

HACIA UNA NUEVA NORMATIVA TRIBUTARIA DE PROTECCIÓN DEL MEDIO AMBIENTE: LA EXPERIENCIA COMPARADA EN EL DERECHO TRIBUTARIO BRASILEÑO

Antonio Faúndez Ugalde

Doctor (c) en Derecho,
Magíster en Gestión Tributaria,
Profesor de Derecho Tributario.
Asesor Comité Técnico CET UChile



Mauricio Dalri Timm do Valle

Maestría y Doctorado en Derecho del Estado - UFPR.
Profesor de Derecho Tributario,
Centro Universitario Curitiba, Brasil.
Abogado en Brasil

RESUMEN

Este artículo tiene como objetivo dar a conocer la realidad chilena frente a los tributos destinados a la protección del medio ambiente, como asimismo, formular una crítica a las distintas acepciones que han surgido sobre este tipo de tributos, para concluir con la experiencia comparada en el derecho tributario brasileño vinculada con los impuestos a los productos industrializados⁶⁸.

⁶⁸La traducción al castellano de los textos en portugués fue realizada por Luiz Antonio Dalri y Antonio Faúndez Ugalde.

1.- INTRODUCCIÓN

En la segunda década del siglo XX, el autor Arthur Pigou⁶⁹ fue quien justificó por primera vez la utilización de instrumentos tributarios con la finalidad de minimizar los efectos adversos de la producción de bienes sobre el medio ambiente. Dicho autor manifestó que es posible para el Estado, si así lo desea, hacer desaparecer la divergencia en cualquier actividad, valiéndose para ello de impulsar o restringir de un modo extraordinario las inversiones en dichas actividades, agregando que, las formas más conocidas para impulsar y restringir las inversiones pueden revestir el carácter de prima o impuesto.

En el año 1993 la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) publicó los resultados de un cuestionario realizado a los países miembros, en relación a los instrumentos económicos que formaban parte de sus sistemas tributarios que implicaban un impacto significativo sobre el medio ambiente, los cuales demostraron un fracaso absoluto en los fines perseguidos⁷⁰. Actualmente, no obstante que la OCDE ha sido la gran impulsora en el establecimiento de instrumentos de carácter tributario destinados a la protección del medio ambiente, no todos los Estados miembros han adoptado políticas públicas tendientes a cumplir dichos objetivos, como es el caso de Chile.

En Latinoamérica la realidad se ha mantenido ajena a dichos mecanismos tributarios, salvo en países como en Colombia y Brasil, en donde se han desarrollado políticas públicas destinadas a establecer tributos orientados a la protección ambiental.

Ahora bien, las causas del establecimiento de tributos destinados a la protección del medio ambiente es un tema propio de las políticas públicas de cada Estado, las cuales se traducen, por un lado, en instrumentos de control que inciden en la determinación de parámetros técnicos que garanticen el objetivo deseado de política, como por ejemplo, establecer niveles de emisión por fuente contaminadora; y, por otro lado, en instrumentos económicos que actúan directamente sobre los costos de producción y consumo –encareciéndolos o abaratándolos– de los agentes cuyas actividades están comprendidas en los objetivos de la política, como por ejemplo, el establecimiento de un tributo o un incentivo determinado⁷¹. Seroa⁷² indica que “[e]l mejor instrumento es

⁶⁹Citado por: Rodríguez, José, *La alternativa fiscal verde* (Valladolid, Editorial Lex Nova, 2004), p. 90.

⁷⁰Castillo, José, *La reforma fiscal ecológica* (Granada, Editorial Comares, 1999), p. 106.

⁷¹Seroa, Ronaldo, *Tributación ambiental macroeconomía y medio ambiente en América Latina: aspectos conceptuales y el caso de Brasil*, en *Serie de macroeconomía del desarrollo*, (Santiago, CEPAL, 2001), p. 20.

aquel que alcanza, con la menor relación beneficio-costos social, es decir, mayor eficiencia económica, el objetivo de política”.

Como bien explica Figueroa⁷³, los instrumentos económicos con fines ambientales nacen en la ciencia económica para *internalizar* las *externalidades negativas* de tipo ambiental; agrega, que cuando un sujeto utiliza los recursos naturales o contamina, obtiene una ganancia, ya que no asume el costo de limpieza o de la degradación ambiental, y por tanto, no va a reflejar en los precios y en el mercado dicho costo, es decir, se queda fuera, externo al sistema de precios, denominándose *externalidad negativa*. Señala la misma autora, que para corregir estas distorsiones, se proponen instrumentos económicos que internalicen la *externalidad negativa*, y así los precios y el mercado reflejen el costo económico ambiental, para que recaiga en el agente contaminador la obligación de asumir el costo ambiental.

Lo anterior ha sido denominado como el principio de que *el que contamina paga*⁷⁴, el cual, por un lado, tiende a que los costos sociales causados por la contaminación ambiental deben ser soportados por quienes los generan y, por otro lado, legitima al Estado para utilizar instrumentos destinados a evitar las *externalidades negativas* de tipo ambiental, como por ejemplo los tributos. Sin embargo, este principio propicia a que las empresas quieran asumir este costo en beneficio de sus intereses económicos, es decir, este principio equivale a sostener: *pagar para contaminar*, lo que iría en contra de la finalidad de la protección del medio ambiente, dependiendo del nivel de la tasa que se aplique y cómo se calcule.

2.- EL CONCEPTO DE TRIBUTOS COMO FORMA DE PROTECCIÓN DEL MEDIO AMBIENTE.

La doctrina chilena ha propuesto modificar el Código Tributario Chileno incorporando el concepto de *tributo medioambiental*⁷⁵. En países como España la doctrina ha

⁷²Idem.

⁷³Figueroa, Aimée, Tributos ambientales en México. Una revisión de su evolución y problemas, en Boletín mexicano de derecho comparado, Biblioteca Virtual Jurídica, consultado el 3 de septiembre de 2010 en la página web: http://www.juridicas.unam.mx/publica/rev/boletin/cont/114/art/art2.htm#P*.

⁷⁴Este principio fue propuesto en el año 1974 por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE), en un trabajo titulado Note of the implementation of the polluter pays principle.

⁷⁵Vargas, Iris, *Modelo de Código tributario ambiental para América Latina* (Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, sine data), p. 34.

propuesto integrar en el Código Tributario Español este tipo de tributos, pero como una modalidad especial que puede abarcar impuestos, tasas, contribuciones especiales u otras figuras de carácter híbrido⁷⁶. Sin embargo, la discusión doctrinaria demuestra un uso indiscriminado de distintas locuciones para referirse a este tipo de tributos, como por ejemplo: tributos medioambientales, tributos ambientales, tributos ecológicos, impuestos verdes, entre otros.

El planteamiento, entonces, radica en establecer si el gravamen a imponer se constituye en uno de los tributos que reconoce, por ejemplo, la clasificación clásica, es decir, si estamos en presencia de un impuesto o una tasa o una contribución, o bien, si se trata de un nuevo tipo de tributos con características propias. Lo más probable es que este tipo de tributos reúna las características propias de un impuesto, es decir, como las prestaciones en dinero o en especies, exigidas por el Estado en virtud del poder de imperio⁷⁷. Frente a lo anterior, se tendrá que tener especial cuidado al momento de referirse a este tipo de tributos, los que, sin duda, tendrán como objeto principal la protección del medio ambiente.

Si en definitiva, lo que el legislador pretende establecer es un gravamen que reúna las características propias de un *impuesto*, puede producirse una contradicción si al término «tributos» se añade el adjetivo «ambientales» -u otro similar-, porque denotarían un nuevo tipo de tributo, distinto de un impuesto, tasa o contribución. En este sentido, resulta más adecuada la expresión «tributos o impuestos destinados a la protección del medio ambiente», de manera tal que al usar el adverbio en lugar del adjetivo se subraya únicamente el fin que cumplirá el tributo y no se cambian las características propias del término.

3.- PROBLEMÁTICA EN LA DOCTRINA CONSTITUCIONAL CHILENA.

Como se indicó anteriormente, en Chile el reconocimiento constitucional de la protección del medio ambiente tiene su fuente en el artículo 19 n° 8 de la Constitución Política de la República, el cual no se limita solamente a establecer un derecho constitucional de vivir en un medio ambiente libre de contaminación, sino que, además, como un deber del Estado de velar por dicha protección ambiental y tutelar la preservación de la naturaleza. Sin embargo, dentro de las distintas formas de

⁷⁶Buñuel, Miguel y Herrera, Pedro, *Modelo de Código tributario ambiental para América Latina* (Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, sine data), p. 6.

⁷⁷Giuliani Fonrouge, Carlos, *Derecho financiero* (6ª ed., Buenos Aires, Editorial Depalma, 1997), p. 319.

protección ambiental que ha asumido Chile⁷⁸, no se refleja en forma directa el establecimiento de tributos como mecanismo de tutela a dicho bien jurídico. Es más, se ha puesto en duda la constitucionalidad de estos instrumentos económicos ambientales, discusiones que se han centrado en la finalidad de los mismos y la problemática de los intereses difusos⁷⁹.

Empero, la doctrina chilena ha coincidido en que sería procedente la utilización extrafiscal del tributo fundado en que la potestad tributaria del Estado, radicada en los artículos 60 n° 14 y 62 n° 1 de la Constitución Política de la República, dice relación con tributos de cualquier clase o naturaleza, no haciendo referencia a una finalidad específica de ellos⁸⁰. En otras palabras, la extrafiscalidad implica el uso de los tributos para fines distintos a los recaudatorios.

Vargas⁸¹ indica que la legislación chilena permite adoptar diversas medidas para hacer efectiva la protección al medio ambiente, “[...] pudiendo usarse todo tipo de instrumentos de protección, incluidos los instrumentos económicos, y entre ellos, los fiscales o tributarios”. Por su parte, Mateluna⁸² sostiene que la potestad tributaria del Estado, radicada en los artículos 60 n° 14 y 62 n° 1 de la Constitución Política de la República, dice relación con el establecimiento de tributos de cualquier clase o

⁷⁸En Chile operan los siguientes instrumentos de protección ambiental: (i) en primer término por la vía del estudio de los instrumentos o herramientas utilizados por el derecho ambiental para alcanzar la protección ambiental, se trata de los denominados instrumentos de gestión ambiental; y, (ii) la segunda vía, complementaria de la anterior, es a través del estudio particular de las normas del llamado derecho ambiental especial, encargado de cada uno de los medios que componen el medio ambiente y de los efectos que la actividad humana sobre aquellos produce (Bermúdez, Jorge, *Fundamentos de derecho ambiental* [Valparaíso, Ediciones Universitarias de Valparaíso, 2007], pp. 137-221).

⁷⁹La teoría de los intereses difusos fue planteada por el autor Andrea Amatucci, la cual se presenta en la emergencia de la cuestión ecológica protegidos por normas constitucionales, en ocasión del examen del hecho de propiedad, de la salud, de la protección del paisaje (citado por Rosembuj, Tulio, *Los tributos y la protección del medio ambiente* [Madrid, Ediciones Jurídicas S.A., 1995], p. 63). De esta manera, los tributos podrían asumir diversas finalidades, cuya precisión dependerá, exclusivamente, de su no contradicción con el texto constitucional.

⁸⁰Véase: Mateluna, Rodrigo, *Derecho tributario y medio ambiente* (Santiago, Editorial LexisNexis, 2005), pp. 86-87; Vargas, Iris, *Tributos ambientales para la protección de la atmósfera en el derecho chileno*, en *Jornadas de derecho público UVC* (Valparaíso, 2007), p. 3.

⁸¹Vargas, Iris, *Tributos ambientales para la protección de la atmósfera en el derecho chileno*, en *Jornadas de derecho público UVC* (Valparaíso, 2007), p. 3.

⁸²Mateluna, Rodrigo, *Derecho tributario y medio ambiente* (Santiago, Editorial LexisNexis, 2005), p. 86-87.

naturaleza, no haciendo referencia alguna a su finalidad. Para argumentar su tesis, cita como antecedente la definición de tributo propuestas por los autores Radovic⁸³ y de Evans de la Cuadra y Evans Espiñeira⁸⁴, estructurándolo en un sentido amplio destinado al cumplimiento de los fines del Estado, esto es, el *bien común*. Asimismo, indica el autor que esta finalidad de los tributos se encuentra reconocida tanto por la Corte Suprema como el Tribunal Constitucional. En efecto, el máximo tribunal en sesión 398ª de la Comisión de Estudios de la Nueva Constitución señaló lo siguiente: “[...] el vocablo tributo significa obligaciones pecuniarias que la ley impone a las personas para el cumplimiento de los fines del bien común propios del Estado”. Por su parte, el Tribunal Constitucional declaró en Sentencia de fecha 20 de octubre de 1998, rol nº 280, que el tributo “[...] representa el medio que genera ingresos para cubrir el gasto público y además lo emplea la autoridad como un elemento para orientar y dirigir su política económica”.

Ahora bien, no se debe perder de vista que los tributos tienen principalmente una función recaudatoria, sin perjuicio de que cumplan una finalidad extrafiscal como forma de protección del medio ambiente, empero, tampoco se debe descuidar que dicha función recaudatoria es con fines contributivos y no retributivos del gasto público del Estado⁸⁵.

4.- ANTECEDENTES EN CHILE SOBRE EL ESTABLECIMIENTO DE TRIBUTOS DESTINADOS A LA PROTECCIÓN DEL MEDIO AMBIENTE.

4.1. Proyecto de Reforma Tributaria del año 2012.

En Chile, en el año 2012, se presentó ante el Congreso Nacional un proyecto de ley tendiente a introducir este tipo de impuestos, pero sin lograr su aprobación definitiva. En efecto, el 3 de mayo del 2012, el Poder Ejecutivo presentó ante el Congreso un proyecto de reforma tributaria, el cual contemplaba un impuesto por el importe y primera venta de determinados productos por cada tonelada o metro cúbico conforme a la siguiente tabla:

⁸³Radovic, Ángela, *Obligación tributaria* (Santiago, Editorial Jurídica Conosur, 1998), p. 54.

⁸⁴Mateluna, Rodrigo, *Derecho tributario y medio ambiente* (Santiago, Editorial LexisNexis, 2005), p. 86-87, quien cita a Enrique Evans de la Cuadra y a Eugenio Evans Espiñeira.

⁸⁵Faúndez Ugalde, Antonio, *Propuesta de una hipótesis tributaria condicionante como forma de protección del medio ambiente*, en *Problemas actuales de derecho tributario comparado, a cura di Dr. Patricio Masbernat* (Santiago, Editorial Librotecnia, 2012), p. 632.

Producto	Monto
Neumáticos	1,8007 UTM/Toneladas
Aceites y lubricantes	1,52217 UTM/Metro cúbico
Baterías	3,0435 UTM/Toneladas
Pilas	25,5402 UTM/Toneladas
Ampolletas	5,7065 UTM/Toneladas
Envases Tetra	3,6776 UTM/Toneladas
Envases Vidrio	0,6087 UTM/Toneladas
Envases Metal	1,9022 UTM/Toneladas
Bolsas de Plástico y films	1,3696 UTM/Toneladas
Envases de otros Plásticos	4,9457 UTM/Toneladas
Envases de tereftalato de polietileno (PET)	4,311 UTM/Toneladas

El referido proyecto de ley que incluía esta nueva normativa destinada a la protección del medio ambiente, alcanzó a debatirse solamente durante tres meses, siendo retirado por falta de acuerdo político y también por razones técnicas. Lo anterior derivó en una serie de ajustes al proyecto original, lo que fue materializado con el segundo proyecto de ley presentado por el Gobierno con fecha 2 de agosto del 2012, el que si bien fue aprobado finalmente, **dejó fuera lo relativo a la normativa de protección del medio ambiente.**

4.2. Proyecto de Reforma Tributaria del año 2014

Otro antecedente relevante lo constituye el proyecto de reforma tributaria presentado por el ejecutivo ante el Congreso con fecha 1° de abril de 2014, cuyo mensaje indica lo siguiente: *“Como hemos señalado, nuestro país presenta una carga tributaria baja en términos de impuestos ligados al cuidado del medio ambiente, si nos comparamos con países OCDE. En esa línea, la reforma contempla dos tipos de nuevos gravámenes”*. Los tipos de gravámenes a los que se refiere el proyecto son los siguientes:

1. Impuesto a las emisiones de fuentes fijas.

El artículo 5° del proyecto, propone establecer un impuesto a la emisión de fuentes fijas. Se consideran dos categorías de externalidades: i) daño local en salud: emisiones al aire de Material Particulado (MP), Óxidos de Nitrógeno (NOx) y Dióxido de Azufre (SO₂), y; ii) daño global por el cambio climático: emisiones de Dióxido de Carbono (CO₂). El impuesto se aplica a las emisiones producidas por fuentes conformadas por calderas o turbinas, con una potencia térmica mayor o igual a 50 MWt (megavatios térmicos). Indica el proyecto que el componente del impuesto por daño local en salud se establecerá conforme a la valoración de dicho daño, partiendo de un piso fijado en

la ley. En el caso de las emisiones por CO₂, se gravará cada tonelada emitida con 5 dólares de Estados Unidos de Norteamérica.

Además, para los efectos de lo dispuesto en el inciso segundo del artículo 149 de la Ley General de Servicios Eléctricos, el proyecto señala que el impuesto no deberá ser considerado en la determinación del costo marginal instantáneo de energía, cuando éste afecte a la unidad de generación marginal del sistema. No obstante –agrega–, el costo asociado a dicho impuesto para la unidad de generación marginal, deberá ser pagado por todas las empresas eléctricas que efectúen retiros de energía del sistema, a prorrata de sus retiros, debiendo el Centro de Despacho Económico de Carga (CDEC) respectivo, adoptar todas las medidas pertinentes para realizar la reliquidación correspondiente.

2. Impuesto a vehículos livianos más contaminantes.

El proyecto también introduce un impuesto adicional a la importación de vehículos livianos más contaminantes, que utilicen diésel como combustible, con el objeto de incentivar el uso de vehículos menos contaminantes.

4.3. Observaciones al Proyecto de Reforma Tributaria del año 2014.

Lo primero que cabe indicar sobre el proyecto de ley de reforma tributaria presentado este año por ejecutivo, es que se desarrolla en base a cuatro objetivos, de los cuales ninguno está vinculado con el cuidado del medio ambiente, lo que implica, en primera instancia, de que no tendría fines extrafiscales. En efecto, los cuatro objetivos que indica el proyecto son los siguientes:

- i. Aumentar la carga tributaria para financiar, con ingresos permanentes, los gastos permanentes de la reforma educacional que emprenderemos, otras políticas del ámbito de la protección social y el actual déficit estructural en las cuentas fiscales.
- ii. Avanzar en equidad tributaria, mejorando la distribución del ingreso. Los que ganan más aportarán más, y los ingresos del trabajo y del capital deben tener tratamientos similares.
- iii. Introducir nuevos y más eficientes mecanismos de incentivos al ahorro e inversión.
- iv. Velar porque se pague lo que corresponda de acuerdo a las leyes, avanzando en medidas que disminuyan la evasión y la elusión.

De lo anterior, se presentarían dos posibilidad, la primera, que exista un error en los objetivos propuestos en el proyecto, debiendo haber establecido un quinto objetivo destinado al cuidado del medio ambiente, lo que lleva al terreno de la extrafiscalidad,

esto es, el uso de los tributos para fines distintos a la recaudación. La segunda posibilidad es que el proyecto no tenga un objetivo extrafiscal, sino que persigue directamente aumentar la recaudación, tal como lo propone el primer objetivo.

Por otro lado, el proyecto propone un gravamen en base a dos categorías de externalidades, esto es, por daño local en la salud y por daño global por el cambio climático, sin dar mayor detalle sobre cuáles serían los principios que estaría sustentando dicha forma de determinar el impuesto, lo que sí ha sido precisado en otras legislaciones como la brasileña, lo que veremos a continuación.

5.- LA EXPERIENCIA COMPARADA EN EL DERECHO TRIBUTARIO BRASILEÑO.

La legislación tributaria brasileña contempla un Impuesto a los Productos Industrializados, conocidos como el IPI, cuya regulación se encuentra en el artículo 153, § 3º, I, de la Constitución Federal de dicho país. Prescribe el mencionado dispositivo, que el IPI “*será selectivo, en función de la esencialidad del producto*”. En el mismo sentido caminan las disposiciones del artículo 48 del Código Tributario Brasileño.

Se desprende de lo anterior el reconocimiento del *principio de la selectividad*, lo que será analizado a continuación.

5.1.- Principio de la Selectividad

Como se indicó anteriormente, el principio de la selectividad está positivado, en lo que se refiere al IPI, en el artículo 153, § 3º, I, de la Constitución Federal de Brasil. El legislador constitucional brasileño tomó el cuidado de obligar a la observancia de la selectividad en función de la esencialidad. Además de eso, se debe hacer previamente otra salvedad. Lo selectivo no es el impuesto, sino el *sistema de alícuotas*, como bien enseña Paulo de Barros Carvalho⁸⁶.

De acuerdo con lo afirmado, es la alícuota el medio por lo cual el principio se realiza. Lo anterior se da, como enseña José Roberto Vieira⁸⁷ “... *por el establecimiento de las*

⁸⁶Barros Carvalho, Paulo de, *Imposto sobre Produtos Industrializados*, en *Curso de direito empresarial*, a cura di Bottallo, Eduardo Domingos (São Paulo, EDUC, 1976), p. 142.

⁸⁷Vieira, José Roberto, *A regra-matriz da incidência do IPI: texto e contexto* (Curitiba, Juruá, 1993), p. 127. También véase: Santi, Eurico Marcos Diniz de, Zilveti, Fernando Aurelio, *Imposto sobre produtos industrializados: uma águia Garciamarquiana entre os tributos*, en

alícuotas en la razón inversa de la necesidad de los productos”, o sea, en la medida que el grado de esencialidad del producto aumenta, sus alícuotas deben necesariamente disminuir, y, cuanto mayor el grado de superfluidad o de nocividad del producto, mayor deben ser las alícuotas establecidas. Ese entendimiento es seguido por el Supremo Tribunal Federal de Brasil (STF). Si se observan las palabras del Ministro Joaquim Barbosa por ocasión de su voto en el Recurso Extraordinario n° 429306-PR, de la Segunda “Turma”, en sentencia de fecha 1° de febrero de 2012: “*El Principio de la Selectividad impone que el poder público gradúe la carga tributaria conforme la esencialidad de la operación o del producto*”.

Pues bien, la propia Constitución establece que el legislador, por ocasión de la institución del IPI, deberá establecer alícuotas selectivas en razón de la esencialidad de los productos⁸⁸. Coincidimos con Vieira cuando concluye: “*No se discute que el sentido de la norma constitucional es promover una selección de los productos objeto de las operaciones que serán alcanzadas por el impuesto, utilizando la idea de esencialidad como criterio de selección para graduar la intensidad del tributo*”⁸⁹.

Mas, ¿cómo se realiza la aludida selección?

El principio de la selectividad se realiza por la comparación entre los productos⁹⁰. El legislador, en el momento político de la elección de los negocios jurídicos tributables, compara los productos que son sus objetos, y, delante de eso, les atribuye alícuotas diferenciadas.

Tributação das empresas: curso de especialização (São Paulo, Quartier Latin do Brasil, 2006), p. 194; Soares de Mello, José Eduardo, *ICMS: teoria e pratica* (2.ed.rev.e atual, São Paulo, Dialética, 1996), p. 279; Carrazza, Roque Antônio, *ICMS* (São Paulo, Malheiros, 2005), pp. 362-363; Barros Carvalho, Paulo de, *Imposto sobre Produtos Industrializados*, en *Curso de direito empresarial*, a cura di Bottallo, Eduardo Domingos (São Paulo, EDUC, 1976), pp. 141-142; Lobo Torres, Ricardo, *IPI e o Princípio da Seletividade*, en *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 18 (São Paulo, Dialética, 1997), p. 95.

⁸⁸Afirma Paulo de Barros Carvalho: “...en cuanto al IPI, la propia Constitución prescribe que sus alícuotas serán selectivas en función de la esencialidad de los productos (art. 153, § 3°, I), fijando un criterio que lleve al legislador ordinario a establecer porcentajes más elevados para los productos superfluos” (Barros Carvalho, Paulo de, *Curso de direito tributário* [19. ed., São Paulo, Saraiva, 2007], p. 253).

⁸⁹Vieira, José Roberto, *A regra-matriz da incidência do IPI: texto e contexto* (Curitiba, Juruá, 1993), p. 126.

⁹⁰Bottallo, Eduardo Domingos, *IPI: princípios e estrutura* (São Paulo, Dialética, 2009), pp. 56 y 59; Carrazza, Roque Antonio, *ICMS* (10.ed., São Paulo, Malheiros, 2005), p. 361; Esturilio, Regiane, *A seletividade no IPI e no ICMS* (São Paulo, Quartier Latin, 2008), p. 134.

En este momento, es importante abrir paréntesis para mencionar el peculiar entendimiento de Cabral Nogueira⁹¹, que, al tratar del principio de la selectividad, a la época de la Constitución de 1967, con la Enmienda n. 1, de 1969, manifiesta una opinión algo diversa acerca del tema. Luego, en las primeras líneas sobre el asunto, el antiguo profesor de la Universidad de São Paulo, rechaza la interpretación de que la selectividad es alcanzada con la variación de las alícuotas, afirmando que ese entendimiento es equivocado, pues pretende interpretar el Texto Constitucional a partir de la legislación infraconstitucional. Es categórico en afirmar que *“Alícuotas variadas son compatibles con la institución de un impuesto selectivo, pero no expresan su naturaleza, no lo caracterizan o definen como tal”*.

Agrega dicho autor, que la selectividad constitucional determina que apenas algunos productos industrializados sean tributables, afirmando que *“...de entre todos los productos tributables, el impuesto debe alcanzar apenas algunos”*. Alaba la expresión “impuesto selectivo”, la que sería la figura correcta, al expresar adecuadamente los designios constitucionales, pues *“Seleccionar implica escoger uno, o algunos, excluyendo los demás”*. Al final, entretanto, de cierta forma, atenúa su entendimiento. Dice él que *“Mientras que todos (los productos) sean tributados, desde que las alícuotas varíen, el principio estará siendo atendido. No en el sentido y con la finalidad determinada en la Constitución, pero ciertamente del punto de vista técnico y de mera diferenciación matemática.”*

Volviendo al punto central, el principio de la selectividad es implementado cuando el legislador brasileño compara los productos entre sí. Mas, para que el legislador pueda compararlos es necesario que integren diferentes categorías. Hay diversas clasificaciones en las cuales los productos industrializados pueden ser encuadrados. Paulo de Barros Carvalho, los divide en tres categorías: i) necesarios para la subsistencia; ii) útiles pero no necesarios para la subsistencia; iii) y productos de lujo⁹².

Compartiendo el mismo entender de Henry Tilbery⁹³, los productos se dividen en: a) bienes de primera necesidad, de los cuales necesitan todos, mas que son los únicos productos al alcance de aquellos que se mantienen en el nivel mínimo de subsistencia; b) bienes no necesarios, que son consumidos por un número bastante grande de personas, que viven en diversos grados de escala económica, todavía todos por encima

⁹¹Cabral Nogueira, Paulo, *Do imposto sobre produtos industrializados* (São Paulo, Saraiva, 1981), pp. 75-81.

⁹²Barros Carvalho, Paulo de, *Introdução ao estudo do Imposto sobre Produtos Industrializados*, en *Revista de direito público* (São Paulo, RT, v. 11, jan./mar. 1970), p. 77.

⁹³Tilbery, Henry, *O conceito de essencialidade como critério de tributação*, en *Direito tributário atual* (São Paulo, Resenha Tributária, v.10, 1990), pp. 3011-3012.

del nivel más bajo; c) artículos de lujo, disponibles, principalmente, para las personas en nivel más elevado de bienestar.

Al tratar ese principio, bajo la égida de la Constitución de 1967, con la Enmienda n. 1, de 1969, Da Cruz⁹⁴ lo identificó como la prescripción constitucional según la cual los productos deberían sufrir tratamiento desigual en función de su esencialidad, “... *gravando más los nocivos, los superfluos, en beneficio de una menor tasación o inserción de los bienes socialmente más importantes.*”

5.2.- La Noción de Esencialidad

Por la propia dicción del artículo 153, § 3º, I, de la Constitución Federal de 1988, el criterio de selección es la *esencialidad*. Entretanto, la misma suerte no acompaña al intérprete en la tarea de desvelamiento de los contornos de esa esencialidad. De hecho, Vieira⁹⁵ enfatiza que el problema reside en la identificación de los “... *parámetros de la afección de la esencialidad*, respecto de los cuales, en términos expresos, nada dice el Estatuto Máximo”.

Es exactamente por el hecho de que la Constitución no definió expresamente la esencialidad, el trabajo del intérprete en el desvelamiento de su sentido, se torna de fundamental importancia.

Ocupémonos del asunto.

Se coincide con Cabral Nogueira⁹⁶ cuando afirma que el concepto de esencialidad es indeterminado, lo que torna la tarea aún más ardua. En los medios filosóficos del

⁹⁴Cruz, Antonio Mauricio da, O IPI: limites constitucionais (São Paulo, R. dos Tribunais, 1984), p. 66. En el mismo sentido, Souza Dantas Elali, André de, IPI: aspectos práticos e teóricos (Curitiba, Juruá, 2006), p. 78; Soares De Mello, José Eduardo y Paulsen, Leandro, Impostos: federais, estaduais e municipais (3. ed., Porto Alegre, Livraria do Advogado, 2007), p. 80.

⁹⁵Vieira, José Roberto, A regra-matriz da incidência do IPI: texto e contexto (Curitiba, Juruá, 1993), p. 126. También véase: Santi, Eurico Marcos Diniz de, Zilveti, Fernando Aurelio, Imposto sobre produtos industrializados: uma águia Garciaamarquiana entre os tributos, en Tributação das empresas: curso de especialização (São Paulo, Quartier Latin do Brasil, 2006), p. 193.

⁹⁶Cabral Nogueira, Paulo, Do imposto sobre produtos industrializados (São Paulo, Saraiva, 1981), p. 82. Francisco Pawlow, Maria Elisa Bruzzi Boechat y Mônica Alves De Oliveira Mourão, afirman, en el mismo sentido, que “O caráter de essencialidade do produto não tem contornos predefinidos” (Seletividade da tabela de incidência do IPI, en Saraiva Filho, Oswaldo Othon de Pontes; a cura di Valadão, Marcos Aurélio Pereira, IPI: temas constitucionais polêmicos [Belo Horizonte, MG, Forum, 2009], p. 195).

derecho, Nicola Abbagnano⁹⁷ explica que el vocablo esencial “... *tiene el significado más común y genérico de ‘importante’...*”. En el mismo camino van las palabras de André Lalande⁹⁸, para quien, por esencial, “... *se dice de aquello que es principal, importante o indispensable*”. En esa misma senda, De Plácido e Silva⁹⁹ afirma que, por esencial, “... *se entiende todo lo que es indispensable, fundamental para la constitución de una cosa, desde que la insatisfacción de lo que se exige, esta misma cosa no se constituye en esencial, esto es, no se produce lo que se quiera que ella sea*”.

Las concepciones anteriormente citadas fueron también identificadas por Henry Tilbery¹⁰⁰, doctor en derecho de la Universidad de Praga, quien especificó que el sentido que interesa al contexto tributario es lo que toma la esencialidad como sinónimo de *necesidad o indispensabilidad*.

De eso concluimos, desde luego, que la noción de esencialidad, derivada del Latín *essentialis*, está umbilicalmente ligada a la de *indispensabilidad* o, aún, a la de *fundamentalidad*. Esa es la noción corriente de *esencialidad*. Mas, y jurídicamente, ¿cuáles son los contornos de la esencialidad? En la visión de Eduardo Marcial Ferreira Jardim¹⁰¹, la esencialidad está ligada al grado de necesidad del producto, en relación a la mayoría de la población. No considerando relevante el número de consumidores, mas sí su patrón económico, José Eduardo Soares De Mello¹⁰² identifica como finalidad de ese principio “... *suavizar la injusticia del impuesto, determinando el impacto tributario que debe ser soportado por las clases más protegidas y siendo más oneroso para los bienes consumidos en patrones sociales más altos*”.

Pues bien, es en la propia Constitución brasileña en donde se debe buscar el camino para encontrar lo que se entiende por esencial. Así, como lo hacen los autores Antonio

⁹⁷Abbagnano, Nicola, Dicionário de filosofia (4ª ed., São Paulo, Martins Fontes, 2000), p. 363.

⁹⁸Lalande, André, Vocabulário técnico e crítico da filosofia (3ª ed., São Paulo, Martins Fontes, 1999), p. 339.

⁹⁹De Plácido e Silva, Vocabulário jurídico, (17ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 2000), p. 319.

¹⁰⁰Tilbery, Henry, O conceito de essencialidade como critério de tributação, en Direito tributário atual (São Paulo, Resenha Tributária, v.10, 1990), p. 2972.

¹⁰¹Ferreira Jardim, Eduardo Marcial, Dicionário jurídico tributário (6ª ed., São Paulo, Dialética, 2008), pp. 130-131. En el mismo sentido, Silva Xavier, Manoela Floret, IPI: imposto sobre produtos industrializados (Rio de Janeiro, Freitas Bastos Editor, 2008), p. 10.

¹⁰²Soares De Mello, José Eduardo, A importação no direito tributário: impostos, taxas, contribuições (São Paulo, Revista dos Tribunais, 2003), p. 107; El mismo, O Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) na Constituição de 1988 (São Paulo, RT, 1991), p. 82.

Mauricio Da Cruz, José Eduardo Soares De Melo y José Roberto Vieira, entendemos que la noción de esencialidad emerge de los valores consagrados constitucionalmente¹⁰³. Considerando la advertencia de Pêrsio de Oliveira Lima¹⁰⁴, en cuanto a que “... *la tributación debe ser atenuada en función del grado de esencialidad que el producto debe presentar para el atendimento de las necesidades humanas básicas*”, intentaremos identificar cuáles son ellas.

Cuando se analiza el mínimo vital, es común recorrer al artículo 7º, IV, del Texto Constitucional brasileño, a fin de individualizar aquel mínimo necesario a la manutención de vida digna por parte de los ciudadanos. Prescribe dicha disposición como necesidades vitales básicas la “... *vivienda, alimentación, educación, salud, descanso, vestuario, higiene, transporte y seguridad social...*”. No hay como dejar de reconocer que esas necesidades, mientras *vitales* y *básicas*, deben ser consideradas *esenciales*. Cabe, aquí, las ponderaciones de Ricardo Lobo Torres¹⁰⁵ al afirmar que “... *cuando se trata de bienes necesarios a la sobrevivencia biológica y social del ciudadano en condiciones mínimas de dignidad Humana, la tributación no encuentra justificativa racional*”. Fue ese, también, el camino interpretativo adoptado por Antonio Mauricio Da Cruz, por José Roberto Vieira, por José Eduardo Soares de Mello y por Regina Helena Costa¹⁰⁶. Sin embargo, es importante precisar que si bien esas no son las únicas necesidades esenciales, no existen orientaciones claras para identificar a las demás.

¹⁰³Da Cruz, Antonio Mauricio, *O IPI: limites constitucionais* (São Paulo, Revista dos Tribunais, 1984), pp. 66-67; Soares De Melo, José Eduardo, *A importação no direito tributário: impostos, taxas, contribuições* (São Paulo, Revista dos Tribunais, 2003), p. 108; El mismo, *O Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) na Constituição de 1988* (São Paulo, RT, 1991), p. 83; El mismo, *ICMS: teoria e pratica* (2ª ed., São Paulo, Dialética, 1996), p. 277; Vieira, José Roberto, *A regra-matriz da incidência do IPI: texto e contexto* (Curitiba, Juruá, 1993), p. 127.

¹⁰⁴Oliveira Lima, Pêrsio de, *Hipótese de incidência do IPI*, en *Revista de direito tributário* (São Paulo, Malheiros, v. 7-8, jan./jun. 1979), p. 192.

¹⁰⁵Lobo Torres, Ricardo, *O IPI e o Princípio da Seletividade*, en *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 18 (São Paulo, Dialética, mar/1997), p. 95.

¹⁰⁶Da Cruz, Antonio Mauricio, *O IPI: limites constitucionais* (São Paulo, Revista dos Tribunais, 1984), p. 67; Vieira, José Roberto, *A regra-matriz da incidência do IPI: texto e contexto* (Curitiba, Juruá, 1993), p. 127; El mismo, *Imposto sobre produtos industrializados: uma águia Garcia-marquiana entre os tributos*, en *Tributação das empresas: curso de especialização* (São Paulo, Quartier Latin do Brasil, 2006), p. 194; Soares De Mello, José Eduardo, *A importação no direito tributário: impostos, taxas, contribuições* (São Paulo, Revista dos Tribunais, 2003), p. 108; El mismo, *O Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) na Constituição de 1988*. São Paulo: RT, 1991, p. 83; y Costa, Regina Helena, *Princípio da capacidade contributiva* (3ª ed., São Paulo, Malheiros, 2003), p. 56.

Observemos las lecciones de Henry Tilbery¹⁰⁷:

“Realmente, con excepción de los ‘bienes indispensables por naturaleza’, universalmente admitidos como la alimentación, además de las necesidades básicas de vestuario, vivienda, tratamiento médico y artículos de higiene, las demás tentativas para clasificar las mercancías en función de la urgencia de la satisfacción de las necesidades o deseos, carecen de marcos claramente visibles, que puedan orientar el trazado de la línea divisoria”.

La Constitución Federal brasileña establece, en otros dispositivos, otros productos, mercancías y servicios constitucionalmente considerados esenciales, como resalta Regiane Binhara Esturilio¹⁰⁸: *“Y hay aún otros artículos del texto constitucional indicando productos, mercancías y/o servicios esenciales, como por ejemplo, las referencias a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión sonora, de sonidos e imágenes y de energía eléctrica (art. 21 y 22); al medio ambiente –ítems que auxilian en el combate a la polución, en la preservación de las forestas, de la fauna y de la flora (artículos 23, inciso VI y 170, inciso VI); al gas natural, el petróleo y sus derivados, los combustibles y los minerales (artículos 155, § 3º, y 177)”.*

De especial relevancia, aún, las prescripciones del artículo 255 de la Constitución Federal brasileña, de acuerdo con las cuales *“Todos tienen derecho al medio ambiente ecológicamente equilibrado, bien de uso común del pueblo y esencial a la sana calidad de vida, imponiéndose al Poder Público y a la colectividad el deber de defenderlo y preservarlo para las presentes y futuras generaciones”.* Ese artículo establece, para todos, el derecho fundamental a la salud del medio ambiente, y, en razón de eso, todos los productos que guarden alguna relación con la protección ambiental pueden ser considerados esenciales. Es esta la razón por la cual entendemos correcta la visión de Eduardo Domingos Bottallo¹⁰⁹: *“... se puede asentar, como verdadero imperativo constitucional, que los productos industriales afinados con la protección del medio ambiente –equipamientos, máquinas, bienes de consumo– deben ser tributados mínimamente, o bien, no tributados por el IPI. Es el caso, pues, de colocar bajo salvaguardia de la selectividad los productos que podríamos denominar de ‘ecológicamente correctos’, como los fabricados con materias primas*

¹⁰⁷Tilbery, Henry, *O conceito de essencialidade como critério de tributação*, en *Direito tributário atual* (São Paulo, Resenha Tributária, v.10, 1990), p. 3001.

¹⁰⁸Binhara Esturilio, Regiane, *A seletividade no IPI e no ICMS* (São Paulo, Quartier Latin, 2008), pp. 122-123.

¹⁰⁹Bottallo, Eduardo Domingos, *IPI: princípios e estrutura* (São Paulo, Dialética, 2009), p. 55.

biodegradables, los que no ofrezcan riesgos a la capa de ozono o que resulten del reciclaje responsable de residuos industriales, desechos y semejantes.”

Observemos que la parte final del artículo 4º, del Decreto Ley N° 1.199/71, permite la alteración de las alícuotas del IPI, mantenida la selectividad, “... *para corregir distorsiones...*”, lo que nos lleva a creer que la selectividad del IPI podrá ser aplicada en casos en los cuales se vise la protección a la salud del medio ambiente.

Recordemos, aún, que la selectividad puede considerar no solamente la naturaleza del producto, sino también su finalidad específica. Por ejemplo, el caso de las tarjetas magnéticas de acceso al transporte ferroviario, que, en concordancia con su finalidad específica, y, en razón de la esencialidad del transporte público, tuvo su alícuota de 15% (quince por ciento) considerada excesiva¹¹⁰.

Mas, esa noción de lo que se entiende por esencial no es estanco en el espacio y en el tiempo. Sus facciones se modifican de local en local y en épocas distintas. Es en razón de eso que parece ser posible afirmar que hay bienes que, entre los esenciales, son más esenciales que otros. A despecho de que el caviar es un género alimenticio, no ostenta el mismo grado de esencialidad del que la legumbre, el arroz y los demás ítems que hacen parte de la cesta básica. Además de eso, otra cuestión se muestra de difícil solución. Hay productos que, siendo indispensables en la región sur del Brasil, no lo serán para los habitantes de la región norte. Imaginemos, por ejemplo, la hierba mate o la “*pala*”, que son esenciales en el Río Grande del Sur. Esos podrán ser hasta desconocidos en las regiones norte y noreste de Brasil¹¹¹.

Es esta la razón por la cual concordamos con Regiane Binhara Esturilio¹¹², cuando ella alude a *la esencialidad objetiva*: la esencialidad debe ser considerada del punto de

¹¹⁰Soares de Mello, José Eduardo, Paulsen, Leandro, *Impostos: federais, estaduais e municipais* (3ª ed., Porto Alegre, Livraria do Advogado, 2007), pp. 82-83.

¹¹¹“Pala” es una prenda de vestuario, también conocida como: *poncho*. Su definición es la siguiente: “Capa cuadrangular, de lana gruesa, con una apertura en el medio, por la cual pasa la cabeza (Buarque de Holanda Ferreira, Aurélio, *Novo Dicionário da Língua Portuguesa* [2ª ed., Rio de Janeiro, Nova Fronteira, 1986], p. 1360). Sobre esa idea, en las palabras de Ricardo Lobo Torres: “Es que la noción de producto esencial varía según las condiciones de tiempo y lugar. Ciertos artículos de la industria pueden tener connotaciones de bienes de lujo en la fase inicial de su producción; mas después de generalizados, pasan a ocupar lugar de necesidad en el consumo de la población en general, independientemente si la persona es pobre o rica” (Lobo Torres, Ricardo, *O IPI e o Princípio da Seletividade*, en *Revista Dialética de Direito Tributário*. v. 18 [São Paulo, Dialética, mar/1997], p. 97).

¹¹²Binhara Esturilio, Regiane, *A seletividade no IPI e no ICMS* (São Paulo, Quartier Latin, 2008), pp. 143-145.

vista de la generalidad, sin considerarse la condición personal de los sujetos que consumirán los productos.

5.3.- Principio de la Selectividad: Capacidad Contributiva Versus Extrafiscalidad.

Analizada la cuestión de la esencialidad de los productos, es importante ingresar en otro tema igualmente árido. Se trata del examen de las conexiones entre el principio de la selectividad y la aplicación extrafiscal del IPI.

No son pocos los autores que identifican el principio de la selectividad con la extrafiscalidad, entendida esta última como el uso de los tributos para fines distintos del recaudatorio. Tómese como ejemplo a Paulo de Barros Carvalho, Eduardo Domingos Bottallo, Roque Antônio Carrazza, José Eduardo Tellini Toledo, André de Souza Dantas Elali e Manoela Floret Silva Xavier¹¹³.

Entretanto, es necesario confirmar la premisa de que el principio de la selectividad es, preponderantemente, manifestación del principio de la capacidad contributiva objetiva, que tiene su fundamento en el principio de la isonomía (conocido también con el nombre de principio de la igualdad tributaria). Compartimos de ese entender con Henry Tilbery, Regina Helena Costa, José Eduardo Soares de Mello y Leandro Paulsen, por citar a algunos¹¹⁴. Si bien Humberto Bergmann Ávila¹¹⁵ entiende que “...

¹¹³Barros Carvalho, Paulo de, *Introdução ao estudo do Impôsto sobre Produtos Industrializados*, en *Revista de direito público* (São Paulo, RT, v. 11, jan./mar. 1970), p. 75; Bottallo afirma que “...a extrafiscalidade se manifesta no IPI através do princípio da seletividade” (Bottallo, Eduardo Domingos, *IPI: princípios e estrutura* [São Paulo, Dialética, 2009], p.53); Carrazza, Roque Antonio, *ICMS* (10.ed., São Paulo, Malheiros, 2005), p. 360; Tellini Toledo, José Eduardo, *O imposto sobre produtos industrializados: incidência tributária e princípios constitucionais* (São Paulo, Quartier Latin, 2006), p. 139; Souza Dantas Elali, André de, *IPI: aspectos práticos e teóricos* (Curitiba, Juruá, 2006), p. 78; y, por fin, Silva Xavier, afirma que: “La selectividad en el IPI demuestra el carácter extrafiscal del tributo, tornándolo un instrumento de ordenación político-social a través de lo cual incentiva la comercialización de determinados productos convenientes a la sociedad, o dificulta otras prácticas que no sean del interés colectivo” (Silva Xavier, Manoela Floret, *IPI: imposto sobre produtos industrializados* [Rio de Janeiro, Freitas Bastos Editor, 2008], p. 10).

¹¹⁴Tilbery, Henry, *O conceito de essencialidade como critério de tributação*, en *Direito tributário atual* (São Paulo, Resenha Tributária, v.10, 1990), p. 2.989; Costa, Regina Helena, *Princípio da capacidade contributiva* (3ª ed., São Paulo, Malheiros, 2003), p. 55; Soares de Mello, José Eduardo, Paulsen, Leandro, *Impostos: federais, estaduais e municipais* (3ª ed., Porto Alegre, Livraria do Advogado, 2007), p. 82.

la selectividad no recorre la capacidad contributiva”, a pesar de ello, indica que la selectividad es expresamente exigida por la Constitución, y, por eso, debe ser efectiva. Lo anterior, sin embargo, no parece suficiente para alejar la conclusión de que el principio de la selectividad es manifestación de la capacidad contributiva objetiva¹¹⁶.

El principio de la selectividad, empero, además de ser manifestación de la igualdad, en materia tributaria, atiende también a los fines del legislador cuando él maneja el IPI extrafiscalmente. Eso sí, en esos casos, el fundamento del principio de la selectividad no será el principio de la isonomía. De esta forma, en los casos de tributación extrafiscal, a pesar de haber un alejamiento del principio de la capacidad contributiva, jamás será total, debiendo siempre ser observados los límites inferiores y superiores a la capacidad contributiva, esto es, el mínimo vital y el respeto a la no confiscatoriedad, como enseña Vieira¹¹⁷.

6.- CONCLUSIONES

Desde el punto de vista de la finalidad de los tributos destinados al cuidado del medio ambiente, si su sustento radica en el principio *el que contamina paga*, propicia a que las empresas quieran asumir este costo en beneficio de sus intereses económicos, es decir, este principio equivale a sostener: *pagar para contaminar*, lo que iría en contra de la finalidad del cuidado que se busca.

Lo más probable es que los tributos destinados a la protección del medio ambiente reúnan las características propias de un impuesto, es decir, como las prestaciones en dinero o en especies, exigidas por el Estado en virtud del poder de imperio, frente a lo cual, puede producirse una contradicción si al término «tributos» se añade el adjetivo «ambientales» -u otro similar-, porque denotarían un nuevo tipo de tributo, distinto de un impuesto, tasa o contribución.

El proyecto de ley de reforma tributaria presentado este año por ejecutivo, se desarrolla en base a cuatro objetivos, de los cuales ninguno está vinculado con el cuidado del medio ambiente, lo que implica, en primera instancia, de que no tendría fines

¹¹⁵Bergmann Ávila, Humberto, *Sistema constitucional tributário* (São Paulo, Saraiva, 2004), pp. 380-381.

¹¹⁶Timm do Valle, Maurício Dalri, *Princípios constitucionais e regras-matrizes de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI*, en Disertación (Maestría) Universidade Federal de Paraná (Curitiba, 2010), pp. 208-210.

¹¹⁷Vieira, José Roberto, *Mesa de debates “c”: Tributos Federais*, en *Revista de direito tributário*, v. 91 (São Paulo, Malheiros, sine data), p. 76.

extrafiscales. De esta manera, se presentarían dos posibilidades: la primera, que exista un error en los objetivos propuestos en el proyecto, debiendo haber establecido un quinto objetivo destinado al cuidado del medio ambiente, lo que lleva al terreno de la extrafiscalidad, y, la segunda, que el proyecto no tenga un objetivo extrafiscal, sino que persigue directamente aumentar la recaudación, tal como lo propone el primer objetivo.

El principio de la selectividad que se aplica en la legislación tributaria brasileña está ligado a la capacidad contributiva, el cual se realiza por alteración de alícuotas.

En la medida que el grado de esencialidad del producto aumenta, sus alícuotas deben necesariamente disminuir, y, cuanto mayor el grado de superfluidad o aún de nocividad del producto, mayores deben ser las alícuotas establecidas. De esta forma, el criterio de selección de esos productos es la esencialidad.

La doctrina brasileña entiende que es en la propia Constitución en donde se debe buscar el camino para encontrar lo que se entiende por esencial, lo que se desprende no solamente en el inciso IV del artículo 7º, sino que también en otros de sus dispositivos.

En los casos, de tributación extrafiscal, a pesar de haber un alejamiento del principio de la capacidad contributiva, nunca será total, debiendo siempre observar los límites inferiores y superiores de la capacidad contributiva, esto es, el mínimo vital y el respeto a la no confiscatoriedad.

7.- BIBLIOGRAFÍA

Abbagnano, Nicola. (2000). *Dicionário de filosofia*. 4ª ed., São Paulo, Brasil. Editorial Martins Fontes.

Barros Carvalho, Paulo de, *Curso de direito tributário* (19ª ed., São Paulo, Saraiva, 2007).

Barros Carvalho, Paulo de, *Imposto sobre Produtos Industrializados*, en *Curso de direito empresarial*, a cura di Bottallo, Eduardo Domingos (São Paulo, EDUC, 1976).

Barros Carvalho, Paulo de, *Introdução ao estudo do Imposto sobre Produtos Industrializados*, en *Revista de direito público* (São Paulo, RT, v. 11, jan./mar. 1970).

Bergmann Ávila, Humberto, *Sistema constitucional tributário* (São Paulo, Saraiva, 2004).

Bermúdez, Jorge, *Fundamentos de derecho ambiental* (Valparaíso, Ediciones Universitarias de Valparaíso, 2007).

Binhara Esturilio, Regiane, *A seletividade no IPI e no ICMS* (São Paulo, Quartier Latin, 2008).

Bottallo, Eduardo Domingos, *IPI: princípios e estrutura* (São Paulo, Dialética, 2009).

Buarque de Holanda Ferreira, Aurélio, *Novo Dicionário da Língua Portuguesa* (2ª ed., Rio de Janeiro, Nova Fronteira, 1986).

Buñuel, Miguel y Herrera, Pedro, *Modelo de Código tributario ambiental para América Latina* (Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, sine data).

Cabral Nogueira, Paulo, *Do imposto sobre produtos industrializados* (São Paulo, Saraiva, 1981).

Carrazza, Roque Antônio, *ICMS* (São Paulo, Malheiros, 2005).

Castillo, José, *La reforma fiscal ecológica* (Granada, Editorial Comares, 1999).

Costa, Regina Helena, *Princípio da capacidade contributiva* (3ª ed., São Paulo, Malheiros, 2003).

Cruz, Antonio Mauricio da, *O IPI: limites constitucionais* (São Paulo, R. dos Tribunais, 1984).

Da Cruz, Antonio Mauricio, *O IPI: limites constitucionais* (São Paulo, Revista dos Tribunais, 1984).

De Plácido e Silva, *Vocabulário jurídico*, (17ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 2000).

Esturilio, Regiane, *A seletividade no IPI e no ICMS* (São Paulo, Quartier Latin, 2008).

Faúndez Ugalde, Antonio, *Propuesta de una hipótesis tributaria condicionante como forma de protección del medio ambiente*, en *Problemas actuales de derecho tributario comparado, a cura di* Dr. Patricio Masbernat (Santiago, Editorial Librotecnia, 2012).

Ferreira Jardim, Eduardo Marcial, *Dicionário jurídico tributário* (6ª ed., São Paulo, Dialética, 2008).

Figueroa, Aimée, *Tributos ambientales en México. Una revisión de su evolución y problemas*, en *Boletín mexicano de derecho comparado*, Biblioteca Virtual Jurídica, consultado el 3 de septiembre de 2010 en la página web: http://www.juridicas.unam.mx/publica/rev/boletin/cont/114/art/art2.htm#P*.

Giuliani Fonrouge, Carlos, *Derecho financiero* (6ª ed., Buenos Aires, Editorial Depalma, 1997).

Lalande, André, *Vocabulário técnico e crítico da filosofia* (3ª ed., São Paulo, Martins Fontes, 1999).

Lobo Torres, Ricardo, *IPI e o Princípio da Seletividade*, en *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 18 (São Paulo, Dialética, 1997).

Mateluna, Rodrigo, *Derecho tributario y medio ambiente* (Santiago, Editorial LexisNexis, 2005).

Navarro Coelho, Sacha Calmon, *Considerações sobre a tributação de cigarros pelo IPI*, en *Revista de direito tributário*, v. 82 (São Paulo, Malheiros, sine data).

Oliveira Lima, Pérsio de, *Hipótese de incidência do IPI*, en *Revista de direito tributário* (São Paulo, Malheiros, v. 7-8, jan./jun. 1979).

Oliveira Souza, Jorge Henrique de, *Tributação e meio ambiente* (Belo Horizonte, Del Rey, 2009).

Pontes Saraiva Filho, Oswaldo Othon de, *O atual regime do IPI sobre os cigarros*, en *Revista de direito tributário*. v. 103 (São Paulo, Malheiros, sine data).

Radovic, Ángela, *Obligación tributaria* (Santiago, Editorial Jurídica Conosur, 1998).

Rodríguez, José, *La alternativa fiscal verde* (Valladolid, Editorial Lex Nova, 2004).

Rosembuj, Tulio, *Los tributos y la protección del medio ambiente* (Madrid, Ediciones Jurídicas S.A., 1995).

Santi, Eurico Marcos Diniz de, Zilveti, Fernando Aurelio, *Imposto sobre produtos industrializados: uma águia Garciamarquiana entre os tributos*, en *Tributação das empresas: curso de especialização* (São Paulo, Quartier Latin do Brasil, 2006).

Seroa, Ronaldo, *Tributación ambiental macroeconomía y medio ambiente en América Latina: aspectos conceptuales y el caso de Brasil*, en *Serie de macroeconomía del desarrollo*, (Santiago, CEPAL, 2001).

Silva Xavier, Manoela Floret, *IPI: imposto sobre produtos industrializados* (Rio de Janeiro, Freitas Bastos Editor, 2008).

Soares De Mello, José Eduardo, *A importação no direito tributário: impostos, taxas, contribuições* (São Paulo, Revista dos Tribunais, 2003).

Soares De Mello, José Eduardo, *O Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) na Constituição de 1988* (São Paulo, RT, 1991).

Soares de Mello, José Eduardo, *ICMS: teoria e pratica* (2ª ed., São Paulo, Dialética, 1996).

Soares De Mello, José Eduardo y Paulsen, Leandro, *Impostos: federais, estaduais e municipais* (3ª ed., Porto Alegre, Livraria do Advogado, 2007).

Souza Dantas Elali, André de, *IPI: aspectos práticos e teóricos* (Curitiba, Juruá, 2006).

Tellini Toledo, José Eduardo, *O imposto sobre produtos industrializados: incidência tributária e princípios constitucionais* (São Paulo, Quartier Latin, 2006).

Tilbery, Henry, *O conceito de essencialidade como critério de tributação*, en *Direito tributário atual* (São Paulo, Resenha Tributária, v.10, 1990).

Timm do Valle, Maurício Dalri, *Princípios constitucionais e regras-matrizes de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI*, en *Disertación (Maestría) Universidade Federal de Paraná* (Curitiba, 2010).

Vargas, Iris, *Tributos ambientales para la protección de la atmósfera en el derecho chileno*, en *Jornadas de derecho público UVC* (Valparaíso, 2007).

Vargas, Iris, *Modelo de Código tributario ambiental para América Latina* (Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, sine data).

Vieira, José Roberto, *A regra-matriz da incidência do IPI: texto e contexto* (Curitiba, Juruá, 1993).

Vieira, José Roberto, *Mesa de debates “c”: Tributos Federais*, en *Revista de direito tributário*, v. 91 (São Paulo, Malheiros, sine data).