Estado social. É um princípio orientador do desenvolvimento político, por meio do qual se pretende uma maior composição das forças sociais.

Encontra-se na Constituição Federal de 1988 no art. 225, que impõe ao Poder Público e à coletividade a tarefa de defender e preservar o meio ambiente para as gerações presentes e as futuras.

Na Declaração do Rio de 1992 foi inserido no Princípio 10:

A melhor maneira de tratar as questões ambientais é assegurar a participação, no nível apropriado, de todos os cidadãos interessados. No nível nacional, cada indivíduo terá acesso adequado às informações relativas ao meio ambiente de que disponham as autoridades públicas, inclusive informações acerca de materiais e atividades perigosas em suas comunidades, bem como a oportunidade de participar dos processos decisórios. Os Estados irão facilitar e estimular a conscientização e a participação popular, colocando as informações à disposição de todos. Será

³³ Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981. [...]

Art. 4º - A Política Nacional do Meio Ambiente visará:

I - à compatibilização do desenvolvimento econômico-social com a preservação da qualidade do meio ambiente e do equilíbrio ecológico; [...]

³⁴ DERANI, Cristiane. **Direito ambiental econômico**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 140.

proporcionado o acesso efetivo a mecanismos judiciais e administrativos, inclusive no que se refere à compensação e reparação de danos.³⁵

Este princípio representa uma divisão das funções dentro da ordem econômica fundada nas relações de mercado, abrindo espaço para a cooperação entre os distintos entes da federação, e também para a cooperação em âmbito internacional.

3.1.2. Princípio do poluidor-pagador

O princípio do poluidor-pagador objetiva fazer com que o responsável pela ocorrência de prejuízos ambientais venha a suportar o ônus de arcar com os custos necessários à diminuição ou ao afastamento do dano ambiental. É o princípio que fornece o fundamento dos instrumentos de política ambiental de que os Estados se utilizam para realizar a internalização dos custos ambientais relacionados à produção e comercialização de produtos e serviços. Surgiu com a Conferência de Estocolmo, de 1972, quando a OCDE o definiu como princípio econômico, por meio do qual o agente poluidor deve arcar com o custo da poluição que provocou.

Todo processo produtivo, além do produto final pretendido pelo empresário para ser posto em comércio, gera também produtos intermediários, designados como “externalidades”, que podem ser classificadas como positivas ou negativas.

As externalidades negativas são aquelas resultantes do processo produtivo, mas que não se incorporam ao produto, sendo um resultado indesejado, como os dejetos industriais (gases poluentes, água poluída, restos de materiais) e cujas conseqüências do descarte de maneira inapropriada restam suportadas pela coletividade. A internalização destas despesas aos cálculos dos custos do processo produtivo visa justamente evitar que este encargo seja distribuído de maneira difusa à sociedade. Assim, o princípio do poluidor-pagador objetiva restabelecer ao causador o custo pela redução, eliminação ou neutralização dos danos que causou.

O princípio do poluidor-pagador encontra-se consubstanciado no art. 225, §3º da CF:

Art. 225

§ 3º - As condutas e atividades consideradas lesivas ao meio ambiente sujeitarão os infratores, pessoas físicas ou jurídicas, a sanções penais e administrativas, independentemente da obrigação de reparar os danos causados.

³⁵ DECLARAÇÃO do Rio sobre meio ambiente e desenvolvimento. Disponível em: <http://www.mma.gov.br/port/sdi/ea/documentos/conv/decl_rio92.pdf>. Acesso em: 22 maio 2012.

Dessa forma, o princípio do poluidor-pagador não representa uma sanção penal, mas o dever de reparar um dano causado ao meio ambiente, ou de evitar que este venha a ocorrer, mediante a devida prevenção.

Observa-se que a imposição de sanções penais que visem ao alcance de metas econômicas deixa em evidência uma forte possibilidade de descumprimento e de impunibilidade.³⁶

O princípio atua em dois momentos distintos: o preventivo e o repressivo. O princípio do poluidor-pagador não se esgota na imposição ao poluidor do dever de reparação do dano ambiental causado, pois, como alerta Fernando Magalhães Modé, a contribuição mais efetiva deste princípio ao Direito Ambiental é a preventiva, “induzindo os agentes econômicos a conduzirem suas atividades de maneira mais benéfica ao meio ambiente.”³⁷

José Marcos Domingues de Oliveira desdobra o princípio do poluidor-pagador em dois sentidos: impositivo e seletivo.³⁸ No sentido impositivo o dever estatal de cobrar do poluidor (mediante tributo) em razão da atividade objetivamente poluidora, de forma que este venha a arcar com os custos dos serviços públicos gerais ou específicos necessários à preservação e recuperação ambientais ou à fiscalização e ao monitoramento ambientais. É o campo da tributação fiscal. Já no sentido seletivo a função a ser desempenhada pelo Poder Público é de graduar a tributação de forma tal que venha a estimular as atividades, processos produtivos ou consumos adequados sob a ótica ambientalista, - isto é, não-poluidores -, e, por outro lado, desestímule o emprego de tecnologias defasadas, a produção e o consumo de produtos e serviços que degradem o meio ambiente, - isto é, poluidores. É o campo da tributação extrafiscal.

O princípio do poluidor-pagador foi inserido na Declaração do Rio sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento, realizada no Rio de Janeiro, em 1992:

Princípio 16

As autoridades nacionais devem procurar promover a internacionalização dos custos ambientais e o uso de instrumentos econômicos, tendo em vista a abordagem segundo a qual o poluidor deve, em princípio, arcar com o custo da poluição, com a

³⁶ GUIMARÃES, Luiz Cláudio. Direito ambiental e extrafiscalidade dos impostos no direito tributário brasileiro. **Revista dos Mestrados em Direito Econômico da UFBA**, Salvador, n. 5, p. 354, jan./dez. 1996/1997.

³⁷ MODÉ, Fernando Magalhães. **Tributação ambiental: a função do tributo na proteção do meio ambiente**. Curitiba: Juruá, 2011. p. 65.

³⁸ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito tributário e meio ambiente: proporcionalidade, tipicidade aberta, afetação da receita**. 2. ed., rev. e ampl. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. p. 42

devida atenção ao interesse público e sem provocar distorções no comércio e nos investimentos internacionais.³⁹

Há autores que defendem o desdobramento do princípio do poluidor-pagador em usuário-pagador e protetor-recebedor. Ricardo Carneiro identifica o princípio do usuário-pagador, sob o enfoque de que os agentes econômicos devem pagar um preço pela utilização ou degradação dos recursos naturais, internalizando os custos sociais de suas atividades econômicas.⁴⁰ Werner Grau Neto enxerga na nova realidade do direito ambiental, resultante de novas tecnologias, produtos, equipamentos e elementos que trouxeram novas relações entre meio ambiente e produção econômica, a necessidade de reconhecimento do princípio do protetor-recebedor, diante da verificação da fundamental importância de determinados agentes para a preservação do meio ambiente, em que aquele que de algum modo auxilia na proteção ao meio ambiente deve receber incentivos para a manutenção da sua conduta.⁴¹

Regina Helena Costa frisa que a compreensão universal do princípio do poluidor-pagador não se consubstancia num “direito à poluição” em que “quem paga pode poluir”, até mesmo porque o meio ambiente é um conjunto de valores economicamente inestimáveis.⁴²

3.1.3 Princípio da Precaução

Cristiane Derani vê este princípio como a essência do direito ambiental, por ser uma antecipação ao dano, uma antevisão dos prejuízos que possam vir a ser gerados. É, então, medida preventiva, visando buscar um afastamento seguro do perigo e, por isso, deve fazer-se ínsito à formação de políticas ambientais:

Precaução é cuidado (*in dubio pro securitate*). O princípio da precaução está ligado aos conceitos de afastamento de perigo e segurança das gerações futuras, como também da sustentabilidade ambiental das atividades humanas. Este princípio é a tradução da busca da proteção da existência humana, seja pela proteção de seu ambiente, seja pelo asseguramento da integridade da vida humana. A partir desta premissa, deve também considerar não só o risco iminente de determinada atividade, como também os riscos futuros decorrentes de empreendimentos humanos, os quais nossa compreensão e o atual estágio de desenvolvimento da ciência jamais conseguem captar em toda densidade. O alcance deste princípio depende substancialmente da forma e da extensão da cautela econômica, correspondente a sua realização. Especificamente, naquilo concernente às

³⁹ DECLARAÇÃO do Rio sobre meio ambiente e desenvolvimento. Disponível em: <http://www.mma.gov.br/port/sdi/ea/documentos/convs/decl_rio92.pdf>. Acesso em: 22 maio 2012.

⁴⁰ CARNEIRO, Ricardo. **Direito ambiental: uma abordagem econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 81.

⁴¹ GRAU NETO, Werner. O novo paradigma indutor do trato tributário da questão ambiental: do poluidor-pagador ao princípio da sustentabilidade. **Revista de Direito Ambiental**, São Paulo, v. 16, n. 64, out./dez. 2011, p. 21.

⁴² COSTA, Regina Helena. Apontamentos sobre a tributação ambiental no Brasil. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 314.

disposições relativas ao grau de exigência para implementação de melhor tecnologia e ao tratamento corretivo da atividade inicialmente poluidora.⁴³

Conclui que “precaução ambiental é necessariamente modificação do modo de desenvolvimento da atividade econômica.”⁴⁴ Sua atuação revela-se na formulação de políticas públicas ambientais que incentivem a utilização das melhores tecnologias disponíveis. O princípio da prevenção aproxima-se da idéia de precaução, caracterizando-se, no entanto, pelo dever de prevenir o risco quando, pela experiência, seja possível estabelecer uma relação de causalidade.

3.1.4 Princípio da Prevenção

O princípio da precaução refere-se ao caso de suspeita de uma atividade ser potencialmente lesiva ao meio ambiente, por inexistir certeza científica quanto a suas conseqüências. Já o princípio da prevenção parte do pressuposto que determinada atividade que possui potencialidade ou efetividade lesiva ao meio ambiente é permitida em razão de ser necessária ao desenvolvimento da sociedade como um todo.

O princípio da prevenção foi incorporado ao Texto da Declaração do Rio Sobre o Meio Ambiente e Desenvolvimento em seu Princípio 8º: “Para alcançar o desenvolvimento sustentável e uma qualidade de vida mais elevada para todos, os Estados devem reduzir e eliminar os padrões insustentáveis de produção e consumo, e promover políticas demográficas adequadas.”⁴⁵

Na Constituição Federal de 1988 este princípio está consagrado no art. 225, ao prescrever ao Poder Público e à coletividade a incumbência de preservação e proteção do meio ambiente para as presentes e futuras gerações.

3.2 TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL

Os instrumentos econômicos ambientais fundam-se no princípio geral do Direito Ambiental do poluidor-pagador, que tem um sentido impositivo (de imputação, ao poluidor, dos custos da degradação provocada no meio ambiente e dos serviços públicos de defesa ambiental) e um sentido seletivo (de graduação da carga fiscal conforme a intensidade da

⁴³ DERANI, Cristiane. **Direito ambiental econômico**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 152.

⁴⁴ DERANI, Cristiane. Aplicação dos princípios do direito ambiental para o desenvolvimento sustentável. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 649.

⁴⁵ DECLARAÇÃO do Rio sobre meio ambiente e desenvolvimento. Disponível em: <http://www.mma.gov.br/port/sdi/ea/documentos/conv/decl_rio92.pdf>. Acesso em: 22 maio 2012.

poluição).⁴⁶ Pode revelar, então, um caráter arrecadatório que visa ao custeio de serviços públicos relacionados ao meio ambiente ou um caráter indutor de comportamentos, visando incentivar a opção por produtos que gerem menores impactos ao meio ambiente.

Numerosas são as vozes na doutrina que vêem na tributação uma ferramenta eficaz para a efetivação da defesa ao meio ambiente, principalmente por meio da utilização da extrafiscalidade.

Dentre os instrumentos econômicos disponíveis para intervenção na economia (subsídios, comercialização de licenças ambientais, depósitos-retornos e tributos ambientais), José Marcos Domingues caracteriza os tributos como “ferramenta extremamente hábil ao *munus* estatal de defesa ambiental, graças à possibilidade de seu emprego em praticamente todas as fases do ciclo econômico, da extração de recursos naturais à produção e ao consumo final de bens sofisticados.”⁴⁷

Terence Trennepohl acredita que o Direito, por meio de seu ramo ambiental, aliado com outros ramos a começar pelo tributário, pode apresentar meios eficazes para reduzir as agressões ao meio ambiente.⁴⁸

Regina Helena Costa observa que internacionalmente a introdução de um sistema de tributos ambientais (ecotaxes) apresenta dupla vantagem: “de um lado, estimula o comportamento individual, que espontaneamente se orienta de modo ‘ecológico’, para evitar tributação mais gravosa e, de outro lado, não é custoso nem pouco eficaz, como a fiscalização inerente ao exercício do poder de polícia.”⁴⁹

A Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) constatou que os tributos ambientalmente orientados demonstram-se claros incentivos para que os poluidores reduzam suas emissões, invistam em pesquisa de inovações e descubram alternativas menos poluentes.⁵⁰

O mecanismo de extrafiscalidade dos tributos pode ser muito útil à indução de comportamentos mais ecologicamente corretos, seja mediante o desestímulo à produção e o consumo de bens danosos ao meio ambiente, seja por meio de benefícios premiais pela

⁴⁶ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito tributário e meio ambiente**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007. p 10-11.

⁴⁷ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito tributário e meio ambiente**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007. p 10-11.

⁴⁸ TRENNEPOHL, Terence Dornelles. **Incentivos fiscais no direito ambiental**. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 39.

⁴⁹ COSTA, Regina Helena. Apontamentos sobre a tributação ambiental no Brasil. In: TÔRRES, Heleno Taveira. (Org.). **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 313.

⁵⁰ ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Taxation, innovation and the environment: a policy brief**. 2011. p 1. Disponível em: <<http://www.oecd.org/dataoecd/24/25/48178034.pdf>>. Acesso em: 26 maio 2012.

adoção de comportamentos e de utilização de produtos menos poluentes, de forma análoga à utilização já feita dos tributos como instrumentos de indução de comportamento de agentes econômicos na consecução das políticas econômicas dos governos.

A tributação ambiental apresenta-se como alternativa às políticas repressivas, pois se afigura mais interessante evitar o dano ambiental a tentar repará-lo posteriormente. Conforme alerta Paulo Henrique do Amaral, desenvolvimento sustentável não se pratica apenas com a monetarização dos recursos ambientais ou com a sua compensação econômica. Qualquer espécie de política ambiental deve ser orientada à prevenção, redução e recuperação dos danos ambientais e, por isso, devem ser observados os princípios de direito ambiental, como o da prevenção precaução, cooperação e poluidor-pagador.⁵¹

Dentre os princípios aplicáveis à tributação ambiental está o princípio do poluidor-pagador, que visa internalizar o valor do custo ambiental, as chamadas externalidades negativas. A observação feita por Arthur C. Pigou de que o produtor e o consumidor de um produto poluidor não consideram o prejuízo que a contaminação resultante do processo de fabricação ou do uso daquele produto causam a terceiros leva a concluir que o preço do produto tem apenas custos e benefícios privados (de produtores e consumidores) e não custos sociais (prejuízos sobre terceiros). Pigou propôs a internalização destes custos (sociais) não considerados no processo produtivo ao preço de mercado dos bens. Por essa razão, os tributos que levam à internalização destes custos costumam ser chamados de pigouvianos.⁵² Paulo Henrique do Amaral assim explica a internalização dos custos decorrentes da poluição:

A solução pigouviana consiste em fazer com que os preços sejam os corretos, ou seja, computa os custos sociais produzidos pela poluição, acrescentando esse custo ao preço de mercado, por meio de um imposto unitário (cujo tipo impositivo coincide, idealmente, com o custo marginal da poluição). Destarte, passa-se de um preço de mercado excessivamente baixo a um preço mais alto, que leva em conta os danos causados pela poluição, resultando-se na alteração da quantidade de produção de mercado que era excessivamente alta para uma produção mais reduzida, que se tornará socialmente ótima ao considerar tanto os benefícios que os produtos poluidores produzem à sociedade como os custos que essa poluição geram.⁵³

Fernando Magalhães Modé bem observa os benefícios da opção pela tributação ambiental, por ser uma opção que garante uma margem de decisão e adaptação aos agentes econômicos frente ao gravame que lhes é impingido, não cerceando sua liberdade:

⁵¹ AMARAL, Paulo Henrique do. **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Rev. dos Tribunais, 2007. p. 52.

⁵² MODÉ, Fernando Magalhães. **Tributação ambiental: a função do tributo na proteção do meio ambiente**. Curitiba: Juruá, 2011. p. 114.

⁵³ AMARAL, Paulo Henrique do. **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Rev. dos Tribunais, 2007. p. 161.

Enquanto a tributação ambiental garante ao agente econômico uma margem de manobra para adequação de sua atividade, a regra de comando (proibitiva) lhe nega qualquer possibilidade de ajuste. O caráter inflexível das normas de comando e controle acaba por valorizar a opção pela via tributária por consistir um incentivo permanente ao agente econômico, para que busque, segundo sua maior conveniência, o meio mais adequado para a redução do potencial poluidor da atividade.⁵⁴

Um desafio à internalização dos custos ambientais apresenta-se na forma de avaliar tais custos, como destacou Fernando Magalhães Modé⁵⁵. Por se tratar de dois bens jurídicos em conflito (o econômico pugna pelo desenvolvimento; o ecológico, pela preservação do meio ambiente), a solução quanto à internalização deve ser conciliada, mediante utilização da teoria da poluição ótima, baseada no ótimo de Pareto⁵⁶, no qual o ponto ótimo da economia corresponde a uma situação em que os recursos escassos da economia ficam distribuídos às suas várias utilizações possíveis de maneira economicamente considerada mais eficiente. Mostra-se, assim, ser uma análise de custo e benefício econômico, no qual não se pretende o nível de poluição zero e tampouco a inviabilização da atividade econômica.

Importante ressaltar que os instrumentos econômicos não se prestam a regular atividades que sejam, em seu âmago, ofensivas ao meio ambiente, e por isso, proibidas. A indução de comportamentos presta-se apenas a atividades reconhecidas pela sociedade como necessárias, mesmo que gerem algum grau de impacto ao meio ambiente⁵⁷. Nesse sentido, Luiz Cláudio Guimarães observa que a forma de implementação de tributos ambientais instituída nos Estados Unidos (tributos sobre o volume do lixo sólido doméstico produzido, tributo sobre a emissão de gases causadores do efeito estufa) criou uma espécie de comércio, por terem eleito como espécie fática o ato de poluir, tomando como um ato lícito. Isso seria incompatível com o ordenamento nacional, que prevê para a conduta poluidora a sanção ou multa, além de indenizações decorrentes da responsabilidade por danos causados.⁵⁸

⁵⁴ MODÉ, Fernando Magalhães. **Tributação ambiental**: a função do tributo na proteção do meio ambiente. Curitiba: Juruá, 2011. p. 84-85.

⁵⁵ MODÉ, Fernando Magalhães. **Tributação ambiental**: a função do tributo na proteção do meio ambiente. Curitiba: Juruá, 2011. p. 117.

⁵⁶ A eficiência ou ótimo de Pareto é um conceito econômico desenvolvido por Vilfredo Pareto; segundo este conceito, uma situação econômica será ótima quando não puder mais ser melhorada, ou quando não se puder melhorar um dos fatores sem o detrimento de outro fator participante.

⁵⁷ MODÉ, Fernando Magalhães. **Tributação ambiental**: a função do tributo na proteção do meio ambiente. Curitiba: Juruá, 2011. p. 97.

⁵⁸ GUIMARÃES, Luiz Cláudio. Direito ambiental e extrafiscalidade dos impostos no direito tributário brasileiro. **Revista dos Mestrados em Direito Econômico da UFBA**, Salvador, n. 5, p. 352, jan./dez. 1996/1997.

3.3 CONSIDERAÇÕES PARA A ADOÇÃO DE UMA POLÍTICA TRIBUTÁRIA AMBIENTAL

Ricardo Carneiro ao tratar sobre tributos ambientais, define três modalidades tributárias: tributos sobre a emissão de efluentes; tributos sobre serviços públicos prestados aos usuários; tributos sobre produtos ou bens de consumo. Relativamente ao último tipo, explica a possibilidade de utilização de mecanismos de diferenciação de alíquotas em razão da carga que impõem ao meio ambiente:

a) *tributos sobre a emissão de efluente* - cobrados por unidade ou fração de lançamento de determinados poluentes no meio ambiente. Pode incidir sobre a descarga de poluição no ar (CO₂, NOX, etc.), sobre a geração de ruídos por indústrias ou aeronaves, sobre a emissão de matéria orgânica ou inorgânica na água ou sobre a quantidade de lixo ou volume de resíduos sólidos produzidos.

b) *tributos sobre serviços públicos prestados aos usuários* - cobrados em função dos custos de tratamento ou disposição de resíduos e efluentes (tratamento de esgotos, coleta e disposição do lixo, etc.).

c) *tributos sobre produtos ou bens de consumo* - cobrados sobre operações envolvendo determinados bens que geram poluição ou resíduos no momento de sua produção ou consumo final, incentivando a diminuição ou racionalização de seu uso (combustíveis fósseis, agrotóxicos, embalagens não-recicláveis, baterias contendo metais pesados, etc.). Tais tributos podem ser diferenciados, ou seja, cobrados de forma a distinguir os produtos que não agredem o meio ambiente, através da diferenciação de alíquotas, gerando preços finais mais atraentes ou mais onerosos ao consumidor (por exemplo, tributação diferenciada para a gasolina com ou sem chumbo ou sobre o preço de automóveis que emitem mais ou menos poluição).⁵⁹ (grifo nosso).

Relativamente aos tributos sobre o consumo, Luiz Cláudio Guimarães defende que isenções, reduções de bases de cálculo e a seletividade por produtos podem tanto ser utilizadas para incentivar atividades produtivas não poluentes, quanto para desestimular aquelas danosas ao meio ambiente:

Na linha de tributação sobre o consumo mecanismos tais como isenções, reduções de bases de cálculos e seletividade por produtos, na aplicação de alíquotas, atendendo a uma classificação de efeitos impactantes no meio ambiente por atividade produtiva, são aptos a promoverem um estímulo de atitudes produtivas 'ecologicamente corretas', ao tempo em que sinaliza de forma a desencorajar aquelas de caráter poluidor, a fim de alteração de posturas e modo de produção.⁶⁰

⁵⁹ CARNEIRO, Ricardo. **Direito ambiental**: uma abordagem econômica. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 79.

⁶⁰ GUIMARÃES, Luiz Cláudio. Direito ambiental e extrafiscalidade dos impostos no direito tributário brasileiro. **Revista dos Mestrados em Direito Econômico da UFBA**, Salvador, n. 5, jan./dez.1996/1997. p. 355-356.

Aliomar Baleeiro extrai a importância da utilização da extrafiscalidade dos impostos no interesse da proteção à vida, à segurança, à liberdade, à saúde, à higiene, ao bem-estar e à moralidade dos cidadãos:

Quando os impostos são empregados com o instrumento de intervenção ou regulação pública, a função fiscal propriamente dita, ou 'puramente fiscal', é sobrepujada pelas funções 'extrafiscais'. A sua técnica é então adaptada ao desenvolvimento de determinada política, ou diretriz. [...]

Os constitucionalistas e financistas norte-americanos, seguindo as pegadas dos tribunais de seu país, construíram uma distinção entre os tributos cobrados com fundamento no 'poder de tributar' e os exigidos do a égide do 'poder de polícia', um e outros inerentes e inseparáveis do Estado. [...]

Se o fim alvejado pelo poder de polícia está dentro da competência da pessoa de direito público que exige o tributo, esse é tolerado no interesse da proteção à vida, segurança, liberdade, saúde, higiene, bem estar e moralidade dos cidadãos.⁶¹

Embora Paulo de Barros Carvalho considere que não existe entidade tributária pura, no sentido de um tributo apresentar apenas uma característica fiscal, ou apenas extrafiscal,⁶² pode-se afirmar que a tributação ambiental tem um caráter eminentemente extrafiscal, pois seu fim visa ao estímulo a condutas ambientalmente corretas, não poluidoras, afigurando-se secundária a função arrecadatória.

Paulo Henrique do Amaral, com apoio em Pedro Manuel Herrera Molina, lembra que o uso extrafiscal dos tributos é admitido pacificamente pelas jurisprudências constitucionais espanhola, alemã e italiana, sempre que o fim desejado tenha relevância constitucional e não desrespeite os direitos dos cidadãos e nem a distribuição da competência prevista na norma fundamental⁶³. Amaral conclui que, no caso brasileiro, mediante a interpretação sistemática da Constituição Federal a tributação desempenhará um excelente papel na proteção do meio ambiente:

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 (art. 3º, I), o princípio do poluidor-pagador (art. 225, §3º), atribui a proteção ambiental à qualidade de princípio da ordem econômica (inc. VI do art. 170 – inciso com redação determinada pela EC 42/2003), além de colocar a tutela do meio ambiente como um dos pilares da ordem social (art. 225). Logo, interpretando sistematicamente a Constituição brasileira, chegar-se-á à conclusão que a tributação desempenhará excelente papel na

⁶¹ BALEEIRO, Aliomar de Andrade. **Uma introdução à ciência das finanças**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 227.

⁶² “não existe, porém entidade tributária que possa se dizer pura, no sentido de realizar tão-só a fiscalidade, ou, unicamente, a extrafiscalidade. Os dois objetivos convivem, harmônicos, na mesma figura impositiva, sendo apenas lícito verificar que, por vezes, um predomina sobre o outro”. (CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 149).

⁶³ AMARAL, Paulo Henrique do. **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Rev. dos Tribunais, 2007. p. 65.

realização de seus objetivos constitucionais, por exemplo, a proteção do meio ambiente.⁶⁴

Quando comparado aos mecanismos de regulação direta,⁶⁵ os instrumentos econômicos assumem um importante papel na busca da implantação de um modelo de desenvolvimento equilibrado:

No Brasil ainda são incipientes os exemplos de aplicação de instrumentos econômicos na formulação e no gerenciamento das políticas públicas do meio ambiente. Nossa legislação ambiental [...] é preponderantemente estruturada sobre os alicerces regulatórios de comando e controle, impondo padrões, avaliando impactos, exigindo a obtenção de licenças ambientais, proibindo determinadas atividades em áreas ecologicamente relevantes, estipulando responsabilidades e penalidades nas esferas civil, penal e administrativa, etc. No entanto, os órgãos ambientais responsáveis institucionalmente pela fiscalização e pela aplicação efetiva desse arcabouço legal não escapam às mazelas e deficiências que normalmente caracterizam a Administração Pública no País, fazendo com que a opção representada pelos instrumentos econômicos assumam cada vez mais um papel de destaque, como meio de implementação racional, eficiente e viável de um modelo concreto de desenvolvimento equilibrado.⁶⁶

Um desafio apontado à internalização das externalidades negativas reside na definição de métricas capazes de realizar a avaliação econômica dos custos envolvidos. Ricardo Carneiro adverte inclusive quanto à possibilidade de serem gerados prejuízos às indústrias, a nível internacional: se um país adota a internalização de custos que não serão suportados por empresas do mesmo ramo noutro país, terá prejudicada a sua competitividade no cenário mundial⁶⁷. Apenas excepcionalmente o custeio de prevenção, precaução e despoluição pelos Estados tem sido aceito pela OCDE, justamente pela preocupação em manter a equidade da competitividade no comércio internacional. Assim, aos Estados é atribuída a responsabilidade de fazer com que os poluidores paguem pelos danos que causaram, mediante a internalização dos custos ambientais. A fixação de padrões mínimos de produção respeitantes dos aspectos sociais e ambientais pode levar à imposição de barreiras a produtos considerados em

⁶⁴ AMARAL, Paulo Henrique do. **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Rev. dos Tribunais, 2007. p. 65.

⁶⁵ Notícia veiculada pela Agência Estado em 11/04/2011 aponta que, segundo relatório do Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis (IBAMA), das autuações efetuadas pelo órgão entre 2005 e 2010, o percentual médio de multas pagas no período foi de 0,75%. O baixo percentual de multas efetivamente pagas reflete, segundo o próprio Ibama e especialistas, a complexa tramitação dos processos de apuração de infrações ambientais. "O processo administrativo de apuração de infração ambiental não tem o poder de, per se, garantir o pagamento de multa", explicou o Ibama em nota. (VIALLI, Andrea. Relatório mostra que menos de 1% das multas aplicadas pelo Ibama são pagas. **O Estado de S. Paulo**, São Paulo, 11 abr. 2011. Disponível em: <<http://www.estadao.com.br/noticias/impresso,relatorio-mostra-que-menos-de-1-das-multas-aplicadas-pelo-ibama-sao-pagas,704547,0.htm>>. Acesso em: 07 jun. 2012).

⁶⁶ CARNEIRO, Ricardo. **Direito ambiental: uma abordagem econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 150-151.

⁶⁷ CARNEIRO, Ricardo. **Direito ambiental: uma abordagem econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 80.

desconformidade. Verifica-se, assim, a importância para o comércio internacional de que mecanismos de cooperação internacional busquem uma harmonização das políticas ambientais e comerciais.

3.4 BENEFÍCIOS DA TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL

Dentre as vantagens geradas pela tributação ambiental, Ricardo Carneiro destaca: 1) a promoção de incentivos aos produtores e consumidores finais, no sentido de readequarem seus processos, comportamentos e hábitos para uma utilização mais eficiente e equilibrada dos insumos naturais e dos produtos a partir deles fabricados, estimulando as inovações tecnológicas e as mudanças estruturais socioeconômicas; 2) a possibilidade de geração de receitas necessárias aos investimentos públicos em projetos de melhoria da qualidade ambiental, permitindo, assim, a desoneração progressiva de encargos incidentes sobre o trabalho e sobre o capital; 3) a possibilidade de sua utilização como mecanismos eficientes para controlar a proliferação de fontes não estacionárias ou difusas de poluição, representadas pelas emissões causadas pelos meios de transporte, pela intensa geração de resíduos urbanos e industriais e pela utilização crescente de fertilizantes químicos e pesticidas na agricultura.⁶⁸

Fernando Magalhães Modé analisa ainda a utilização da tributação ambiental para a internalização das deseconomias (externalidades negativas) como uma forma de realização de justiça, restabelecendo a igualdade de condições econômicas entre empresas:

A internalização dos custos ambientais (externalidades negativas), embora se apresente à primeira análise como estritamente economicista, não pode deixar de ser analisada sob a ótica da realização da justiça. Através da internalização compulsória dos custos ambientais, busca-se impedir que um determinado agente econômico (poluidor) imponha, de maneira unilateral, a toda coletividade, os ônus de suportar tal deseconomia. O ideal de justiça igualmente é verificado quando se possibilita, mediante a internalização dos custos ambientais não incorporados aos produtos ou aos processos de produção, que a igualdade de condições entre as diversas empresas se recomponha. Assim, se, por exemplo, uma determinada empresa teve seus custos de produção incrementados por conta de investimento para a alteração de seu processo de produção, levando-a à reutilização de rejeitos antes despejados no meio ambiente, a imposição de um tributo à concorrente que não adotou tal medida, e que portanto, tem condições de colocar no mercado um produto concorrente a preço menor, é não somente uma medida de cunho econômico, mas, de distribuição de justiça.⁶⁹

⁶⁸ CARNEIRO, Ricardo. **Direito ambiental**: uma abordagem econômica. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 79-80.

⁶⁹ MODÉ, Fernando Magalhães. **Tributação ambiental**: a função do tributo na proteção do meio ambiente. Curitiba: Juruá, 2011. p. 71.

A OCDE publicou estudo⁷⁰ em que foi analisado o impacto da utilização de mecanismos de tributação ambiental e instrumentos similares na inovação de atividades, pois considera que a habilidade de empresas e consumidores em criar inovações, encontrando novos meios e tecnologias para reduzir a poluição e seus efeitos pode diminuir drasticamente o custo de futuras políticas ambientais. Aponta, assim, como estratégia a implementação de ferramentas de política ambiental que assegurem que as melhorias ambientais iniciem no presente e que também estimulem a inovação e o desenvolvimento de tecnologias mais limpas para o futuro. Entretanto, as pesquisas realizadas indicam que as forças de mercado por si só não são capazes de inovar em tecnologias que protejam o meio ambiente. Como empresas e consumidores não costumam ter de pagar pelos custos que sua poluição gera, acabam por poluir demais. Por outro lado, a inovação não é incentivada se os custos de poluição não forem considerados nas cadeias produtivas. Assim, surge a necessidade de que os Estados intervenham de forma a introduzir essas externalidades nos custos dos produtos.

Os estudos realizados pela OCDE no Reino Unido sugerem que o custo adicional gerado pela tributação orientada ambientalmente não afeta a capacidade financeira de as empresas assumirem pesquisas destinadas à inovação tecnológica. Pelo contrário, precificar a poluição gerada cria oportunidades para uma larga gama de inovações. No caso de empresas menores, com reduzida capacidade de pesquisa e desenvolvimento, pode influenciar que sejam adotadas tecnologias criadas por outras empresas.⁷¹

A competitividade de uma dada economia pode ser reduzida pela aplicação de um sistema de tributação ambiental, mas tais efeitos podem ser mitigados mediante mecanismos de compensação. A tributação ambiental deve ser tão neutra quanto possível, não levando a aumento de carga tributária. A aplicação das receitas resultantes dos tributos ambientais de forma a manter-se a neutralidade dos impactos na economia representa o que é chamado de mecanismo de duplo dividendo, pois a tributação ambiental pode levar à consecução de outros objetivos igualmente desejáveis. Por exemplo: receitas provenientes da tributação ambiental poderiam ser aplicadas na redução da tributação sobre os ganhos de capital ou ainda na redução das contribuições para o seguro social relativa aos empregados.⁷²

⁷⁰ ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Taxation, innovation and the environment**: a policy brief. 2011. Disponível em: <<http://www.oecd.org/dataoecd/24/25/48178034.pdf>>. Acesso em: 26 maio 2012.

⁷¹ ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Taxation, innovation and the environment**: a policy brief. 2011. Disponível em: <<http://www.oecd.org/dataoecd/24/25/48178034.pdf>>. Acesso em: 26 maio 2012. p. 4.

⁷² MODÉ, Fernando Magalhães. **Tributação ambiental**: a função do tributo na proteção do meio ambiente. Curitiba: Juruá, 2011. p. 107.

Assim, resta aos Estados a responsabilidade por consubstanciar nos custos de produção tradicionalmente considerados, também os custos decorrentes de danos, desgastes ou prejuízos ambientais gerados durante o processo produtivo, ou ainda pelo consumo e descarte dos produtos. Conforme já apresentado, dentre os meios de que os governos dispõem para intervir na economia encontram-se os tributos, principalmente quando analisados sob a perspectiva de indução de comportamentos que pode ser promovida pela utilização da extrafiscalidade. Para o presente estudo questiona-se se o IPI apresenta as características necessárias para que seja utilizado como um tributo que auxilie na preservação ambiental, bem como se a sua matriz normativa permite que este venha a ser usado com tal fim, uma vez que a diretriz constitucional ordena a sua aplicação em observância à seletividade em função da essencialidade dos produtos.

4 CONSIDERAÇÕES ACERCA DO IPI

4.1 ORIGEM E PREVISÃO NORMATIVA

O Imposto sobre Produtos Industrializados veio a substituir o Imposto sobre o Consumo (Decreto-Lei nº 7.404, de 22 de março de 1945), sob a vigência da Constituição Federal de 1946.⁷³ A regra da seletividade do IPI tornou-se obrigatória na Constituição Federal de 1967.⁷⁴

O Código Tributário Nacional (CTN – Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966) tratou sobre o IPI nos artigos 46 a 48, e assim dispôs acerca da seletividade:

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

Esta disposição do CTN continua em vigor, tendo sido recepcionado pela Constituição Federal de 1988, onde é tratado no artigo 153, inciso IV e §3º, I:

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; [...]

Sua normatização ocorre mediante a edição de decreto que regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do imposto, o denominado Regulamento do IPI (RIPI). Atualmente, vigora o Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010, norma com 617 artigos.

4.2 FATO GERADOR E BASE DE CÁLCULO

O CTN define como fator gerador do IPI: 1) o desembaraço aduaneiro do produto industrializado, quando de procedência estrangeira; 2) a saída do produto industrializado do estabelecimento produtor (industrial ou a ele equiparado); 3) a arrematação do produto industrializado, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão.

⁷³ Art. 15 - Compete à União decretar impostos sobre: [...]
II - consumo de mercadorias; [...]
§ 1º - São isentos do imposto de consumo os artigos que a lei classificar como o mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica”

⁷⁴ Art. 22 - Compete à União decretar impostos sobre: [...]
V - produtos industrializados; [...]
§ 4º - O imposto sobre produto industrializado será seletivo, em função da essencialidade dos produtos, e não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, o montante cobrado nas anteriores. [...]

Conforme o art 2º do Regulamento do IPI, o imposto incide sobre produtos industrializados, nacionais e estrangeiros, obedecidas as especificações constantes da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI).

Então, o IPI não incide sobre qualquer produto, mas somente sobre aqueles que tenham sido submetidos a processo de industrialização, mesmo incompleta, parcial ou intermediária (art. 3º do RIPI).

O parágrafo único do art. 46 do CTN considera industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo.

O art. 4º do RIPI explica o conceito de industrialização como “qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo”, citando alguns exemplos:

Art. 4º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como (Lei nº 5.172, de 1966, art. 46, parágrafo único, e Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único):

I - a que, exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova (transformação);

II - a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);

III - a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal (montagem);

IV - a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento); ou

V - a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (renovação ou reacondicionamento).

Parágrafo único. São irrelevantes, para caracterizar a operação como industrialização, o processo utilizado para obtenção do produto e a localização e condições das instalações ou equipamentos empregados.⁷⁵

Então, haverá produto industrializado quando um bem *in natura* passar por qualquer tipo de ação que lhe altere a natureza ou a finalidade, ou ainda facilite a sua utilização, para satisfazer uma necessidade humana. Conforme alerta Bottallo, “não é qualquer modificação que se imprima a um bem que pode ser havida como processo de industrialização, mas,

⁷⁵ BRASIL. Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato_2007-2010/2010/Decreto/D7212.htm>. Acesso em: 13 maio 2012.

apenas, a que lhe agrega qualidades que facilitarão a satisfação de uma necessidade de consumo.”^{76, 77}

Já base de cálculo constitui aspecto fundamental da estrutura de qualquer tipo tributário, pois visa quantificar o objeto da imposição fiscal. A grandeza contida no tributo mediante a sua transformação em expressão numérica se faz mediante o conhecimento preciso da base imponible, caracterizadora do quantum devido pelo contribuinte. A base de cálculo e a alíquota representam os quantificadores da obrigação tributária, por meio dos quais será fixada a quantia a pagar a título de tributo (*quantum debeatur*).

O IPI incide sobre operações jurídicas com produtos industrializados, devendo a sua base de cálculo mensurar tal evento. Então, a base de cálculo do IPI é o valor da operação com produto industrializado, ou, na falta deste valor, o preço corrente da mercadoria (ou similar) na praça do remetente.⁷⁸

4.3 IMPOSTO INDIRETO

Outra característica importante acerca do IPI refere-se à sua classificação como um imposto indireto, que lhe é feita em razão do aspecto da repercussão econômica. A doutrina diferencia tributos diretos e indiretos à medida que os primeiros incidem diretamente sobre a renda, não podendo ter seu ônus transferido para terceiros. Já os tributos indiretos são os que incidem sobre um bem, propiciando que o seu ônus seja transferido a um terceiro. Surgem, assim, também as figuras do contribuinte de direito e do contribuinte de fato. O contribuinte de direito, no imposto indireto, pode transferir o ônus fiscal ao contribuinte de fato.

O IPI incide sobre a produção e, portanto, possibilita a transferência de seu ônus financeiro, fazendo com que, sob o aspecto estritamente econômico, o consumidor acabe por suportar a carga financeira do imposto. Isso torna difícil a sua vinculação à capacidade contributiva do consumidor.

Entretanto, Aliomar Baleeiro alerta acerca da precariedade desta classificação baseada no fenômeno de repercussão e absorção do tributo, uma vez que estes efeitos encontram-se intimamente ligados às leis de formação de preços e outras condições de mercado. Assim, outros critérios foram introduzidos para justificar essa classificação, como o critério

⁷⁶ BOTTALLO, Eduardo Domingos. **IPI: princípios e estrutura**. São Paulo: Dialética, 2009. p. 29.

⁷⁷ Para os fins deste estudo, é importante ter em mente a afirmação de Paulo Henrique do Amaral: “É o consumo (ainda que ‘limpo’) que estimula a produção poluente.” (AMARAL, Paulo Henrique do. **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Rev. dos Tribunais, 2007 p. 218).

⁷⁸ BOTTALLO, Eduardo Domingos. **IPI: princípios e estrutura**. São Paulo: Dialética, 2009. p. 184.

administrativo, em que o imposto direto é aquele em que o contribuinte é individualmente inscrito no lançamento, ao passo que o imposto indireto pode manter o anonimato do contribuinte.⁷⁹ Há ainda o sistema italiano, em que os impostos diretos recaem sobre um bem ou um rendimento, gravando a riqueza no momento em que esta ingressar no patrimônio do contribuinte (manifestação direta, imediata); os impostos indiretos atingem as manifestações indiretas ou mediatas da riqueza, ocorridas sob a forma de transferências, consumos ou gastos, considerando a capacidade contributiva presumida, e não a real.⁸⁰

4.4 FLEXIBILIZAÇÃO AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE E EXCEÇÃO AO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE

O IPI, no contexto da extrafiscalidade, é um os tributos utilizados pelo poder público como instrumento de regulação do domínio econômico. A Constituição Federal⁸¹ concedeu ao Poder Executivo a flexibilidade de alterar as alíquotas, dentro dos limites legais, não apenas do IPI, mas também do II, IE, IOF e dos impostos criados por motivo de guerra ou de calamidade. Razão por que a ele não se aplica a regra da anterioridade da lei ao exercício financeiro, assim como também não se aplica a plenitude do princípio da legalidade. Desse modo, o Chefe do Poder Executivo pode alterar as alíquotas desses tributos por decreto - observadas as limitações constitucionais-, podendo também tornarem-se exigíveis no mesmo ano da publicação, diferentemente do que acontece com os demais tributos. Assim, as alterações de suas alíquotas podem ser promovidas diretamente pelo Poder Executivo, o que acontece mediante a expedição de decretos que alteraram as alíquotas da Tabela de Incidência do IPI (TIPI).

Eduardo Domingos Bottallo reconhece no ato do Poder Executivo que altera as alíquotas do IPI um caráter de discricionariedade, que, ao ser editado, considera as circunstâncias do momento, suas variáveis políticas e econômicas, sopesadas pelo Presidente da República. Isto, no entanto, não elimina a necessidade de que o ato seja motivado. A motivação deve ter pertinência lógica com o ato de variação das alíquotas do IPI, sendo que

⁷⁹ BALEEIRO, Aliomar de Andrade. **Uma introdução à ciência das finanças**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 339-341.

⁸⁰ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**. 6 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996. v 1, p. 41.

⁸¹ CF, Art. 153 § 1º - É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.

tais motivos devem ser comprovados. A ausência de tal demonstração implicará invalidade do ato.⁸²

Assim, essa liberdade não se pode converter em ação arbitrária e irrazoável, uma vez que a legislação permite apenas “a adequação do IPI aos critérios de justiça fiscal e de atendimento dos reclamos instantes do princípio da seletividade [...]”⁸³, de modo que não está excluído da análise do Judiciário a adequação aos princípios e determinações constitucionais do tributo, sobretudo o da seletividade.⁸⁴

Ainda acerca do controle judicial sobre os critérios utilizados pelo Poder Executivo na determinação de alíquotas do IPI e a observância da seletividade, Helcio Honda afirma, por um lado, não caber ao Poder Judiciário o controle de determinar ou conceituar a seletividade, que é prerrogativa constitucionalmente assegurada ao Poder Executivo na consecução de sua política extrafiscal: “aceitar essa teoria faria cair por terra o equilíbrio e a divisão dos Poderes Constituídos, reinando verdadeira anarquia e metamorfose do Poder Judiciário em Poder Legislativo, criando positivamente normas ou dimensionamento da quantificação tributária”⁸⁵.

Por outro lado, lembra que, para a proteção aos contribuintes, o Poder Judiciário pode vir a ser necessário para corrigir eventuais desvios do legislador, caso venha a ser constatado, por meio de comparação entre as alíquotas de determinados produtos, uma violação ao critério da seletividade, num desrespeito ao senso comum (exemplifica: tributação com alíquota 0 de um produto reconhecidamente de luxo (supérfluo) e com uma alíquota de 20% para um produto essencial de gênero alimentar).⁸⁶

Quanto à exceção ao princípio da anterioridade, tal prerrogativa visa a auxiliar o objetivo extrafiscal do IPI, de modo a garantir que as alíquotas alteradas sejam aplicadas de forma rápida, pois muitas vezes as medidas de intervenção na economia devem ser postas em prática em tempo exíguo para que surtam os efeitos desejados.

Luciano Amaro explica:

⁸² BOTTALLO, Eduardo Domingos. **IPI: princípios e estrutura**. São Paulo: Dialética, 2009. p. 75.

⁸³ BOTTALLO, Eduardo Domingos. **IPI: princípios e estrutura**. São Paulo: Dialética, 2009. p. 76.

⁸⁴ Eduardo Domingos Bottallo considera a seletividade como um princípio. A esse respeito, recomenda-se a leitura da análise de Regiane Binhara Esturilio, que considera a seletividade como regra constitucional uma técnica tributária. (ESTURILIO, Regiane Binhara. **A seletividade no IPI e no ICMS**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 101-109.)

⁸⁵ HONDA, Helcio. IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados). O princípio da essencialidade. In: MELO, Fábio Soares de; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). **IPI: questões fundamentais**. São Paulo: MP Ed., 2008. p. 196.

⁸⁶ HONDA, Helcio. IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados). O princípio da essencialidade. In: MELO, Fábio Soares de; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). **IPI: questões fundamentais**. São Paulo: MP Ed., 2008. p. 196.

Alguns tributos escapam à aplicação do princípio da anterioridade, tanto no que respeita à exigência de publicação da lei em exercício anterior ao de sua aplicação (art. 150, III, b), como no que se refere à necessidade de a publicação dar-se noventa dias antes do início da aplicação da lei (art. 150, III, c).

O rol de exceções está no art. 150, §1º, da Constituição, que não esgota a matéria. Entre as exceções ao enunciado do art. 150, III, b, temos tributos que, por atenderem a certos objetivos extrafiscais (política monetária, política de comércio exterior), necessitam de maior flexibilidade e demandam rápidas alterações. Por isso, o imposto de importação, o imposto de exportação, o imposto sobre produtos industrializados e o imposto sobre operações de crédito, câmbio, seguro e operações com títulos e valores mobiliários (além de comportarem exceções ao princípio da estrita reserva legal, no sentido de poderem ter suas alíquotas alteradas por ato do Poder Executivo, dentro de limites e condições definidas na lei) não se submetem ao princípio da anterioridade, e, portanto, podem ser aplicados no próprio exercício financeiro em que seja editada a lei que os tenha criado ou aumentado (ou em que tenha sido publicado o ato do Poder Executivo que haja majorado a alíquota).⁸⁷

Essa característica tem sido amplamente utilizada pelo Poder Executivo na tentativa de debelar os graves prejuízos às economias advindas da crise econômica mundial como forma de incentivar o consumo no mercado nacional. Assim, foram alteradas por diversas vezes as alíquotas do IPI, podendo-se citar as medidas que levaram à redução das alíquotas deste imposto sobre os materiais de construção, em 2009 e também de eletrodomésticos da chamada “linha branca” (fogões, geladeiras, lavadoras de roupas, tanquinhos, etc.), em 2011, e o agravamento das alíquotas para veículos cujo índice de nacionalização fosse inferior a 65%, na tentativa de barrar o expressivo incremento de importações de veículos, principalmente coreanos e chineses.⁸⁸

Deve-se ressaltar ainda que a EC nº 42/2003 alterou a redação do art. 150, § 1º da CF, não excetuando o IPI da exigência de obediência ao prazo nonagesimal, inserida na linha c do inciso II do mesmo artigo, no caso de instituição de novas hipóteses de incidência ou majoração de alíquotas já existentes.

4.5 EXTRAFISCALIDADE E SELETIVIDADE

A imposição em seu sentido tradicional, a tributação fiscal, visa à arrecadação de recursos financeiros (fiscais) para que o Estado possa fazer frente a seus deveres

⁸⁷ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 147-148.

⁸⁸ O Decreto nº 7.542/2011, que alterou o Decreto nº 6.890/2009 para prorrogar até 31.12.2012 a aplicação de alíquotas reduzidas de IPI para materiais de construção; o Decreto nº 7.631/2011 e posteriormente prorrogado pelo Decreto nº 7.705, de 26-3-2012, que reduziu as alíquotas do IPI de eletrodomésticos da chamada “linha branca” (fogões, geladeiras, lavadoras de roupas, etc.) e o Decreto nº 7.567, de 15 de setembro de 2011, visando fazer arrefecer a importação de veículos automotores estrangeiros, aumentou as alíquotas do IPI para veículos cujo índice de nacionalização fosse inferior a 65%.

constitucionais de promoção do custeio de diversos serviços públicos, como a saúde, a educação e a habitação.

A extrafiscalidade (tributação extrafiscal) é dirigida a fins outros que não precipuamente a arrecadação fiscal - como a redistribuição de renda e a defesa da indústria nacional. Mira, assim, na orientação de comportamentos dos setores produtivos de maneira mais adequada ao interesse público.

Bernardo Ribeiro de Moraes⁸⁹ examina a extrafiscalidade, ensinando que os tributos podem ser classificados em razão de sua finalidade: a primordial, a arrecadação para que o Estado adquira recursos para promover suas funções constitucionais. Porém, pode também lançar mão de utilização de tributo com finalidade não imediatamente de arrecadação, mas de intervenção no domínio econômico: é a chamada extrafiscalidade.

A extrafiscalidade é o meio pelo qual os tributos são utilizados pelo Estado para intervir na economia e no meio social com vistas a influenciar e orientar comportamentos dos agentes econômicos.

A seletividade desses impostos poderia ser promovida por meio de duas variáveis: a base de cálculo e a alíquota: mantém-se fixa uma e varia-se a outra. O legislador optou por utilizar a variação da alíquota. Dessa forma, a TIPI, onde são definidas as alíquotas do imposto incidentes sobre as mercadorias, é regulamentada por decreto distinto daquele do Regulamento do IPI - RIPI. A TIPI em vigor foi aprovada pelo Decreto nº 7.660, de 23 de dezembro de 2011, e alterações posteriores.

Roque Antonio Carrazza afirma que tanto o IPI quanto o ICMS são instrumentos disponibilizados ao governo para a regulação político-econômica por meio da indução de comportamentos, seja incentivando o consumo de bens ou serviços que considere importante em determinado momento, seja desestimulando o consumo de produtos ou serviços prejudiciais às diretrizes político-econômicas estabelecidas:

Estamos confirmando, destarte, que o IPI e o ICMS devem ser utilizados como instrumentos de ordenação político-econômica, estimulando a prática de operações (com produtos industrializados ou mercadorias) ou serviços havidos por necessários, úteis ou convenientes à sociedade e, em contranota, onerando outros que não atendam tão de perto ao interesse coletivo. Exemplificando, é por isso que em algumas operações com produtos industrializados supérfluos as alíquotas aplicadas ao IPI são extremamente elevadas, e em outras, com produtos

⁸⁹ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996. v. 1, p. 441-442.

industrializados essenciais, não há incidência da exação (isenção ou alíquota zero),⁹⁰ ou, quando pouco, as alíquotas baixam para patamares mínimos.

Eduardo Domingos Bottallo leciona que a extrafiscalidade se manifesta no IPI por meio da seletividade. Observa ainda que, sob a perspectiva econômica, manteve muito das suas características voltadas mais ao consumo de bens do que propriamente à sua produção industrial, de modo a ser expressivamente utilizado como mecanismo de orientação da política econômica desenvolvida pelos governos:

Daí porque, segundo tal égide, ele vem sendo utilizado como instrumento de ordenação político-econômica, seja favorecendo a realização de operações havidas por necessárias, úteis ou convenientes à sociedade, seja dificultando, por meio de incidências mais pesadas, a prática de outras, que não se mostrem capazes de ir ao encontro do interesse coletivo.⁹¹

Dessa forma, a extrafiscalidade é reconhecidamente um importante instrumento de intervenção do Estado no domínio econômico. Exemplos recentes – e já citados anteriormente – são as medidas para tentar aplacar os efeitos recessivos da crise econômica mundial, visando proporcionar um incentivo ao consumo interno mediante a redução de tributos e, conseqüentemente, de preços. Assim, foram promovidas as reduções de alíquotas do IPI para os materiais de construção, para os eletrodomésticos componentes da chamada “linha branca”, e, por outro lado, foram elevadas as alíquotas para veículos automotores cujo índice de nacionalização fosse inferior a 65%, na tentativa de arrefecer a crescente demanda pelos veículos importados.

O modo escolhido pelo legislador para estabelecer a distinção de incidência dos efeitos da seletividade foi a essencialidade do produto, estatuído no § 3º do artigo 153 da CF:

§ 3º - O imposto previsto no inciso IV:
I - será seletivo, em função da essencialidade do produto; [...]

O tema da essencialidade ainda não foi amplamente analisado pela doutrina. Poucos estudos existem acerca de sua definição e seu alcance. Normalmente, restringe-se a doutrina a explicar o conceito da essencialidade mediante a exemplificação e oposição de categorias de produtos, como os alimentícios e medicinais do lado dos essenciais, e as bebidas e perfumes

⁹⁰ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 94

⁹¹ BOTTALLO, Eduardo Domingos. **IPI: princípios e estrutura**. São Paulo: Dialética, 2009. p. 53.

do lado dos supérfluos, ensinando que as alíquotas do tributo devem ser aplicadas na razão inversa da utilidade do produto.

Ricardo Lobo Torres explica que:

O IPI se subordina ao princípio da seletividade, que é um dos subprincípios da capacidade contributiva, a significar que o tributo deve incidir progressivamente na razão inversa da essencialidade dos produtos: quanto menor a utilidade do produto, tanto maior deverá ser a alíquota, e vice-versa.⁹²

Entretanto, uma rápida análise à Tabela de Incidência do IPI já revela que os índices das alíquotas aplicadas aos produtos possuem uma variação substancial: de 0% a 300%, esta última aplicada aos cigarros que contenham tabaco. Este parece o caso mais evidente de utilização extrafiscal do IPI, levando em conta não apenas a falta de essencialidade ao produto “cigarros que contenham tabaco”, mas a preocupação em desestimular o seu consumo, pelos malefícios que causa à saúde.

Assim, percebe-se que na aplicação do princípio da seletividade não se busca apenas identificar produtos essenciais e não essenciais ao consumo humano. Existe também a possibilidade de utilização da extrafiscalidade – o que fica bastante nítido ao se verificar a aplicação de alíquota de 300% para “cigarros que contenham tabaco” – de procurar orientar um comportamento, no sentido de desencorajar o consumo deste produto consabidamente nocivo à saúde.

A seletividade, tanto do IPI quanto do ICMS, tem sido tratadas pelos governos quase que exclusivamente sob o enfoque da essencialidade contida, em relação ao IPI, no texto do inciso i do §3º do art. 153 da Constituição Federal e artigo 48 do CTN.⁹³

Restou demonstrado o amplo uso que os governos têm feito do IPI como mecanismo de intervenção econômica e social por meio da manipulação das alíquotas e utilização da extrafiscalidade, considerando ainda muito restritivamente a seletividade a que se encontra vinculada. Levando-se em conta que a incidência do imposto ocorre somente sobre os produtos industrializados, sendo que é precisamente nos processos de industrialização que

⁹² TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 17. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2010. p. 381.

⁹³ Dignas de nota, as diferenciações mantidas entre as alíquotas de IPI de veículos automotores movidos a gasolina e a álcool ou bicompostíveis desde o Decreto Federal nº 755, de 19 de fevereiro de 1993. Com o Decreto nº 7.725/2012, em medida visando estimular o consumo de veículos automotivos, o Poder Executivo reduziu as alíquotas do IPI para carros de 1000 cilindradas a 2000 cilindradas de 13% para 6,5% nos veículos a gasolina e de 11% para 5,5% para os veículos movidos a álcool ou bicompostíveis. Veículos 1.0 tiveram uma redução de 7% para 0% na cobrança do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). Ressalta-se que esta distinção não se trata de uma discriminação em razão de considerações ambientais, mas em incentivo à utilização do álcool anidro como combustível.

surtem os produtos e subprodutos que podem causar danos ambientais, pretende-se agora verificar se a extrafiscalidade do IPI e o conceito de seletividade podem vir a ser utilizados na preservação do meio ambiente, por meio da promoção de hábitos de consumo de produtos mais ecologicamente corretos.

5 A EXTRAFISCALIDADE DO IPI E A PROTEÇÃO AO MEIO AMBIENTE ECOLÓGICAMENTE EQUILIBRADO

5.1 O IPI E O PRINCÍPIO DO POLUIDOR-PAGADOR

Conforme já abordado, o princípio do poluidor-pagador encontra-se no art. 225 da CF, §3º, determinando a responsabilização do poluidor pelos danos que causar ao meio ambiente:

Art. 225

§ 3º - As condutas e atividades consideradas lesivas ao meio ambiente sujeitarão os infratores, pessoas físicas ou jurídicas, a sanções penais e administrativas, independentemente da obrigação de reparar os danos causados. (grifo nosso).

A responsabilização do poluidor pelos danos que causa ao meio ambiente mediante a aplicação do princípio do poluidor-pagador materializa-se na internalização dos custos não contabilizados e que geram um passivo a toda a coletividade, as chamadas externalidades, que podem ser classificadas em negativas e positivas. As externalidades positivas são as que surtem efeitos positivos ao meio ambiente. As externalidades negativas constituem os efeitos indesejáveis da atividade econômica, os passivos que prejudicam a natureza e a saúde. As despesas resultantes da recuperação dos danos ambientais por essas degradações devem ser consideradas no cômputo do custo dos produtos.

Os governos são chamados a responsabilizarem-se pela adoção de políticas que possam realizar a incorporação destas externalidades aos custos dos produtos, assim como também a reformarem seus sistemas tributários de maneira a incentivar comportamentos sustentáveis.⁹⁴ A internalização destes custos deve ocorrer mediante a utilização pelos Estados de mecanismos de intervenção no domínio econômico.

Nesse sentido, o IPI demonstra-se um dispositivo largamente utilizado pelos governos para intervir na economia e determinar os rumos da política econômica. As características próprias do IPI fazem com que ele seja um dos mais prezados meios de intervenção na economia, podendo-se citar a flexibilidade de alteração de alíquotas por meio de decreto do Poder Executivo - dentro dos limites legais -, a exceção ao princípio da anterioridade, e principalmente pela extrafiscalidade operada por meio da seletividade.

⁹⁴ PAINEL DE ALTO NÍVEL DO SECRETÁRIO-GERAL DAS NAÇÕES UNIDAS SOBRE SUSTENTABILIDADE GLOBAL. **Povos resilientes, planeta resiliente: um futuro digno de escolha.** Nova York: Nações Unidas, 2012. Disponível em: <<http://www.onu.org.br/docs/gsp-integra.pdf>>. Acesso em: 22 maio 2012. p. 78 e 88.

Tais características mostram-se também hábeis a fazer o IPI incorporar o princípio do poluidor-pagador, de forma a revestir-se em um tributo ambiental, senão vejamos: a extrafiscalidade do IPI, operada por meio da seletividade pela essencialidade dos produtos pode abarcar no cálculo de suas alíquotas as determinações do art. 170, VI da CF que, ao dispor sobre a intervenção no domínio econômico, estabeleceu como princípio a defesa do meio ambiente, “inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação”, o que poderia ser denominado de uma “seletividade ambiental”⁹⁵. Os processos produtivos exercem uma transformação de matérias-primas em produtos destinados ao consumo. Nestes processos, além dos produtos finais, são gerados também produtos intermediários (secundários), resultantes das transformações físicas ou químicas a que as matérias-primas são submetidas, sendo que ambos podem causar poluição e danos ambientais.

Os mecanismos econômicos revelam-se mais eficientes na elaboração de políticas ambientais, por não necessitarem de uma estrutura de repressão a penalizar eventuais infratores poluidores, além de propiciarem opção de escolha aos agentes econômicos, que podem manter a operação de suas linhas de produção com tecnologias mais ultrapassadas e poluentes, arcando com um custo adicional inserido pela intervenção do Estado, ou adaptar seus processos a tecnologias menos poluentes, podendo passar a usufruir de alíquotas mais benéficas para seus produtos.

A extrafiscalidade do IPI pode ser utilizada tanto para implantar um mecanismo de agravamento de suas alíquotas pela utilização de processos poluentes e danosos ao meio ambiente, como também para a concessão de benefício fiscal pelo abrandamento de suas alíquotas para produtos comprovadamente sustentáveis.

Entretanto, restam discussões na doutrina quanto à possibilidade da utilização da sua extrafiscalidade com intuitos ambientais, pois o texto constitucional define no art. 153, §3º, I, que o IPI “será seletivo, em função da essencialidade do produto”.

5.2 A EXTRAFISCALIDADE COMO INSTRUMENTO DE PROTEÇÃO AO MEIO AMBIENTE EQUILIBRADO

O artigo 48 do CTN dispõe que o IPI é seletivo em função da essencialidade dos produtos.

⁹⁵ ORLANDO, Breno Ladeira Kingma; GUDIÑO, 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. 85-86.

A essencialidade é o critério adotado pelo legislador para efetivar a seletividade, sendo este, o modo de manifestação da extrafiscalidade do IPI.

O foco do interesse relativamente ao presente estudo consiste em verificar a possibilidade de utilização da extrafiscalidade do IPI como mecanismo de proteção ao meio ambiente, isto é, mediante a indução de comportamentos ambientalmente mais benéficos, o que poderia se concretizar mediante a estipulação de alíquotas menores para produtos sustentáveis, ou ainda, de alíquotas maiores para produtos que causem mais danos ao meio ambiente. Não se pretende aqui a mera majoração das alíquotas, uma vez que o que se persegue é a utilização da extrafiscalidade do tributo, isto é, sem que seja visada como finalidade precípua a arrecadação, mas o direcionamento de comportamentos dos agentes econômicos. Busca-se, sim, identificar produtos que incorporem ao seu ciclo de vida o conceito de sustentabilidade, isto é, apresentem em seu processo produtivo, de utilização ou de descarte, um manejo não agressivo ao meio ambiente, tal como: emprego de produtos reciclados ou recicláveis como matérias-primas; utilização de energias renováveis em sua produção ou em sua fase de consumo; ou ainda que apresentem uma maneira ecologicamente adequada de descarte.

Entendimentos existem de que a diferenciação de alíquotas do IPI com base em critérios ambientais representaria violação à técnica constitucional da seletividade, uma vez que este deveria apoiar-se exclusivamente na essencialidade do produto, de modo que, avançando-se sobre este limite, configurar-se-ia a violação da capacidade contributiva.⁹⁶

Entretanto, parece pertinente inquirir se 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 constitui uma interpretação fechada e completa em si mesma. Isto é: de que forma deve ser analisada a essencialidade do produto, e para que fins deve ser essencial. Assim, impõe-se indagar se deve ser considerada a essencialidade do produto exclusivamente quanto ao seu consumo, ou ainda se deveria atentar também à preservação ambiental e aos danos ambientais que podem ser gerados.

⁹⁶ Fernando Gonçalves defende este entendimento restritivo, afirmando que em tais casos “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 quer para objetivos fiscais quando o Governo Federal implementa política com fins arrecadatórios.” (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).

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 art. 5º, LXXIII, que alçou o meio ambiente à condição de direito fundamental.

Maria de Fátima Ribeiro e Jussara Assis Borges Nasser Ferreira, ao analisarem que a Constituição Federal 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 conseqüências 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.⁹⁷

Ricardo Lobo Torres, ao dissertar sobre a seletividade, inicia advertindo que: “seletividade em função da essencialidade é o único critério para a incidência do IPI e significa que o tributo recai sobre os bens na razão inversa de sua necessidade para o consumo popular e na razão direta de sua superfluidade”.⁹⁸

E prossegue a análise do conceito de essencialidade lecionando que seletividade é conceito que se amolda conforme o local e o tempo:

[...] a noção de produto essencial varia segundo as condições de tempo e lugar. Certos artigos da indústria podem ter conotações de bens de luxo na fase inicial de sua produção; mas, depois de generalizados, passam a ocupar lugar de necessidade no consumo da população em geral, independentemente de a pessoa ser rica ou pobre. Assim acontece, por exemplo, com a aviação comercial, que presta serviços a toda a população e sem a qual os negócios e o turismo sofreriam sensível prejuízo.⁹⁹

Conclui suas considerações reconhecendo que a essencialidade que determina a seletividade se refere tanto ao consumo individual quanto ao coletivo.

⁹⁷ 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.

⁹⁸ TORRES, Ricardo Lobo. O IPI e o princípio da seletividade. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 18, p. 95, mar. 1997.

⁹⁹ TORRES, Ricardo Lobo. O IPI e o princípio da seletividade. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 18, p. 97, mar. 1997.

Por outro lado, muitas são as vozes que apontam para a necessidade de revisão da forma como é tratado o conceito de essencialidade, considerando-se a completude do texto constitucional de maneira sistemática, como observam José Marcos Domingues de Oliveira e Paulo Henrique do Amaral, quando tratam acerca 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 de criatividade¹⁰⁰. Entretanto, antes de partir para o uso de criatividade, talvez seja necessário apenas reconhecer e interpretar de maneira sistemática o texto constitucional. Dessa forma, os artigos 225 e 170, VI, da CF deveriam ser considerados de maneira a dar efetividade ao princípio do direito coletivo ao meio ambiente equilibrado, ampliando-se o conceito de seletividade do IPI, calcado exclusivamente em bases de essencialidade para o consumo humano, para abarcar também um conceito de sustentabilidade, evoluindo para uma essencialidade ambiental. Nessa mesma linha defende Paulo Henrique do Amaral¹⁰¹, para que se faça uma interpretação sistemática do texto constitucional.

Deve-se, então, analisar conjuntamente os artigos 225 e 170, VI da CF:

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.

Art. 170. 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; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

¹⁰⁰ “Alerte-se que imposto verde não é necessariamente sinônimo de ‘imposto novo’. Frequentemente, ele é uma aplicação especial dos impostos existentes visando à defesa do meio ambiente. 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.” (OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito tributário e meio ambiente**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007. p. 72).

¹⁰¹ “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 (art. 3º, I), princípio do poluidor-pagador (art. 225, §3º), atribui a proteção ambiental à qualidade de princípio da ordem econômica à (inc. VI do art. 170, - inciso com redação dada pela EC 42/2003) além de colocar a tutela ao meio ambiente como um dos pilares da ordem social (art. 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”. (AMARAL, Paulo Henrique do. **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Rev. dos Tribunais, 2007. p. 65).

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

Cristiane Derani destaca a amplitude dos preceitos constitucionais da ordem econômica e do capítulo do meio ambiente como um princípio, de forma que sua aplicação deva atingir toda a política econômica e influenciar todo o ordenamento jurídico.¹⁰²

A mesma linha de pensamento seguem Guilherme Doin Braga e Katiana Bilda de Castro, que defendem o alargamento da compreensão do conceito da seletividade, considerando os artigos do texto constitucional que tratam sobre o meio ambiente:

Constata-se uma falha no sistema de tributação nacional, pois a seletividade de alíquota não deveria levar em consideração somente a essencialidade dos tributos ou dos serviços (arts. 153, §3º, I, e 155, §2º, III, da CRFB/88), mas também os artigos ambientalistas (arts. 5º, XXVII; 170 e 225 da CRFB/88), em razão da degradação do meio ambiente, da retirada de recursos não-renováveis ou mesmo do tempo de duração do produto.¹⁰³

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, útil, supérfluo ou nocivo, permitindo, assim, a adoção de alíquota mais gravosa para as operações com produtos industrializados tóxicos ou poluentes.¹⁰⁴

Eduardo Domingos Bottallo observa que “a seletividade do IPI é normalmente associada à idéia de atendimento de necessidades humanas, como alimentação, vestuário, medicamentos, habitação, etc., as quais podem variar em função do tempo e do lugar”, mas que tem uma importância a ser revelada na “tributação ecológica” e frente à determinação do artigo 225, e à nova redação dada ao artigo 170, VI da Constituição Federal, a produção

¹⁰² “Se nos detivermos apenas na Constituição Federal, o art. 170, caput e seu inciso VI, verificarem os que a busca da sua aplicação atinge toda a prática da política econômica, até então produzida. No que tange ao texto do art. 225 da Constituição, mais do que indicar o tratamento constitucional do meio ambiente, mostra este artigo como um princípio, até então inédito na nossa história constitucional, tem a capacidade de reverberar por todo o ordenamento jurídico.” (DERANI, Cristiane. **Direito ambiental econômico**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 134).

¹⁰³ BRAGA, Guilherme Doin; CASTRO, Katiana Bilda de. Apontamentos gerais do direito tributário ambiental. In: ORLANDO, Bruno Ladeira Kingma et al. (Coord.). **Direito tributário ambiental**. Rio de Janeiro. Lumen Júris, 2009. p.189.

¹⁰⁴ COSTA, Regina Helena. Apontamentos sobre a tributação ambiental no Brasil. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 325.

industrial de bens, no que estiver relacionado ao meio ambiente, deve ser alcançada pela regra da seletividade, mediante a imposição de tratamento diferenciado para bens e serviços que não agridam o meio ambiente:

A consideração da seletividade do IPI é normalmente associada à idéia 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 regra da seletividade.

Ademais, a necessidade de valorizar, inclusive soa a perspectiva tributária, a tutela do meio ambiente, veio reforçada pela EC 42/2003 que, dando nova redação ao art. 170, VI, da Constituição, prescreveu tratamento diferenciado para bens e serviços que não o agridem, antes o preservam.¹⁰⁵

Conclui, então, pela necessidade de que produtos “ecologicamente corretos” sejam tributados minimamente, ou ainda, que sequer sejam tributados pelo IPI:

Assim, pode-se assentar como verdadeiro e efetivo imperativo constitucional, que produtos industriais afinados com a proteção do meio ambiente – equipamento, 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.¹⁰⁶

Regiane Binhara Esturilio discorre sobre a essencialidade, considerando ser este um conceito de difícil definição, a começar porque a questão daquilo que é essencial se faz presente em diversos aspectos de nossas vidas. Inicialmente, lembra que, no campo da Psicologia, Abraham Maslow desenvolveu a teoria das necessidades humanas, organizando estas em 5 extratos que formam uma pirâmide cuja base representa as necessidades mais básicas (necessidades fisiológicas) e o topo aponta as necessidades mais elevadas (necessidades de autorrealização). Nessa pirâmide, a satisfação das necessidades de um nível

¹⁰⁵ BOTTALLO, Eduardo Domingos. **IPI**: princípios e estrutura. São Paulo: Dialética, 2009. p. 54.

¹⁰⁶ BOTTALLO, Eduardo Domingos. **IPI**: princípios e estrutura. São Paulo: Dialética, 2009. p. 55.

leva imediatamente o indivíduo a procurar sanar as necessidades do nível imediatamente acima. Mas em cada nível há também necessidades básicas, essenciais.¹⁰⁷

Henry Tilbery elaborou um parecer¹⁰⁸ onde tratou sobre o conceito de essencialidade como critério de tributação, identificando três tipos de necessidades: bens de primeira necessidade (cuja satisfação é imprescindível para a subsistência), artigos de luxo (disponíveis principalmente para as pessoas de renda elevada) e uma categoria intermediária (devem ser satisfeitas na medida do possível). Verificou, entretanto, que a linha divisória entre o supérfluo e o essencial varia conforme o nível de bem estar em vigor. Conclui, então, não ser a essencialidade um conceito imutável, pois os fatores que compõe as necessidades essenciais “variam de acordo com o espaço (conforme países e regiões) e o tempo (grau de civilização e tecnologia)”¹⁰⁹.

Quanto à visão jurídica do assunto e considerando uma interpretação sistemática da Constituição Federal, Regiane Binhara Esturilio vislumbra como categorias de necessidades: a moradia, a alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte, trabalho e segurança. Indica ainda outros exemplos, como os serviços de telecomunicações, de radiodifusão sonora, de sons e imagens e de energia elétrica, assim como o meio-ambiente (itens que auxiliem no combate à poluição, na preservação das florestas, da fauna e da flora), o gás natural, o petróleo e seus derivados, os combustíveis e os minerais¹¹⁰.

Mais adiante, observa que:

[...] 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.¹¹¹

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

¹⁰⁷ ESTURILIO, Regiane Binhara. **A seletividade no IPI e no ICMS**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 117-129.

¹⁰⁸ TILBERY, Henry. O conceito de essencialidade como critério de tributação. **Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 10, p. 2969-3035, 1990.

¹⁰⁹ TILBERY, Henry. O conceito de essencialidade como critério de tributação. **Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 10, p. 3030, 1990.

¹¹⁰ ESTURILIO, Regiane Binhara. **A seletividade no IPI e no ICMS**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 122.

¹¹¹ ESTURILIO, Regiane Binhara. **A seletividade no IPI e no ICMS**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 128.

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.¹¹² Depreende-se, então, que a sadia qualidade de vida associada ao meio ambiente ecologicamente equilibrado configura-se em bem essencial e necessário para toda a coletividade e para o desenvolvimento do bem-estar individual e coletivo. Amaral verifica que os impostos sobre o consumo poderão servir aos intuitos ambientalistas, eis que possuem elementos intrínsecos capazes de estimular a atividades econômicas não poluidoras ou a adoção de tecnologias menos agressivas ao meio ambiente:

Tanto o IPI quanto o ICMS poderão ser empregados como instrumento de proteção ambiental por meio de incentivos fiscais, considerando a regra da seletividade das alíquotas, em função da essencialidade dos produtos e mercadorias (desestimular o manejo e o consumo de produtos e mercadorias perigosas ou nocivas ao meio ambiente) e de serviços prejudiciais ao meio ambiente.¹¹³

Pode-se dizer que existem exemplos de ações do governo que resultaram em melhoras ao meio ambiente mediante o uso da extrafiscalidade. Veja-se o Decreto Federal nº 755, de 19 de fevereiro de 1993, que estabeleceu uma diferenciação de alíquotas do IPI para certos veículos movidos a gasolina (25% ou 30% conforme as especificações) e para veículos movidos a álcool (25% a 30%). Também pode-se citar o Decreto nº 5.298, de 6 de dezembro de 2004, que fixou a alíquota do IPI para o biodiesel em 0%. Tais medidas, apesar de não visarem imediatamente o incentivo a uma opção por um combustível menos poluente, mas à redução da dependência de importação de petróleo mediante a sua substituição pelo álcool e a adição do biodiesel ao óleo diesel mineral, tornou também o ar das cidades menos poluído. Aqui, o viés ambiental não foi o fim imediato, mas uma consequência secundária. Ressalta-se que tal critério de discriminação mais favorável aos veículos movidos a etanol vem sendo mantido até hoje nas alíquotas do IPI, bem como a alíquota 0 ao etanol e ao biodiesel.¹¹⁴

Assim, em conclusão, pode-se afirmar que o IPI se afigura como mecanismo de intervenção na economia amplamente utilizado pelo Poder Executivo, por meio da extrafiscalidade, que lhe é característica. A extrafiscalidade é utilizada para induzir o comportamento dos agentes econômicos de maneira a atingir a consecução dos objetivos de

¹¹² AMARAL, Paulo Henrique do. **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Rev. dos Tribunais, 2007. p. 109.

¹¹³ AMARAL, Paulo Henrique do. **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Rev. dos Tribunais, 2007. p. 111.

¹¹⁴ Estas situações demonstram ser possível a confluência dos objetivos político-econômicos, por meio da tributação, com a preservação ambiental.

políticas econômicas implementadas pelos governos. De forma análoga, o IPI também poderia ter suas alíquotas estipuladas de maneira a estimular o consumo de produtos sustentáveis, que são também mais essenciais.

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 de maneira esparsa em diversos artigos da CF. A essencialidade é conceito dinâmico, cujo conteúdo varia ao longo do tempo e lugar, devendo abarcar não apenas o consumo individual, mas também o consumo coletivo. O meio ambiente ecologicamente equilibrado é bem de uso comum do povo e essencial a uma vida digna.

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 art. 170, VI da CF (com redação dada pela EC nº 42/2003) determinou expressamente a possibilidade de tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação, o que poderia ser caracterizado como uma espécie de “seletividade ambiental”.¹¹⁵

Desse modo, a estipulação das alíquotas do IPI deve considerar a essencialidade em razão do consumo não apenas individual, mas também coletivo dos 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.

5.3 ENTENDIMENTO JURISPRUDENCIAL ACERCA DA SELETIVIDADE DO IPI

Muito embora o Poder Executivo venha fazendo um uso bastante tímido de um viés ambiental na fixação das alíquotas do IPI, tornando difícil que controvérsias acerca da questão sejam questionadas junto aos tribunais, faz-se necessário verificar o entendimento do Poder Judiciário sobre os limites da utilização da extrafiscalidade do IPI como instrumento de intervenção econômica, social e ambiental, em face das alegações dos contribuintes.

Pesquisa à jurisprudência dos tribunais regionais federais revelou a existência de discussões judiciais acerca do tema suscitadas principalmente com a implantação de então

¹¹⁵ ORLANDO, Breno Ladeira Kingma; GUDIÑO, 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. 85-86.

nova Tabela do IPI, instituída pelo Decreto nº 3.777/2001, em face de diferença de alíquotas existentes na tabela anterior¹¹⁶.

Em consulta à jurisprudência do TRF3 foi localizada a Apelação em Mandado de Segurança nº 303169 (Processo nº 2002.61.05.007533-9), em que a impetrante objetivava não recolher o IPI sobre as embalagens de plástico para alimentos que fabricava, além da declaração incidental de inconstitucionalidade/ilegalidade do Decreto nº 3.777/2001, sob as alegações de agressão aos princípios da legalidade e da seletividade, ou ainda, dos princípios da isonomia e da livre concorrência. Transcreve-se abaixo a ementa:

TRIBUTÁRIO. IPI. EMBALAGENS PARA ALIMENTOS. DECRETO 3.777/01. MAJORAÇÃO DE ALÍQUOTA. POSSIBILIDADE.

1. As alíquotas do IPI podem ser majoradas a qualquer tempo, independentemente de lei, por ato do Poder Executivo, sem que isso implique em violação ao princípio da legalidade, na forma do §1º do art. 153 da CF.

2. O princípio da seletividade não restou ferido, pois a essencialidade do produto é característica que se encontra vinculada à discricionariedade ínsita ao Poder Executivo, desde que respeitadas as formalidades legais, conforme ocorreu no caso em tela.

3. Também inexistente violação ao princípio da isonomia, pois se verifica, tão somente, a aplicação da extrafiscalidade do IPI, imposto que, não obstante possua caráter arrecadativo, pode ser empregado na atividade regulatória do Estado.

4. Não há, igualmente, que se falar em violação ao princípio da livre concorrência, posto que a fixação da alíquota do IPI obedeceu às formalidades e determinações legais.

5. Apelação a que se nega provimento.¹¹⁷

O Decreto nº 3.777/2001, ao instituir nova Tabela de Incidência do IPI, revogando a tabela anterior, majorou para 15% a alíquota do IPI para as embalagens de plástico para alimentos, sob a classificação fiscal nº 3923.90.00, que anteriormente era de 0%.

A impetrante alegava que tanto as embalagens de plástico quanto as embalagens de papel que fabrica para acondicionar alimentos, mais especificamente ovos, recebiam o mesmo tratamento tributário anteriormente, quando ambas eram tributadas à alíquota de 0%. Entretanto, o Decreto nº 3.777/2001 alterou a alíquota das embalagens de plástico para alimentos, submetendo-as à alíquota de 15%, tratamento distinto ao dado às embalagens para alimentos à base de papel, que se mantiveram sob o benefício da alíquota de 0%. Argumentou

¹¹⁶ Foram também realizadas pesquisas à jurisprudência dos tribunais superiores, sem que se tenham encontrado questionamentos acerca do tema ilegalidade ou inconstitucionalidade das alíquotas fixadas para o IPI com base em critério que possa ser visto como de seletividade ambiental.

¹¹⁷ BRASIL. Tribunal Regional Federal (3. Região). Apelação cível nº 303169-SP, 3ª Turma. Relatora: Des. Federal Cecília Marcondes, São Paulo, 19 fev. 2009. Disponível em: <<http://www.trf3.jus.br/NXT/Gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=trf3e:trf3ve>>. Acesso em: 01 jun. 2012.

que tal situação violaria os princípios da isonomia, da seletividade, da legalidade e da livre concorrência, devendo por isso ser reconhecida a inconstitucionalidade do decreto.

O voto da Desembargadora Cecília Marcondes identificou no ato do Poder Executivo guerreado tão-somente a utilização da função da extrafiscalidade do IPI, contida no §1º do inciso IV do art. 153 da CF, sendo a majoração de alíquotas instrumento à disposição deste Poder para a regulação da atividade econômica e financeira do país.

O Ministério Público Federal manifestou-se no processo pela inexistência de violação aos princípios da seletividade e da isonomia, pois “a essencialidade do produto é característica que se encontra vinculada à discricionariedade ínsita ao Poder Executivo, desde que respeitadas as formalidades legais.” Também considerou que a utilização da extrafiscalidade na atividade regulatória do Estado não implica na violação ao princípio da isonomia.

Da mesma forma, inexistiu violação ao princípio da livre concorrência, vez que a fixação da alíquota do IPI obedeceu às formalidades e determinações legais.

No Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF4), a apelação cível nº 2002.71.08.000946-4/RS questionava a diferenciação estabelecida entre alíquotas de embalagens plásticas para medicamentos (0%) e para alimentos (15%), o que o Tribunal considerou não ofender os princípios nem da seletividade nem da isonomia, vez que elevou a alíquota para um produto determinado, e não para determinadas empresas, conforme a ementa:

TRIBUTÁRIO. IPI. ALTERAÇÃO DA ALÍQUOTA. EMBALAGENS PLÁSTICAS. DECRETO 3.777/01. PRINCÍPIOS DA SELETIVIDADE E DA ISONOMIA. AUTONOMIA DO PODER EXECUTIVO.

Considerando que razões de política industrial e econômica autorizam o Poder Executivo, dentro da esfera de discricionariedade correspondente, a alterar alíquotas do IPI, concluo que o Decreto 3.777/01, que alterou a TIPI, mantendo o benefício fiscal apenas para as embalagens para produtos farmacêuticos não fere o princípio da seletividade e da isonomia, porquanto elevou a alíquota para um determinado produto, não para determinadas empresas.¹¹⁸

Já o Tribunal Regional Federal da 5ª Região (TRF5) exarou manifestação na Apelação em Mandado de Segurança nº 91766/SE (processo 2004.85.00.000408-8), onde também foi questionada a alteração da alíquota do IPI para embalagens plásticas para alimentos, sob a alegação de agressão aos princípios da isonomia, da equidade e da essencialidade, além de concorrência desleal, frente à distinção de alíquotas do imposto para embalagens para

¹¹⁸ BRASIL. Tribunal Regional Federal (4. Região). Apelação cível nº 2002.71.08.000946-4-RS, 2ª Turma, Relator: Luciane Amaral Corrêa Munch. Porto Alegre, 21 outubro de 2008. Disponível em:<http://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=2466752>. Acesso em: 01 jun. 2012.

alimentos fabricadas a partir de papel/celulose (0%) e resina plástica (15%), conforme a ementa a seguir:

TRIBUTÁRIO. IPI. EMBALAGENS PLÁSTICAS PARA ALIMENTOS. ALÍQUOTA. MAJORAÇÃO. DECRETO n.º 3.777/2001. CONSTITUCIONALIDADE E LEGALIDADE. TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL. APELAÇÃO DESPROVIDA. 1. O art. 153, § 1.º, 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.º 3.777/2001, respeitando-se as condições e limites estabelecidos em Lei (art. 4.º do Decreto-Lei n.º 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.º 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.¹¹⁹

O Desembargador Federal Leonardo Resende Martins considerou a alteração de alíquota de embalagens plásticas para alimentos como mera utilização da função extrafiscal do IPI, sem que tenha havido desobediência às condições e limites estabelecidos em lei para alteração das suas alíquotas e que inexistiu ofensa ao princípio da seletividade por não ter a embalagem - ou melhor, um determinado tipo de embalagem - recebido o mesmo tratamento essencial que o alimento.

Da mesma forma, assentou por inexistente qualquer ofensa ao princípio da isonomia, pela manutenção de alíquota zero para embalagens produzidas com papel/celulose em detrimento à elevação de alíquotas para as embalagens produzidas com material plástico, uma vez que a decisão quanto às alíquotas do IPI cabe ao Poder Executivo, mediante seu juízo político e a necessidade de regulação da atividade econômica e financeira do país.

Entretanto, o Desembargador foi mais adiante em seu voto, ao explicitar que a adoção de alíquotas diferenciadas a depender do tipo de material de que são confeccionados os produtos atende a objetivos de política ambiental, manifestada em forma legítima de tributação ambiental, mediante a utilização do tributo como um “instrumento jurídico-

¹¹⁹ BRASIL. Tribunal Regional Federal (5. Região). Apelação em Mandado de Segurança n.º 2004.85.00.000408-8-SE; 2ª Turma, Relator: Des. Federal Paulo Gadelha. Aracaju, 26 de outubro de 2009. Disponível em: <http://www.trf5.jus.br/archive/2009/10/200485000004088_20091022.pdf>. Acesso em: 01 jun. 2012.

econômico de estímulo a um padrão de consumo ambientalmente mais adequado.” Assim, importante se a faz a transcrição parcial de seu voto, para que se possa analisar o seu arrazoado:

Atente-se ainda, nesse particular, que a definição de alíquotas diferenciadas para embalagens de produtos alimentícios, a depender do material de que são confeccionadas, atende a objetivos de política ambiental que visa a desestimular o uso de resinas plásticas, que costumam gerar um passivo ambiental maior.

Com efeito, enquanto o papel demora de três a seis meses para se decompor na natureza, o plástico leva até 450 anos¹, sendo certo que a prática da reciclagem ainda é bastante incipiente no Brasil. Trata-se, pois, de dados empíricos que justificam, de sobra, o tratamento diferenciado pelo legislador, no que tange à fixação de uma alíquota mais alta de IPI para as embalagens plásticas para alimentos.

Assim, 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.¹²⁰ (grifo nosso).

Cumpra, assim, uma função extrafiscal, e mais especificamente, ambiental. Esta foi a interpretação dada pelo Poder Judiciário ao caso e, por isso, repisamos a interpretação de que tal diferenciação “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”.

Resumidamente, dos excertos jurisprudenciais analisados, é possível extrair-se que:

- a) há na extrafiscalidade do IPI uma margem de discricionariedade de que o Poder Executivo pode lançar mão para, mediante suas próprias considerações acerca da conjuntura política e econômica, regular a atividade econômica e financeira do país;
- b) não cabe ao Judiciário imiscuir-se em tais decisões de ordem política, desde que respeitadas as condições e limites legais para sua determinação e não haja afronta à Constituição Federal;
- c) não se configura a violação a princípios de legalidade, equidade, essencialidade e ao livre comércio o tratamento tributário diferenciado

¹²⁰ BRASIL. Tribunal Regional Federal (5. Região). Apelação em Mandado de Segurança n° 2004.85.00.000408-8-SE; 2ª Turma, Relator: Des. Federal Paulo Gadelha. Aracaju, 26 de outubro de 2009. Disponível em: <http://www.trf5.jus.br/archive/2009/10/200485000004088_20091022.pdf>. Acesso em: 01 jun. 2012.

(mediante a fixação de alíquotas distintas) para produtos concedido por meio de distinção dos insumos utilizados em sua elaboração;

- d) a alteração de alíquota do IPI para determinados produtos, enquanto não alterar as alíquotas apenas para determinadas empresas, não fere os princípios da isonomia e da seletividade;
- e) a distinção de alíquotas em razão da finalidade do produto não configura desrespeito ao princípio da seletividade;
- f) a distinção de alíquotas para produtos com mesma finalidade, mas diferenciadas em razão dos insumos utilizados constitui modalidade aceita pelo Poder Judiciário como instrumento jurídico-econômico legítimo de promoção de um padrão de consumo ambientalmente mais adequado.

Assim, relativamente aos casos encontrados na jurisprudência dos tribunais federais presentemente abordados, é importante perceber o entendimento quanto à admissibilidade da utilização da extrafiscalidade do IPI como meio de intervenção política, social e até mesmo ambiental, de modo que a diferenciação de alíquotas de produtos com fins semelhantes baseada em suas matérias-primas constitutivas não configuram, *a priori*, violação à seletividade ou aos princípios da legalidade, da isonomia e da livre concorrência, mas podem ser considerados como técnica legítima de incentivo a comportamentos e hábitos de consumo menos danosos ao meio ambiente.

6 CONCLUSÃO

A gravidade da crise ambiental - seja sob o enfoque do valor intrínseco do meio ambiente para uma sadia qualidade de vida, seja pela percepção da finitude dos recursos naturais - e a compreensão econômica dos efeitos do desenvolvimento iníquo demonstram a premente necessidade de mudança do paradigma de desenvolvimento. Os interesses particulares dos agentes econômicos, podem muitas vezes conflitar com os interesses da coletividade. Organismos internacionais já identificaram a inviabilidade de que as forças de mercado isoladamente consigam alterar este quadro. Em vista disso, recai sobre os Estados a responsabilidade pela adoção de políticas públicas capazes de induzirem uma mudança de hábitos e comportamentos, de maneira a internalizar os custos decorrentes das externalidades dos processos produtivos e assegurar a conservação e o respeito ao meio ambiente, para que as gerações futuras possam também dele usufruir.

A intervenção econômica, social e ambiental pode se dar mediante a regulação direta - medidas estas que dependem de um mecanismo eficiente de fiscalização e punição aos infratores - ou por meio de utilização de instrumentos econômicos (indução de comportamento), dentre os quais se destacam os tributos. Estudos demonstram que os melhores resultados na aplicação de tributos ecologicamente orientados revelam-se quando da utilização coordenada de ambas as modalidades: regulação direta e utilização de instrumentos econômicos.

O IPI se encaixa na classificação de mecanismo de intervenção econômica, portanto, hábil a influenciar o comportamento dos agentes econômicos. À vista disso, a manipulação de suas alíquotas tem sido largamente utilizada na tentativa de amenizar os efeitos da crise econômica mundial, dadas suas características intrínsecas de extrafiscalidade, seletividade, e flexibilização aos princípios da reserva legal e da anterioridade.

Porém, estas mesmas características que o tornam apto a gerir as políticas econômica e fiscal ajustam-se também a que seja utilizado na implementação de políticas ambientais, a começar pela definição de seu fato gerador, que faz com que o IPI incida sobre produtos industrializados, que podem, assim como os subprodutos gerados em seus processos produtivos, ocasionar poluição e degradação ao meio ambiente.

Ademais, a característica de extrafiscalidade oferece uma margem de liberdade de opção ao produtor e também ao consumidor quanto ao momento mais oportuno para a escolha por um processo produtivo e por um produto ecologicamente correto. Nesse sentido, a flexibilidade para a alteração de alíquotas permite que o governo utilize a extrafiscalidade

para incentivar a pesquisa e a adoção de processos produtivos e novas tecnologias menos poluentes.

A utilização da extrafiscalidade tributária revela-se mais efetiva do que a ação proibitiva, tanto por atuar em momento prévio à ocorrência de agressões ambientais, quanto por ser um incentivo à opção por um comportamento mais ecológico. Experiências em outros países demonstram que a inclusão dos custos das externalidades ao valor dos produtos e a existência de uma tributação ambientalmente orientada tendem a fomentar a inovação e adoção de novas técnicas produtivas.

O IPI deve graduar as alíquotas com base na essencialidade dos produtos. Foi demonstrado que a essencialidade não é um conceito fechado, mas cuja compreensão depende da época e do local, não devendo seu sentido ser interpretado como somente aquilo que é fundamental à existência, mas também à vida digna – e, principalmente, da coletividade. Assim, sua compreensão não deve permanecer estática, pois com o transcorrer do tempo surgem novas tecnologias e novos produtos, que se popularizam e se tornam imprescindíveis aos novos estilos de vida que se estabelecem. De forma análoga, novas tecnologias baseadas na utilização de energias e matérias-primas renováveis são desenvolvidas, tornando possível incorporar ao ciclo de vida dos produtos o conceito de sustentabilidade, cuja utilização deve ser incentivada.

Foram identificados exemplos de atos do Poder Executivo que objetivaram a consubstanciação de políticas econômicas, mas que trouxeram também um salutar efeito de melhorar o meio ambiente por reduzirem os índices de poluição.

O art. 170, VI da CF, que coloca o meio ambiente como princípio fundante da ordem econômica, teve alterada a sua redação por meio da EC nº 42/2003, passando a autorizar o tratamento diferenciado dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração em razão do impacto ambiental. Assim, o princípio ambiental do poluidor-pagador pode aplicar-se ao IPI, de maneira a incorporar os custos das externalidades, tanto positivas quanto negativas.

Existe uma ampla corrente doutrinária favorável à utilização da extrafiscalidade tributária na proteção ao meio ambiente. A análise à jurisprudência dos tribunais federais denota que a diferenciação de alíquotas tendo por base os insumos utilizados não configura violação a princípios de legalidade, seletividade, equidade, isonomia, ou livre concorrência. O TRF5 já se manifestou favoravelmente à imposição de alíquotas menos gravosas para produtos que utilizem insumos renováveis, considerando isto uma modalidade absolutamente legítima de tributação ambiental.

Dessa forma, conclui-se pela adequação do IPI como instrumento para a implementação de política de tributação ambiental, devendo-se buscar conciliar na fixação das alíquotas do imposto, além da consideração da essencialidade – que deve ser vista como um conceito mutável no tempo e no espaço -, também o impacto ambiental causado pelos produtos, seja no processo de elaboração, na sua utilização ou no seu descarte.

REFERÊNCIAS

- AGENDA 21 Brasileira. Disponível em: <http://www.ecolnews.com.br/agenda_21_brasileira.pdf>. Acesso em: 22 maio 2012.
- AMARAL, Paulo Henrique do. **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Rev. dos Tribunais, 2007.
- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- BALEEIRO, Aliomar de Andrade. **Uma introdução à ciência das finanças**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007.
- BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 20. ed., atual. São Paulo: Malheiros, 2007.
- BOTTALLO, Eduardo Domingos. **IPI: princípios e estrutura**. São Paulo: Dialética, 2009.
- BRAGA, Guilherme Doin; CASTRO, Katiana Bilda de. Apontamentos gerais do direito tributário ambiental. In: ORLANDO, Bruno Ladeira Kingma et al. (Coord.). **Direito tributário ambiental**. Rio de Janeiro. Lumen Júris, 2009. p. 179 – 198.
- BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 12 maio 2012.
- BRASIL. Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 18 de setembro de 1946. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao46.htm>. Acesso em: 19 maio 2012.
- BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1967, de 24 de janeiro de 1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constitui%C3%A7ao67.htm>. Acesso em: 19 maio 2012.
- BRASIL. Lei nº 6.938, de agosto de 1981. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6938.htm>. Acesso em: 12 maio 2012.
- BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 12 maio 2012.
- BRASIL. Decreto-lei nº 7.404, de 22 de março de 1945. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/1937-1946/De17404.htm>. Acesso em: 12 maio 2012.
- BRASIL. Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato_2007-2010/2010/Decreto/D7212.htm>. Acesso em: 13 maio 2012.

BRASIL. Decreto nº 7.660, de 23 de dezembro de 2011. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/_Ato2011-2014/2011/Decreto/D7660.htm>. Acesso em: 13 maio 2012.

BRASIL. Decreto nº 755, de 19 de fevereiro de 1993. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1990-1994/D0755.htm>. Acesso em: 14 maio 2012.

BRASIL. Decreto nº 5.298, de 6 de dezembro de 2004. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2004/Decreto/D5298.htm>. Acesso em: 14 maio 2012.

BRASIL. Decreto nº 3.777, de 23 de março de 2001. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2001/D3777.htm>. Acesso em: 13 maio 2012.

BRASIL. Tribunal Regional Federal (3. Região). Apelação cível nº 303169-SP, 3ª Turma. Relatora: Des. Federal Cecilia Marcondes, São Paulo, 19 fev. 2009. Disponível em: <<http://www.trf3.jus.br/NXT/Gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=trf3e:trf3ve>>. Acesso em: 01 jun. 2012.

BRASIL. Tribunal Regional Federal (4. Região). Apelação cível nº 2002.71.08.000946-4-RS, 2ª Turma, Relator: Luciane Amaral Corrêa Munch. Porto Alegre, 21 outubro de 2008. Disponível em: <http://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=2466752>. Acesso em: 01 jun. 2012.

BRASIL. Tribunal Regional Federal (5. Região). Apelação em Mandado de Segurança nº 2004.85.00.000408-8-SE; 2ª Turma, Relator: Des. Federal Paulo Gadelha. Aracaju, 26 de outubro de 2009. Disponível em: <http://www.trf5.jus.br/archive/2009/10/200485000004088_20091022.pdf>. Acesso em: 01 jun. 2012.

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

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

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

DECLARAÇÃO do Rio sobre meio ambiente e desenvolvimento. Disponível em: <http://www.mma.gov.br/port/sdi/ea/documentos/convs/decl_rio92.pdf>. Acesso em: 22 maio 2012.

DERANI, Cristiane. Aplicação dos princípios do direito ambiental para o desenvolvimento sustentável. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 641- 652.

- DERANI, Cristiane. **Direito ambiental econômico**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.
- ESTURILIO, Regiane Binhara. **A seletividade no IPI e no ICMS**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.
- FIORILLO, Celso Antônio Pacheco; FERREIRA, Renata Marques. **Direito ambiental tributário**. 3. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2010.
- FREITAS, Juarez. **Sustentabilidade: direito ao futuro**. Belo Horizonte: Fórum, 2011.
- 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. 89-112.
- GRAU NETO, Werner. O novo paradigma indutor do trato tributário da questão ambiental: do poluidor-pagador ao princípio da sustentabilidade. **Revista de Direito Ambiental**, São Paulo, v. 16, n. 64, p.11-27, out. /dez. 2011.
- GUIMARÃES, Luiz Cláudio. Direito ambiental e extrafiscalidade dos impostos no direito tributário brasileiro. **Revista dos Mestrados em Direito Econômico da UFBA**, Salvador, n. 5, p. 345-357, jan./dez.1996/1997.
- HONDA, Helcio. IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados). O princípio da essencialidade. In: MELO, Fábio Soares de; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). **IPI: questões fundamentais**. São Paulo: MP Ed., 2008. p. 183-197.
- LEITE, José Rubens Morato; AYALA, Patryck de Araújo. **Direito ambiental na sociedade de risco**. 2. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2004.
- 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. 79-94, jul. /dez. 2010.
- MODÉ, Fernando Magalhães. **Tributação ambiental: a função do tributo na proteção do meio ambiente**. Curitiba: Juruá, 2011.
- MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996. v. 1.
- MORAES, Luís Carlos Silva. **Curso de direito ambiental**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito tributário e meio ambiente: proporcionalidade, tipicidade aberta, afetação da receita**. 2. ed. rev. e ampl. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.
- OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito tributário e meio ambiente**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Taxation, innovation and the environment**: a policy brief. 2011. Disponível em: <<http://www.oecd.org/dataoecd/24/25/48178034.pdf>>. Acesso em: 26 maio 2012.

ORLANDO, Breno Ladeira Kingma; GUDIÑO, Daniel Mariz. Instrumentos tributários e financeiros utilizados no Brasil para a proteção do meio ambiente: uma análise crítica. In: ORLANDO, Bruno Ladeira Kingma et al. (Coord.). **Direito tributário ambiental**. Rio de Janeiro. Lumen Júris, 2009. p. 79-102.

PAINEL DE ALTO NÍVEL DO SECRETÁRIO-GERAL DAS NAÇÕES UNIDAS SOBRE SUSTENTABILIDADE GLOBAL. **Povos resilientes, planeta resiliente**: um futuro digno de escolha. Nova York: Nações Unidas, 2012. Disponível em: <<http://www.onu.org.br/docs/gsp-integra.pdf>>. Acesso em: 22 maio 2012.

PINTO, Cláudia Maria Borges Costa. A Constituição e o meio ambiente - Limites à utilização de normas tributárias como instrumento de intervenção sobre o meio ambiente. **Revista Bonijuris**, Curitiba, n. 562, p. 5-12, set. 2010.

PROGRAMA DAS NAÇÕES UNIDAS PARA O DESENVOLVIMENTO. **Desenvolvimento humano e IDH**. Disponível em: <<http://www.pnud.org.br/idh/>>. Acesso em: 21 maio 2012.

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. 653-673.

SCHOUERI, Luis Eduardo. Normas tributárias indutoras em matéria ambiental. In: TÔRRES, Heleno Taveira. (Org.). **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 235-256.

TILBERY, Henry. O conceito de essencialidade como critério de tributação. **Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 10, p. 2969-3031, 1990.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 17. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2010.

TORRES, Ricardo Lobo. O IPI e o princípio da seletividade. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 18, p. 94-102, mar. 1997.

TRENNEPOHL, Terence Dornelles. **Incentivos fiscais no direito ambiental**. São Paulo: Saraiva, 2008.

TRENNEPOHL, Terence Dornelles. **Direito ambiental empresarial**. São Paulo: Saraiva, 2010.

UNITED NATIONS. **Report of the world commission on environment and development**. General Assembly Resolution 42/187, 11 December 1987. Disponível em: <<http://www.un.org/documents/ga/res/42/ares42-187.htm>>. Acesso em: 21 maio 2012.

VARELLA, Marcelo Dias. **Direito internacional econômico ambiental**. Belo Horizonte: Del Rey, 2003.

VIALLI, Andrea. Relatório mostra que menos de 1% das multas aplicadas pelo Ibama são pagas. **O Estado de S. Paulo**, São Paulo, 11 abr. 2011. Disponível em: <<http://www.estadao.com.br/noticias /impresso,relatorio-mostra-que-menos-de-1-das-multas-aplicadas-pelo-ibama-sao-pagas,704547 ,0.htm>>. Acesso em: 07 jun. 2012.