

# *DO CRESCIMENTO ECONÔMICO AO DESENVOLVIMENTO INCLUDENTE, SUSTENTÁVEL E SUSTENTADO POR MEIO DE FERRAMENTAS TRIBUTÁRIAS*

*FROM ECONOMIC GROWTH TO INCLUSIVE, SUSTAINABLE AND SUSTAINED  
DEVELOPMENT BY TAX TOOLS*

*DEL CRECIMIENTO ECONÓMICO AL DESARROLLO INCLUDENTE, SUSTENTABLE Y  
SUSTENTADO POR MEDIO DE HERRAMIENTAS TRIBUTARIAS*

**Sandro Marcos Godoy<sup>1</sup>**

**Lucas Pires Maciel<sup>2</sup>**

#### **Licença CC BY:**

Artigo distribuído sob os termos Creative Commons, permite uso e distribuição irrestrita em qualquer meio desde que o autor credite a fonte original.



**Resumo:** O presente artigo tem como escopo estudar o papel importante que as ferramentas tributárias tem para atingimento de um desenvolvimento includente, sustentável e sustentado. Para isso, evidenciou-se que crescimento econômico e desenvolvimento econômico não tem a mesma base de aferição, sendo que o Direito ao Desenvolvimento, previsto no texto constitucional, no artigo 3º é um dos objetivos da República Federativa do Brasil, que almeja um crescimento dentro de bases ambientais, sociais e econômicas. A tributação tem papel de protagonismo para interferir na economia e, com isso, diminuir as desigualdades regionais, com a criação de áreas com tributação diferenciada, bem como a tributação ambiental como instrumento de desenvolvimento econômico sustentável. Assim, viu-se que as ferramentas disponíveis no Direito Tributário podem e devem ser utilizadas para obter índices satisfatórios de desenvolvimento includente, sustentável e sustentado. Para elaboração do artigo utiliza-se o método dedutivo com pesquisas bibliográficas.

1 Pós-doutor em Direito pela Università degli Studi di Messina, Itália, Doutor em Direito - Função Social do Direito pela FADISP - Faculdade Autônoma de Direito, Mestre em Direito - Teoria do Direito e do Estado pela UNIVEM - Centro Universitário Eurípides de Marília, Graduado em Direito pela Instituição Toledo de Ensino de Presidente Prudente, Especialização em Direito Processual Civil e Civil pela Instituição Toledo de Ensino de Presidente Prudente. Professor permanente do Programa de Doutorado e Mestrado e da graduação na UNIMAR – Universidade de Marília-SP, professor da Toledo Prudente Centro Universitário. Advogado da Companhia de Saneamento Básico do Estado de São Paulo – SABESP. E-mail: sandromgodoy@uol.com.br, residente em Presidente Prudente-SP, Brasil.

2 Doutorando e Mestre em Direito pelo Programa de Mestrado e Doutorado em Direito da UNIMAR – Universidade de Marília – São Paulo, Especialista em Direito Tributário. Advogado e **Professor** do Centro Universitário Toledo de Presidente Prudente – São Paulo – Brasil. Advogado. E-mail lucas\_jppm@hotmail.com, residente em Presidente Prudente-SP, Brasil.

**Resumo:** O presente artigo tem como escopo estudar o papel importante que as ferramentas tributárias tem para atingimento de um desenvolvimento incluyente, sustentável e sustentado. Para isso, evidenciou-se que crescimento econômico e desenvolvimento econômico não tem a mesma base de aferição, sendo que o Direito ao Desenvolvimento, previsto no texto constitucional, no artigo 3º é um dos objetivos da República Federativa do Brasil, que almeja um crescimento dentro de bases ambientais, sociais e econômicas. A tributação tem papel de protagonismo para interferir na economia e, com isso, diminuir as desigualdades regionais, com a criação de áreas com tributação diferenciada, bem como a tributação ambiental como instrumento de desenvolvimento econômico sustentável. Assim, viu-se que as ferramentas disponíveis no Direito Tributário podem e devem ser utilizadas para obter índices satisfatórios de desenvolvimento incluyente, sustentável e sustentado. Para elaboração do artigo utiliza-se o método dedutivo com pesquisas bibliográficas.

**Palavras-chave:** Desenvolvimento Incluyente; Sustentável; Sustentado; Extrafiscalidade Tributária.

**Abstract:** This article examines the important role of tax tools in achieving inclusive, sustainable and sustained development. For this purpose, it demonstrates that economic growth and economic development do not have the same basis of assessment, and that the Right to Development, provided for in article 3 of the constitutional text, is one of the objectives of the Federative Republic of Brazil, which aims for growth within environmental, social and economic bases. Taxation plays a leading role in influencing the economy, thereby reducing regional inequalities through the creation of areas with differentiated taxation, as well as environmental taxation as a tool for sustainable economic development. Thus, it was seen that the tools available in Tax Law can and should be used to obtain satisfactory indices of inclusive, sustainable and sustained development. The deductive method was used in the elaboration of this article, together with bibliographic research.

**Keywords:** Inclusive Development; Sustainable; Sustained; Extrafiscality.

**Resumen:** El presente artículo tiene como objetivo estudiar el papel importante que las herramientas tributarias tienen para alcanzar un desarrollo incluyente, sustentable y sustentado. Para eso, se evidenció que crecimiento económico y desarrollo económico no tienen la misma base de contraste, siendo que el Derecho al Desarrollo, previsto en el texto constitucional, en el artículo 3º es uno de los objetivos de la República Federativa del Brasil, que ansia un crecimiento dentro de bases ambientales, sociales y económicas. La tributación tiene papel de protagonismo para interferir en la economía y, con eso, disminuir las desigualdades regionales, con la creación de áreas con tributación diferenciada, bien como la tributación ambiental como instrumento de desarrollo económico sustentable. Así, se percibió que las herramientas disponibles en el Derecho Tributario pueden y deben ser utilizadas para obtener índices satisfactorios de desarrollo incluyente, sustentable y sustentado. Para elaboración del artículo se utilizó el método deductivo con investigaciones bibliográficas.

**Palabras clave:** Desarrollo Incluyente; Sustentable; Sustentado; Extrafiscalidad Tributaria.

## INTRODUÇÃO

O presente artigo tem como escopo estudar as ferramentas tributárias existentes e como podem aprimorar políticas para alcançar o desenvolvimento incluyente, sustentável e sustentado.

Insta elucidar que o estudo em destaque teve como parâmetro de pesquisa a obra do economista polonês Ignacy Sachs, sob o título “Desenvolvimento includente, sustentável e sustentado”, de 2008, sendo que a partir dessa obra busca-se uma análise das bases trazidas pelo autor, obtemperando no cenário nacional, políticas tributárias que consigam atingir esse desenvolvimento almejado.

Além disso, impõe o estudo do Direito ao Desenvolvimento, previsto no texto constitucional, no artigo 3º, como um dos objetivos da República Federativa do Brasil, com o objetivo de garantir ao país um desenvolvimento nacional, com uma social justa, solidária, com diminuição de desigualdades regionais, sociais e garantindo a preservação do meio ambiente para as atuais e futuras gerações.

A Constituição Federal de 1988 reverbera o desenvolvimento no próprio preâmbulo do texto, ao enunciar que o Estado democrático brasileiro, que se institui a partir desta Carta, está compromissado, dentre outros fins, a assegurar o desenvolvimento da sociedade brasileira.

Neste condão, o desenvolvimento esperado pelos constituintes, quando da lavra da Constituição Federal, não se resume a um simples crescimento econômico e, nem ao menos, uma simples distribuição de riquezas. O que se objetiva é distribuição dessa riqueza em favor do bem-estar social, gerando alterações significativas nos índices de desenvolvimento humano, com o fortalecimento da dignidade da pessoa humana, além de buscar um fortalecimento das bases produtivas, porém com obediência ao meio ambiente sustentável, bem como, com a participação efetiva da sociedade nas decisões políticas nacionais, com o fito de alcançar um crescimento com mudanças na estrutura do Estado, com diminuição da pobreza, fome, fomento à educação, saúde, entre outros fatores.

Nesse contexto apresentado, a tributação tem papel de protagonismo nesses objetivos traçados pela República Federativa do Brasil, pois, a partir dela é possível uma efetiva interferência do Estado na economia e, com isso, diminuir as desigualdades regionais, com a criação de áreas com tributação diferenciada, bem como a tributação ambiental como instrumento de desenvolvimento includente, sustentável e sustentado.

A utilização sadia e consciente da extrafiscalidade, pode alterar em boa parcela todos esses critérios do desenvolvimento do país, maximizando e potencializando o tão almejado desenvolvimento.

A partir dessas ponderações, o artigo pretende elucidar quais ferramentas tributárias podem e/ou devem ser utilizadas pelo Estado, *lato sensu*, para ultrapassar as barreiras do mero crescimento econômico e, em outro patamar, alçar voos mais altos em busca do desenvolvimento includente, sustentável e sustentado.

Para elaboração do artigo foi utilizado o método dedutivo com pesquisas bibliográficas.

## 1. DESENVOLVIMENTO INCLUDENTE, SUSTENTÁVEL E SUSTENTADO

Como já alinhavado na introdução, mister elucidar que este ponto do trabalho terá como base de inspiração a leitura do autor polonês Ignacy Sachs, tratando acerca dessa problemática, que tem grande aplicação em terreno brasileiro, haja vista, o contorno constitucional que o desenvolvimento tem no ordenamento pátrio.

Antes de adentrar ao tema propriamente dito, importante situar que o autor em destaque, é crítico ferrenho do capitalismo e defende o fortalecimento do Estado, aduzindo que apenas com o Estado forte é que haverá desenvolvimento. Evidente que não é contra o mercado, mas defende um maior controle estatal.

Para se ter uma ideia do pensamento de Ignacy Sachs<sup>3</sup>, assegura que para evitar os males naturais do capitalismo, apenas com intervenção do Estado, com políticas de redução da pobreza e proteção ao meio ambiente, uma vez que o desemprego maciço, subemprego, desigualdades sociais e danos ao meio ambiente são “inerentes ao sistema capitalista”.

Diz que os capitalistas ficaram “mais arrogantes” a partir dos anos 1970<sup>4</sup>, uma vez que vislumbraram o enfraquecimento do Estado e o fortalecimento das multinacionais e de empresas muitas vezes mais poderosas que muitos países.

Ademais, realiza crítica aos conceitos tradicionais de Desenvolvimento, uma vez que tem funcionado como “uma armadilha ideológica construída para perpetuar as relações assimétricas entre as minorias dominadoras e as maiorias dominadas, dentro de cada país e entre os países”.

Por isso, sugere Ignacy Sachs<sup>5</sup> uma aproximação entre a ética, a economia e a política, dando um novo viés para o Desenvolvimento. Sugere um desenvolvimento global, mas assevera que é uma situação remota. Veja a sua constatação:

Mesmo hoje, as economias em desenvolvimento ainda podem ser descritas como arquipélagos de empresas modernas com alta produtividade do trabalho, imersas no oceano de atividades de produtividade baixa ou muito baixa, que formam o tecido intersticial do sistema econômico. A maior parte do PIB vem do arquipélago. A maior parte das pessoas nadam no oceano, tentando sobreviver.

Segundo o autor<sup>6</sup>, desenvolvimento é algo diametralmente oposto ao que se chama de crescimento. O crescimento leva em consideração apenas os números de maneira fria, ou seja, se houve aumento no número, puro e simplesmente, diz-se que houve crescimento. O desenvolvimento

3 SACHS, Ignacy. **Desenvolvimento includente, sustentável e sustentado**. Rio de Janeiro: Garamond, 2008, p. 84.

4 SACHS, Ignacy. **Desenvolvimento includente, sustentável e sustentado**, p. 26, 28.

5 SACHS, Ignacy. **Desenvolvimento includente, sustentável e sustentado**, p. 31.

6 SACHS, Ignacy. **Desenvolvimento includente, sustentável e sustentado**, p. 13.

remonta às informações mais pormenorizadas, não friamente, mais sim considerando aspectos mais humanos. Obtempera que o desenvolvimento vai além “da mera multiplicação da riqueza material”<sup>7</sup>, ou seja, da consideração impessoal dos números da economia.

É evidente que o crescimento é um dado importante no aparato de um Estado, sendo uma “condição necessária”, porém, o que adverte é que o crescimento não é uma informação suficiente, nem ao menos um “objetivo em si mesmo”, para alcançar uma “vida melhor, mais feliz e mais completa para todos”.

Sachs prossegue aduzindo que o Desenvolvimento deve assegurar aos cidadãos as três gerações de direito humanos, quais sejam, políticos, civis e cívicos; econômicos, sociais e culturais (trabalho digno); coletivos ao meio ambiente<sup>8</sup>. Em complemento enfatiza a igualdade, equidade e solidariedade dentro do conceito de desenvolvimento, assegurando que dessa forma foge-se de um “economicismo redutor”<sup>9</sup>.

Isso, pois, prosseguindo o autor<sup>10</sup>:

No contexto histórico em que surgiu, a idéia de desenvolvimento implica a expiação e a reparação de desigualdades passadas, criando uma conexão capaz de preencher o abismo civilizatório entre as antigas nações metropolitanas e a sua antiga periferia colonial, entre as minorias ricas modernizadas e a maioria ainda atrasada e exausta dos trabalhadores pobres. O desenvolvimento traz consigo a promessa de tudo – a modernidade inclusiva propiciada pela mudança estrutural.

Neste viés, vale asseverar que Sachs elucida que para haver efetivamente desenvolvimento, necessário que exista crescimento econômico, com impactos sociais positivos e ao mesmo tempo impactos ambientais positivos. Caso exista crescimento econômico com impactos sociais e ambientais negativos, chama esse fenômeno de crescimento selvagem. Ainda que exista crescimento econômico com impactos sociais positivos, mas que não garantam impactos ambientais positivos esse crescimento apenas será socialmente benigno e, ao contrário, ou seja, crescimento econômico, mas sem impacto social, será ambientalmente benigno, mas não satisfatório para gerar desenvolvimento.

Por essa exposição, vê-se claramente que Sachs defende arduamente a coexistência de crescimento econômico, com impacto social e ambiental positivo, uma vez que esse crescimento econômico efetivamente ricocheteou positivamente para o lado social e ambiental.

7 SACHS, Ignacy. **Desenvolvimento includente, sustentável e sustentado**, p. 13.

8 SACHS, Ignacy. **Desenvolvimento includente, sustentável e sustentado**, p. 14.

9 SACHS, Ignacy. **Desenvolvimento includente, sustentável e sustentado**, p. 14.

10 SACHS, Ignacy. **Desenvolvimento includente, sustentável e sustentado**, p. 14.

Segundo Adriana Migliorini Kieckhöfer e Luiz Gonzaga de Souza Fonseca<sup>11</sup> o desenvolvimento

[...] apresenta-se, então, como um processo dinâmico de crescimento harmonioso, estrutural, diferindo do simples crescimento. Por isso, é falso o conceito de desenvolvimento avaliado unicamente com base na expansão da riqueza material, do crescimento econômico. O desenvolvimento implica mudanças sociais sucessivas e profundas, acompanhadas inevitavelmente de transformações tecnológicas do contorno natural.

O conceito de Direito ao Desenvolvimento feito por Samyra H. Dal Farra Naspolini e Vladmir Oliveira da Silveira<sup>12</sup>, corrobora com as palavras acima explicitas:

O direito ao desenvolvimento é entendido como um direito humano cujas dimensões são variadas e de prática progressiva, uma vez que se efetiva por meio da revitalização e realização dos direitos já existentes. Revela-se como um direito humano integrador, ou seja, a sua efetivação está diretamente ligada à concretização conjunta dos direitos civis e políticos e dos direitos econômicos, sociais e culturais.

A Constituição Federal de 1988 coloca com grande veemência o desenvolvimento como algo querido pela República Federativa do Brasil, haja vista que já no preâmbulo do texto constitucional enuncia que o Estado brasileiro se institui a partir desta Carta e está comprometido, dentre outros fins, a assegurar o desenvolvimento da sociedade brasileira.

Já o artigo 1º da Constituição Federal, em seu inciso III, dispõe que a dignidade da pessoa humana é um dos fundamentos da República Federativa do Brasil, enquanto o artigo 170 a coloca como fundamento da ordem econômica brasileira<sup>13</sup>.

Avança o texto constitucional ao atribuir no seu artigo 3º que:

Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - garantir o desenvolvimento nacional;

11 KIECKHÖFER, Adriana Migliorini. FONSECA, Luiz Gonzaga de Souza. **Promoção do desenvolvimento integrado e sustentável de municípios**. São Paulo: Arte & Ciência, 2008, p. 56.

12 NASPOLINI, Samyra Dal Farra. SILVEIRA, Vladmir Oliveira da. **O Direito ao Desenvolvimento como Direito Humano Fundamental de Terceira Dimensão**. Disponível em: <<https://periodicos.unipe.br/index.php/direitoedesenvolvimento/article/viewFile/608/346>>. Acesso em: 02 jan. 2019.

13 RIBEIRO, Maria de Fátima. FERRER, Wakiria Martinez Heinrich. Os incentivos fiscais e os impactos da função socioeconômica dos tributos para o desenvolvimento sustentável. **Editora UNIMAR**. Marília-SP, 27.12.2012. Disponível em: <<http://www.unimar.br/biblioteca/publicacoes/direito/globalizacao.pdf#page=133>>. Acesso em: 20 dez. 2018.

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

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

Luiz Afonso Heck<sup>14</sup> ao analisar esse contexto constitucional anuncia que fica caracterizada a passagem da concepção de um Estado ausente para a concepção de um Estado presente no setor econômico, exatamente pelo modelo de estado do artigo 3º e seus incisos, da Constituição Federal.

A ordem econômica está positivada nos artigos 170 a 181 da Constituição de 1988, os quais delimitam os parâmetros da atuação estatal na economia, bem como os fins que devem ser priorizados.

Com essa base, importante ressaltar que Sachs entende que “em vez de maximizar o crescimento do PIB, o objetivo maior se torna promover a igualdade e maximizar a vantagem daqueles que vivem nas piores condições, de forma a reduzir a pobreza”.

Portanto, o desenvolvimento não é apenas crescimento econômico e nem tampouco mera distribuição de riqueza. Pressupõe a distribuição dessa riqueza em favor do bem-estar social, ocasionando mudanças significativas nos índices de desenvolvimento humano, com a efetivação da dignidade da pessoa humana, bem como atingir um fortalecimento das bases produtivas, obviamente com obediência ao meio ambiente sustentável, além de fomentar a participação efetiva da sociedade nas decisões políticas nacionais, com o fito de alcançar um crescimento com mudanças na estrutura do Estado, com diminuição da pobreza, fome, fomento à educação, saúde, entre outros fatores.

Celso Furtado<sup>15</sup> entende o desenvolvimento como um processo de transformação do mundo realizado pelo homem com o intento de atender as suas necessidades. Porém, não se limita a isso, pois para que consigam atender essas necessidades os seres humanos e as sociedades precisariam elevar os seus potenciais de invenção cultural, conseguindo assim as transformações esperadas. E é justamente em razão da evolução desse processo de invenção cultural que ocorre o aprimoramento e exaltação da tecnologia em seu alto poder de difusão.

O mesmo autor<sup>16</sup> assim se posiciona sobre o desenvolvimento:

A visão que tenho do desenvolvimento é a de um processo criativo, de invenção da História pelos homens, em contraste com o quadro mimético e repetitivo de que são prisioneiras as sociedades dependentes. Em nossa civilização, o processo de desenvolvimento se faz com crescente ampliação da base material da cultura e também com enriquecimento do horizonte de expectativas do ser

14 HECK, Luiz Afonso. **Direito Constitucional Econômico. Estado e Normalização da Economia**. Porto Alegre: Safe, 2000, p. 24.

15 FURTADO, Celso. **Cultura e Desenvolvimento em Épocas de Crise**. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1984, p. 63.

16 FURTADO, Celso. **Cultura e Desenvolvimento em Épocas de Crise**, p. 63.

humano. Desenvolver-se é ascender na escala de realização das potencialidades dos homens como indivíduos e como coletividade.

Segundo Rossetti<sup>17</sup>, para definir um amplo processo de desenvolvimento, dentre outros fatores, cabe destacar:

Crescimento do produto real per capita, desde que associado a gradual melhoria da estrutura de repartição da renda e da riqueza.

Redução dos bolsões de pobreza absoluta (...).

Elevação das condições qualitativas de saúde, de nutrição, de educação, de moradia e de lazer, extensivas a todas as camadas sociais.

Melhoria dos padrões de comportamento no plano político, notadamente quanto aos processos de formação de lideranças e de escolha de dirigentes, e ainda quanto à ética das relações entre os grupos dirigentes, os de influência e a coletividade.

Melhoria dos padrões segundo os quais se combinam os fatores de produção não apenas no plano tecnológico, mas também no das relações que se estabelecem entre a força de trabalho e os que detêm propriedade ou o controle da capacidade instalada.

Melhoria das condições ambientais, quer resultem de mudanças nos padrões de exploração das reservas naturais básicas, quer de eliminação de externalidades associadas à redução da qualidade de vida.

Gradativa remoção de sistemas de valores que dificultem a ocorrência de processos sociais de mudança conducentes ao desenvolvimento.

O desenvolvimento apresenta-se, então, como um processo dinâmico de crescimento harmonioso, estrutural, diferindo do simples crescimento. Por isso, é falso o conceito de desenvolvimento avaliado unicamente com base na expansão da riqueza material, do crescimento econômico. O desenvolvimento implica mudanças sociais sucessivas e profundas, acompanhadas inevitavelmente de transformações tecnológicas do contorno natural<sup>18</sup>.

O crescimento pode ser decorrente de alguma questão pontual no Estado, ou um relativo crescimento do PIB e de renda per capita de um determinado Estado, mas não necessariamente gera alteração da estrutura produtiva e das suas características sociais, ambientais e políticas. Pode ser decorrente de um surto de expansão, mas não necessariamente um processo evolutivo estrutural

17 ROSSETTI, José Paschoal. **Política e programação econômicas**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 1985, p. 158.

18 KIECKHÖFER, Adriana Migliorini. **Do Crescimento Econômico ao Desenvolvimento Sustentável: Uma Retrospectiva Histórica**. Disponível em: <<https://docplayer.com.br/8958097-Do-crescimento-economico-ao-desenvolvimento-sustentavel-uma-retrospectiva-historica.html>>. Acesso em: 20 dez. 2018.



daquele Estado, haja vista que assim que cessada aquela causa que ocasionou o crescimento, vai perdendo a extensão que até então tinha, e, com o tempo, cessará até o crescimento e, quem dirá, as mazelas sociais e ambientais voltarão a ser como antes, ou em alguns casos até piores.

Ocorre que o crescimento econômico promovido pelas forças do trabalho traz, mesmo quando bem sucedido em nível econômico, resultados sociais opostos aos almejados, uma vez que as diferenças sociais aumentam, a riqueza se concentra na mão de uma minoria, com marginalização simultânea de uma parcela importante da população (maldesenvolvimento)<sup>19</sup>.

Dessa forma, quando se vê crescimento em um país, pensa-se em duas alternativas possíveis: a) ou a transformação estrutural já ocorreu no país e ele já se desenvolveu e alcançou os critérios de evolução econômica associadas às bases sociais e ambientais almejadas, ou; b) o crescimento é apenas transitório e não se sustentará, justamente porque não afetou a estrutura, persistindo as desigualdades sociais e as malversações do meio ambiente.

O desenvolvimento é, portanto, como visto, um algo mais complexo. Para Sachs, esse desenvolvimento pode ser visto de três formas que se autocomplementam: includente, sustentável e sustentado. Obviamente que existem outros critérios que indicam o desenvolvimento de um país, como pode-se citar o IDH (Índice de Desenvolvimento Humano). Segundo o IPEA (Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada), esse índice almeja comparar indicadores de países nos itens riqueza, alfabetização, educação, esperança de vida, natalidade entre outros, com o intuito de avaliar o bem-estar dessa população, especialmente das crianças<sup>20</sup>. Todavia, nesse artigo será feita uma abordagem focada nos critérios do desenvolvimento includente, sustentável e sustentado.

## 1.1 DESENVOLVIMENTO INCLUDENTE

Para Sachs<sup>21</sup> o “desenvolvimento includente requer, acima de tudo, a garantia do exercício dos direitos civis, cívicos e políticos”. Ele chama esse tópico do desenvolvimento de Governança Democrática, uma vez que é papel do Estado, implementar políticas públicas de participação efetiva das pessoas no exercício dos seus direitos civis, cívicos e políticos, sendo que não basta apenas considerar que as pessoas tenham possibilidade de participação hipotética, tendo que ter essa participação efetiva, por meio de políticas inclusivas, fazendo com que a pessoa se sinta peça importante da engrenagem de um todo.

Para isso, aglutina no seu texto, acesso a serviços públicos, tais como, educação, saúde, moradia e emprego digno.

19 SACHS, Ignacy. **Inclusão social pelo trabalho decente: oportunidades, obstáculos, políticas públicas**. Disponível em: <[http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S0103-40142004000200002](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0103-40142004000200002)>. Acesso em 09 jan. 2019.

20 SOUZA, Jorge Luiz de. **O que é? IDH**. Disponível em: <<https://www.ipea.gov.br/desafios/>>. Acesso em: 17 jul. 2020.

21 SACHS, Ignacy. **Desenvolvimento includente, sustentável e sustentado**, Rio de Janeiro: Garamond, 2008, p. 81.

Quando trata da Educação, chama a atenção para o despertar cultural, conscientização, compreensão dos direitos humanos, aumento da autonomia, autoconfiança e autoestima. Todos esses indicados, como instrumental para a empregabilidade e diminuição do trabalho infantil. Neste ponto, sugere a concessão de bolsas para famílias pobres, asseverando que para que se garanta que as crianças de famílias pobres não irão trabalhar, obrigatoriamente tem que haver a concessão de bolsas, sob pena de não atingir o objetivo esperado, diante dos índices crescentes de evasão escolar de crianças e adolescentes, em decorrência da necessidade de trabalhar, ainda que informalmente, para ajudar na renda familiar.

No que toca à saúde cita a necessidade e uma alimentação adequada, com água limpa, melhoria nas condições de moradia, trabalho e vacinação. Com relação à moradia, defende políticas de moradia popular, especialmente de autoconstrução, em que o Estado deve criar meios de fomento para esse sistema.

Para implementação dessas políticas, necessário se faz um bom programa de redistribuição de renda, parte pelo sistema fiscal (puramente social e com despesas contínuas), que será mais bem analisado no capítulo seguinte e outra parcela pela política de geração de emprego (geram solução duradoura ao problema social). Uso de políticas sociais compensatórias financiadas pela redistribuição de renda, inclusive para os desempregados, onde uma pequena minoria está empregada no setor organizado, com a criação de programas sociais.

O desenvolvimento includente, portanto, é uma crítica ao que se chamava de mão invisível, haja vista que o Estado deve intervir para evitar as externalidades naturais do mercado, criando prerrogativas para atuar quando necessário, incrementando o lado social, uma vez que a não intervenção mostrou-se ineficiente.

Por isso, advoga Samuelson<sup>22</sup> que:

[...] havendo pleno emprego utilizam-se integralmente as proposições teóricas neoclássicas desde que o mercado funcione segundo os postulados neoclássicos para alocar recursos e distribuir a renda entretanto isso só é possível com o governo adotando políticas fiscais e monetárias regulando oligopólios e atuando na produção de bens públicos e em caso de desemprego a recomendação é a adoção das políticas keynesianas.

Amartya Sen<sup>23</sup> diz que o desafio da sociedade é formular políticas que permitam, além do crescimento da economia, a distribuição mais equitativa da renda e o pleno funcionamento da democracia.

22 HUNT, Elgin K. **História do pensamento econômico: uma perspectiva crítica**. Rio de Janeiro: Campos, 1982, p. 482.

23 SEN, Amartya. **Desenvolvimento como liberdade**. São Paulo: Companhia das Letras, 2000, p. 22.

Para Adriana Migliorini Kieckhöfer e Luiz Gonzaga de Souza Fonseca<sup>24</sup> “iniciativas de criação de programas e projetos que favoreçam a equidade e a igualdade e estimulem melhores serviços públicos de educação e saúde são fundamentais, pois impulsionam o crescimento econômico e possibilitam a governabilidade democrática”.

Prosseguem o autor<sup>25</sup> aduzindo que:

No Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento, o Desenvolvimento Humano e Social é aquele capaz de aumentar as potencialidades das pessoas por meio de melhores condições de educação, treinamento, saúde, habitação, meio ambiente e alimentação, assegurando que os frutos do desenvolvimento econômico sejam traduzidos em melhorias das condições de vida e permitindo que as pessoas tomem parte ativa, participando das decisões que influenciam suas vidas (PNUD/IPEA/FUNDAÇÃO JOÃO PINHEIRO/IBGE, 1998).

Assim, o desenvolvimento includente é aquele baseado em um desenvolvimento social, com solidariedade, democracia, melhores condições de educação, cultura, moradia, saneamento básico, assistência social e emprego digno, respeitando e aprimorando a dignidade da pessoa humana, em que o cidadão deixe de ser um número e passe a ser efetivamente um sujeito de direitos e deveres perante o Estado, em condições de equidade.

## 1.2 DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL

Aliado ao desenvolvimento includente, o conceito de desenvolvimento sustentável, além da dimensão social, tem-se que considerar a sustentabilidade ambiental, exatamente preocupado com a atual e as futuras gerações, uma vez que se forem esgotados todos os recursos naturais, as gerações futuras não terão como subsistirem.

Para Sachs<sup>26</sup>, o desenvolvimento sustentável:

[...] é baseada no duplo imperativo ético de solidariedade sincrônica com a geração atual e de solidariedade diacrônica com as gerações futuras. Ela nos compele a trabalhar com escalas múltiplas de tempo e espaço, o que desarruma a caixa de ferramentas do economista convencional. Ela nos impele ainda a buscar soluções triplamente vencedoras, eliminando o crescimento selvagem obtido ao custo de elevadas externalidades negativas, tanto sociais quanto ambientais. Outras estratégias, de curto prazo, levam ao crescimento ambientalmente destrutivo, mas socialmente benéfico, ou ao crescimento ambientalmente benéfico, mas socialmente destrutivo.

24 KIECKHÖFER, Adriana Migliorini. FONSECA, Luiz Gonzaga de Souza. **Promoção do desenvolvimento integrado e sustentável de municípios**. São Paulo: Arte & Ciência, 2008, p. 63.

25 KIECKHÖFER, Adriana Migliorini. FONSECA, Luiz Gonzaga de Souza. **Promoção do desenvolvimento integrado e sustentável de municípios**, p. 63-64.

26 SACHS, Ignacy. **Inclusão social pelo trabalho decente: oportunidades, obstáculos, políticas públicas**. Disponível em: <[http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S0103-40142004000200002](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0103-40142004000200002)>. Acesso em 09 jan. 2019, p. 15.

Nesta linha, é necessário que as gerações atuais tenham solidariedade diacrônica com as gerações futuras. É óbvio que não se fala de uma preservação ambiental que asfixie o desenvolvimento do mercado, de novas tecnologias, o crescimento econômico, acabe com a livre iniciativa e com as atividades produtivas. O que se observa é um equilíbrio entre esses temas, para que ocorram os avanços tecnológicos exigidos, descobrimento de novos produtos, aquecimento do mercado, crescimento populacional, mas, sempre, observando um meio ambiente equilibrado e na busca de meios de diminuição da poluição. Assim, Sachs fala em eliminação do crescimento selvagem alcançado ao custo de elevadas externalidades negativas.

Na Conferência Mundial sobre a Conservação e o Desenvolvimento, da IUCN (Ottawa/Canadá, 1986), o conceito de Desenvolvimento Sustentável e Equitativo foi colocado como um novo paradigma, tendo como princípios: - integrar conservação da natureza e desenvolvimento; - satisfazer as necessidades humanas fundamentais; - perseguir equidade e justiça social; - buscar a autodeterminação social e da diversidade cultural; e, - manter a integridade ecológica<sup>27</sup>.

Em 1987, um relatório elaborado pela Comissão Mundial sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento, criado pela Assembleia das Nações Unidas, delineou as diretrizes do desenvolvimento sustentável. Veja:

O desenvolvimento que procura satisfazer as necessidades da geração atual, sem comprometer a capacidade das gerações futuras de satisfazerem as suas próprias necessidades, significa possibilitar que as pessoas, agora e no futuro, atinjam um nível satisfatório de desenvolvimento social e econômico e de realização humana e cultural, fazendo, ao mesmo tempo, um uso razoável dos recursos da terra e preservando as espécies e os habitats naturais<sup>28</sup>.

Incluiu, portanto, em matéria de desenvolvimento, não apenas aspectos econômicos, mas sociais e principalmente ambientais.

John Elkington criou e propagou ao mundo, por meio do seu livro "Sustentabilidade: canibais com garfo e faca", a teoria dos três pilares da sustentabilidade – *Triple Bottom Line*.

A metáfora do garfo é que ele seria composto de três dentes (Profit, People, Planet: Econômico, Social e Ambiental, respectivamente).

Defende em sua obra que os três temas possuem peso igualmente relevante (a ausência de economia não satisfaz os interesses dos humanos, a ausência do social é igualmente nociva ao desenvolvimento, e a ausência do ambiental compromete as futuras gerações).

27 MONTIBELLER-FILHO, Gilberto. **O Mito do Desenvolvimento Sustentável: Meio Ambiente e Custos Sociais no Moderno Sistema Produtor de Mercadorias**. UFSC: Florianópolis, 2001, p. 29-56.

28 **Relatório Brundtland**. Disponível em: <[https://pt.wikipedia.org/wiki/Relat%C3%B3rio\\_Brundtland](https://pt.wikipedia.org/wiki/Relat%C3%B3rio_Brundtland)>. Acesso em: 02 dez. 2018.

O tema *Planet* complementa o econômico, acrescentando, entre outros itens à agenda do meio ambiente, a ecoeficiência. A ecoeficiência atinge-se através da oferta de bens e serviços a preços competitivos, que, por um lado, satisfaçam as necessidades humanas e contribuam para a qualidade de vida e, por outro, reduzam progressivamente o impacto ecológico e a intensidade de utilização de recursos ao longo do ciclo de vida, até atingirem um nível, que, pelo menos, respeite a capacidade de regeneração da natureza<sup>29</sup>.

A conjugação do desenvolvimento econômico com o ambiental surge do desenvolvimento econômico sustentável, traduzido na exigência de que a exploração econômica seja realizada dentro dos limites de "capacidade dos ecossistemas, ou seja, resguardando-se a possibilidade de renovação dos recursos renováveis e explorando de forma não predatória os recursos não renováveis, sempre no intuito de preservar direitos dos que ainda estão por vir"<sup>30</sup>.

Acerca dos pontos indicados, Sachs<sup>31</sup> expõe que, em Estocolmo 1972, embora houvesse uma propensão de pensamentos catastróficos e céticos, optou-se pela construção de um modelo que conjugasse crescimento econômico, receptividade social e fosse favorável ao meio ambiente. Essa é a tríade de desenvolvimento proposto por Sachs (dimensão social, econômica e ambiental).

Para Sachs<sup>32</sup> o termo desenvolvimento sustentável se dá a partir de oito dimensões da sustentabilidade, sendo que, por isso, apenas considerar-se-á desenvolvimento sustentável quando do atingimento de todas elas, quais sejam, ambiental, econômica, social, cultural, espacial, psicológica, política nacional e internacional.

Assim, a partir destes critérios e a influência que cada um deles irá exercer sobre os demais que se caracteriza a tão desejada sustentabilidade. Portanto, o pensamento do autor está comprometido com questões do meio ambiente e pautada na ideia de um desenvolvimento voltado para sustentabilidade dos recursos<sup>33</sup>.

O mesmo autor segue afirmando que, por serem dependentes do ambiente natural, todas as atividades econômica-empresariais devem fazer um uso produtivo deste meio ambiente e, para isso, não devem desenvolvê-las por práticas destrutivas<sup>34</sup>. A busca do desenvolvimento sustentável, destarte, não pode ser deixada por conta do livre funcionamento dos mercados, devendo o Estado adotar políticas no sentido de promover a exploração não predatória dos recursos naturais<sup>35</sup>.

29 DIAS, Reinaldo. **Gestão ambiental: responsabilidade social e sustentabilidade**. São Paulo: Atlas, 2006, p. 112.

30 PETTER, Lafayette Josué. **Princípios constitucionais da ordem econômica: o significado e o alcance do Art.170 da Constituição Federal**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2005, p. 243.

31 SACHS, Ignacy. **Caminhos para o Desenvolvimento Sustentável**. 3. ed. Rio de Janeiro: Garamond, 2008, p. 22.

32 SACHS, Ignacy. **Caminhos para o Desenvolvimento Sustentável**. 3. ed. Rio de Janeiro: Garamond, 2008, p. 28.

33 SACHS, Ignacy. **Caminhos para o Desenvolvimento Sustentável**. 3. ed. Rio de Janeiro: Garamond, 2008, p. 33.

34 SACHS, Ignacy. **Caminhos para o Desenvolvimento Sustentável**. 3. ed. Rio de Janeiro: Garamond, 2008, p. 34.

35 RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. Empreendimentos econômicos na zona franca de Manaus e o desenvolvimento econômico sustentável da Amazônia. **Editora UNIMAR**, Marília-SP, 2008. Disponível em: <<http://www.unimar.br/publicacoes/2009/empreendimentos.pdf>>. Acesso em: 19 dez. 2018.

### 1.3 DESENVOLVIMENTO SUSTENTADO

Em simetria com os dois acima expostos, o desenvolvimento sustentado é um desenvolvimento durável, que deve ser entendido como um balizamento do crescimento com estabilidade.

Consubstancia-se basicamente no controle da dívida pública, na responsabilidade fiscal e no equilíbrio orçamentário e financeiro, com a possibilidade de utilização de orçamentos participativos.

Romilson Rodrigues Pereira<sup>36</sup> critica o termo e diz que está em desuso:

O termo desenvolvimento sustentado, que já está em desuso, refere-se ao desenvolvimento conquistado em período recente e que precisa vigorar, doravante, em clima previsível de crescimento com estabilidade, baseado em medidas restritivas, indispensáveis para se atingir novo patamar de crescimento, ao mesmo tempo em que é pré-condição para a continuidade do crescimento. Tais medidas, de ordem macroeconômica, consubstanciam-se basicamente no controle da dívida pública, na responsabilidade fiscal e no equilíbrio orçamentário e financeiro.

Independentemente das críticas a Sachs<sup>37</sup>, o que busca o autor é um desenvolvimento como aquele “socialmente includente, ambientalmente sustentável e economicamente sustentado no tempo”. Em complemento à ideia acima indicada, pode-se comentar que desenvolvimento sustentado representa não somente um crescimento em termos do produto interno bruto (PIB), por cabeça, gerado por ano.

Tem, uma abrangência maior, pois exige a não-diminuição dos estoques de capital (recursos naturais, manufaturados e humanos) disponíveis na nação. Avançando, a preocupação é, também, com a forma pela qual este aumento da riqueza é (ou será) distribuído socialmente, ocasionando o “aumento da taxa da atividade econômica de um determinado sistema leva inexoravelmente a uma elevação da qualidade de vida”<sup>38</sup>.

Nesse sentido, políticas governamentais, lato sensu, são de grande valia para a implementação de um desenvolvimento sustentado, haja vista, que geram o aumento da renda per capita dos sujeitos e garante melhoria em critérios de proteção ao ambiente equilibrado.

Baseado nessas linhas, o desenvolvimento sustentado cria um pacto com as gerações futuras, fazendo com que a exploração dos recursos naturais deve ser feita em condições tais, que não prejudique as próximas gerações, possibilitando-as utilizar desses recursos e beneficiar-se de um

36 PEREIRA, Romilson Rodrigues. **Desenvolvimento sustentável**: paradigmas, conceitos, dimensões e estratégias. Disponível em: <<https://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/article/view/112/109>>. Acesso em: 09 jan. 2019.

37 SACHS, Ignacy. **Desenvolvimento includente, sustentável e sustentado**, p. 10.

38 ANDRADE, José Célio Silveira. **Desenvolvimento sustentado e competitividade**: tipos de estratégias ambientais empresariais. Revista Baiana Tecnol., Camaçari, v.12, n.2, mai./ago.1997, p. 83.

processo contínuo e equilibrado, no qual a redução das desigualdades econômicas e sociais e a diminuição da pobreza sejam metas fundamentais<sup>39</sup>. Por essa razão, esse conceito apresenta a promessa de conciliar equidade social, crescimento econômico, mercado e preservação do meio ambiente<sup>40</sup>. Assim, o desenvolvimento é um dos objetivos da República Federativa do Brasil. Para auxiliar na busca pelo desenvolvimento, ante o seu conteúdo programático, tem-se um aliado, qual seja, a tributação, que será melhor analisada no tópico abaixo.

## 2. O TRIBUTO E SUAS ATRIBUIÇÕES CONSTITUCIONAIS

É cediço que o tributo tem caráter de neutralidade no sistema constitucional tributário, não podendo servir de base para quebrar o equilíbrio natural do mercado. Assim, os tributos não devem interferir diretamente no preço dos produtos e serviços, sob pena de vilipêndio à livre iniciativa e livre concorrência, gerando colapso irreversível. Contudo, como já visto alhures, o Estado deve sempre observar e, se necessário intervir em situações específicas para evitar desequilíbrios.

O tributo tem papel principal de arrecadação de recursos para a manutenção das principais funções do Estado, conforme sua perspectiva arrecadatória, haja vista que umas das principais funções é financiar o sistema público de garantias dos cidadãos, ou seja, o funcionamento do próprio Estado de Direito, conforme Holmes e Sunstein *apud* Suzana Tavares da Silva<sup>41</sup>.

Contudo, cabe asseverar que essa não deve ser a única atribuição do tributo, pois, além de fomentar, tem o escopo de diminuir as desigualdades sociais através da produção de bens e serviços públicos e de acesso universal financiado pelos tributos, como por exemplo saúde e educação, como explicita Suzana Tavares da Silva<sup>42</sup>. Em Portugal a Lei Geral Tributária, no seu artigo 5º aduz que “a tributação visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas”, promovendo a “justiça social, a igualdade de oportunidades e as necessárias correções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento”.

Além desse viés de arrecadação e de distribuição de riquezas para diminuição de desigualdades sociais, tem o escopo de interferir na economia, conhecida como função extrafiscal.

Como elucida a mesma autora lusitana Suzana Tavares da Silva<sup>43</sup>, o tributo exerce grande influência no comportamento dos respectivos sujeitos passivos<sup>44</sup>. Segue citando interessante exemplo:

39 TUNDISI, José Galizia. Bases ecológicas para o desenvolvimento sustentado. In: Castellano, Elisabete G. (Ed.) **Desenvolvimento sustentado: problemas e estratégias**. São Paulo: [s.n.], 1997, p. 26.

40 CARVALHO, Isabel C. M. (1991). **Os mitos do desenvolvimento sustentável**. Revista PG, Rio de Janeiro, p. 75.

41 SILVA, Suzana Tavares da. **Direito Fiscal: teoria geral**. 2. ed. Coimbra: Imprensa da Universidade de Coimbra, 2015, p. 23.

42 SILVA, Suzana Tavares da. **Direito Fiscal: teoria geral**, p. 23.

43 SILVA, Suzana Tavares da. **Direito Fiscal: teoria geral**, p. 27-28.

44 SILVA, Suzana Tavares da. **Direito Fiscal: teoria geral**, p. 27.

Quando o legislador cria um imposto ou aumenta a respectiva taxa, tornando mais oneroso determinado facto tributário, deve tomar em consideração os possíveis efeitos económicos que esta decisão vai ocasionar: se um bilhete de futebol antes sujeito ao IVA de 6% passa a ser tributado a uma taxa de 23%, o legislador não pode ignorar que essa modificação pode originar a redução do número de espectadores nos jogos de futebol e com isso interferir no financiamento dos clubes e dos agentes desportivos.

Assim, a tributação toma um contorno de criação de tributos não para arrecadar tributos, mas sim para estimular ou não comportamentos ou setores económicos. Suzana Tavares da Silva cita como exemplo a tributação de hotelaria que diminui de 23% para 6% para estimular o aumento das receitas. Assim, nesse caso, o primeiro objetivo do legislador tributário não é aumentar receita, mas sim promover essa atividade económica<sup>45</sup>.

Segundo Casalta Nabais<sup>46</sup>:

A extrafiscalidade traduz-se no conjunto de normas que, embora formalmente integrem o direito fiscal, tem por finalidade principal ou dominante a consecução de determinados resultados económicos ou sociais através da utilização do instrumento fiscal e não a obtenção de receitas para fazer frente face às despesas públicas.

Prossegue o autor<sup>47</sup> português:

De outro lado, é de salientar que a extrafiscalidade se expande por dois grandes domínios, cada um deles traduzindo uma técnica de intervenção ou de conformação social por via fiscal: a dos impostos extrafiscais, orientados para a dissuasão ou evitação de determinados comportamentos (em que são de integrar os chamados agravamentos extrafiscais de impostos fiscais), e a dos benefícios fiscais dirigidos ao fomento, incentivo ou estímulo de determinados comportamentos.

A fiscalidade, por sua vez, nada mais é do que a maneira adotada pelo Estado para arrecadar tributos, enquanto que a extrafiscalidade é a utilização do tributo para obter os efeitos económicos e sociais desejados<sup>48</sup>. Os incentivos fiscais são destinados a promover o equilíbrio socioeconómico entre as diferentes regiões do País (artigo 151, I, cumulado com o artigo 43, § 2º, ambos da Constituição Federal de 1988). Os benefícios fiscais, criados com base na extrafiscalidade, devem ser utilizados em carácter residual e com bastante cuidado pelo legislador, para não quebrar o equilíbrio do mercado.

45 SILVA, Suzana Tavares da. **Direito Fiscal: teoria geral**, p. 28.

46 NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 2009, p. 629.

47 NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**, p. 630.

48 TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 135.



Paulo Caliendo<sup>49</sup> orienta que:

[...] o uso de isenções e benefícios fiscais é uma medida excepcional em nosso sistema, fundado na fiscalidade. A sua utilização deve ser complementar e coerente com o sistema geral, não podendo servir para criar novas iniquidades, complexidade desnecessária no sistema ou desorganizar o sistema econômico por isenções distorcivas do mercado. A proteção do mercado é uma questão de ordem pública em nosso sistema.

A concessão de benefícios, no entanto, não pode ficar a mercê de interesses políticos e econômicos, fortemente defendidos por lobbies, no mais das vezes obscuros, como refere Buffon<sup>50</sup>.

Assim como o dever de pagar tributos não pode ser injustificadamente dispensado, porque fere os vínculos de solidariedade que pressupõem a cidadania em sua contemporânea concepção. Significa dizer que as referidas desonerações deverão ser submetidas a mecanismos substancialmente democráticos de aprovação que estejam constitucionalmente fundamentados, haja vista a necessidade de se observar os pressupostos, limites e objetivos que condicionam a legitimidade da extrafiscalidade<sup>51</sup>.

Nestes parâmetros apontados, tem-se que a tributação, por meio da sua extrafiscalidade e do seu caráter redistributivo podem ser vetores de aplicação dos conceitos acima expostos de desenvolvimento incluyente, sustentável e sustentado, explicitada na obra da Sachs.

A grande problemática de aplicação desse modelo acima indicado é o intrincado Sistema Constitucional Tributário brasileiro, que tem como base de sustentação o federalismo fiscal, em que, todos os entes políticos têm competência tributária. Isso, de certa maneira, emperra uma melhor aplicação de um desenvolvimento incluyente, sustentado e sustentável, haja vista que aspectos de ordem política tendem a interferir.

O modelo ideal seria a aplicação de políticas nacionais, evitando-se ruídos de natureza política e, também, adoção de medidas que possam, direta ou indiretamente, vilipendiar o tão festejado princípio da isonomia, da não diferenciação tributária, livre concorrência e livre iniciativas, festejados princípios constitucionais e que interferem na realização de políticas tributárias.

49 CALIENDO, Paulo. Tributação e ordem econômica: os tributos podem ser utilizados como instrumentos de indução econômica? **Revista Direitos Fundamentais & Democracia**. Curitiba-PR, 2016. Disponível em: <<http://revistaeletronicardfd.unibrasil.com.br/index.php/rdfd/article/view/685/471>>. Acesso em: 10 jan. 2019, p. 197

50 BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana: entre os direitos e deveres fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora. 2009, p. 224.

51 BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana: entre os direitos e deveres fundamentais**, p. 241.

### **3. FERRAMENTAS TRIBUTÁRIAS PARA ATINGIR O DESENVOLVIMENTO INCLUDENTE, SUSTENTÁVEL E SUSTENTADO**

Até o momento viu-se o que o economista polonês e outros autores entendem acerca do desenvolvimento, bem como quais são as funções que os tributos possuem e, neste sentido, o presente tópico tem como escopo realizar um liame entre os dois temas para arguir que a tributação, a sua extrafiscalidade e o seu caráter redistributivo podem ser vetores realização de um desenvolvimento includente, sustentável e sustentado.

O próprio Sachs repercute em sua obra a necessidade de uma Reforma fiscal que criasse um IVA (Imposto de Valor Adicionado) e progressivo sobre o consumo, com isenção para bens essenciais e seria mais alto para artigos de luxo, sendo os salários baixos subsidiados com esse imposto.

Veja que na proposta de Sachs, o tributo seria utilizado mais com o caráter da seletividade em função da essencialidade e da progressividade. Por evidente que esses postulados existem no sistema constitucional tributário brasileiro, especialmente com relação à seletividade no Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e no Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior (ICMS), e da progressividade para o Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), Imposto Territorial Rural (ITR) e Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IR), contudo, na gama de tributos existentes, vê-se que essa realidade não é regra no sistema constitucional.

Se for contar que a tributação tem uma base eminentemente focada na tributação indireta, as implantações dessas políticas sugeridas por Sachs, sem dúvida, fomentariam uma mudança de paradigma, com um alcance mais significativo para um desenvolvimento includente, em que a população mais pobre não ficaria com a maior carga tributária.

Sem contar que o princípio da capacidade contributiva, explicitado no artigo 145, § 1º, da Constituição Federal, é benevolente e assevera “sempre que possível” os impostos terão um caráter pessoal e serão exigidos de acordo com a capacidade do contribuinte, o que, na prática, leva a um uso quase nulo do instituto.

Um outro ponto que pode-se destacar é a utilização de políticas sociais compensatórias financiadas com a redistribuição de uma parcela do PIB, em especial, da carga tributária. Evidentemente, que o Brasil vem fazendo isso nos últimos anos, porém, duras críticas são feitas a essa política redistributiva, exatamente, pelo fato de não haver uma fiscalização efetiva, além de serem políticas permanentes que não ensinam a população mais pobre a sair dessa situação e, de alguma forma, marginalizam ainda mais essa população, que como em um círculo vicioso vive apenas dessas migalhas oferecidas pelo Estado, mas que não favorecem a um desenvolvimento, haja vista que os provedores desses lares não tem cursos profissionalizantes, não são exigidos a procurar emprego.

Outra medida interessante é a modernização da agricultura familiar como parte de uma estratégia para estimular o desenvolvimento rural, por meio de incentivos fiscais, para que essas famílias possam de alguma forma produzir riquezas para o país. O Brasil tinha na sua essência ser um país rural, porém, com os vários problemas econômicos-sociais, as famílias realizaram o êxodo rural e, mesmo sem qualquer tino urbano, passaram a habitar as cidades, em situações de pobreza, ocupações irregulares, migração de estados do Norte e Nordeste para os estados sulistas, ocasionaram um agravamento nos problemas. Incentivos dessa monta poderiam ser interessantes para um crescimento na produção agrícola e na geração de empregados diretos e indiretos.

Avançando, há um incentivo claro da Constituição Federal para micro e pequenas empresas nacionais, com fulcro nos artigos 170, IX e 179, da Constituição Federal. O regime do Simples Nacional, com base na Lei nº 123/2006 e suas alterações, criaram um sistema de incentivos para as empresas de porte menor no Brasil, universalizando a atividade empresarial e o pequeno empreendedor. Juntamente a esse sistema, foi criado o Microempreendedor Individual (MEI), que coloca os autônomos que eram pessoas normalmente informais e à margem do sistema previdenciário, dentro de um sistema de pagamento de contribuição previdenciária e dos impostos municipal e estadual, com baixa contribuição e uma gama de direitos, exatamente atendendo à essa ideia do desenvolvimento incluyente da população menos favorecida da sociedade.

Ademais, ainda com relação ao Simples Nacional, Sachs fala da simplificação do regime fiscal, com a redução da carga tributária em todos os níveis, além da simplificação burocrática. É exatamente o que prega o regime do Simples Nacional, obviamente que na prática existem críticas se efetivamente o regime é "simplificado", mas, em todo caso, tem uma tributação menor em relação aos demais regimes.

O incentivo às cooperativas, como forma de melhor qualidade na renda dos trabalhadores e aumento na competitividade, sem dúvida, também, pode ser considerado como uma medida tendente a utilização de ferramentas tributárias em prol do desenvolvimento incluyente. Isso, pois, esse tipo de sociedade possui um tratamento tributário diferenciado.

Um outro ponto importante para o desenvolvimento incluyente é a diminuição da carga tributária sobre os empregados formais, como forma de aumentar o número de postos de trabalho, bem como, um emprego mais digno. A carga tributária sobre os salários e sobre folha de pagamento é um entrave para a geração de novos empregos, o que faz com que o Brasil tenha altos índices de desemprego e de informalidade (minorado, em parte, pelo MEI).

Ferramentas de maior controle social para os gastos públicos também se englobam nessas ferramentas tributárias, uma vez que as leis orçamentárias, leis que informam como feito o gasto público cada vez mais tem mecanismos de participação popular.

Exemplo dessa aplicação pode ser visto no artigo 48 da Lei de Responsabilidade Fiscal que aduz uma transparência da gestão fiscal, que deverá ser de ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos: os planos, orçamentos e Leis de Diretrizes Orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal e as versões simplificadas desses documentos.

Vide o parágrafo único do referido artigo 48:

I – incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos;

II – liberação ao pleno conhecimento e acompanhamento da sociedade, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira, em meios eletrônicos de acesso público;

III – adoção de sistema integrado de administração financeira e controle, que atenda a padrão mínimo de qualidade estabelecido pelo Poder Executivo da União e ao disposto no art. 48-A.

Essas travas orçamentárias garantem à população uma participação mais efetiva e implementa o desenvolvimento includente.

No que se refere ao desenvolvimento sustentável uma gama de ferramentas tributárias estão à disposição, como por exemplo, o ICMS Ecológico, que é tido como de caráter sustentável, e um avanço promissor para o país, haja vista que vem incentivar as iniciativas de municípios na conservação de espaços naturais bem como em projetos de saneamento ambiental<sup>52</sup>.

Assim, a tributação ambiental, além de ter finalidade arrecadatória também representa importante ferramenta para proteção do meio ambiente, pois, através da sua função extrafiscal, poderá ser utilizada com a finalidade incentivo fiscal, induzindo os agentes econômicos a determinadas práticas ambientalmente corretas, bem como desestimulando outras, como forma de inibir práticas ambientalmente incorretas<sup>53</sup>.

52 MANSANO, Josyane. A tributação ambiental como instrumento de desenvolvimento econômico sustentável. **Revista Espaço Acadêmico**. Maringá-PR, Novembro de 2010. Disponível em: <<http://www.periodicos.uem.br/ojs/index.php/EspacoAcademico/article/viewFile/11165/6247>>. Acesso em: 01 jan. 2019.

53 AVILA, Krishlene Braz. **A tributação ambiental como forma de garantir o desenvolvimento econômico e a proteção ao meio ambiente**. Disponível em: <<http://carollinasalle.jusbrasil.com.br/artigos/135287385/a-tributacao-ambiental-como-forma-de-garantir-o-desenvolvimento-economico-e-a-protecao-ao-meio-ambiente>>. Acesso em: 22 dez. 2018.

Assim, Maria de Fátima Ribeiro<sup>54</sup> assevera que:

A adoção de medidas de intervenção serve para implementação de políticas ambientais, não apenas como forma de arrecadar tributos e gerar receitas, mas principalmente como instrumento para a promoção de condutas ambientalmente adequadas. Essas políticas devem encontrar um equilíbrio entre os custos da poluição e os custos de seu controle. O Estado seja, pela imposição de tributos, seja pela concessão de subsídios, pode incrementar as políticas públicas de preservação ambiental.

A criação de políticas fiscais de incentivo à sustentabilidade deve cada vez mais entrar na pauta do Estado, sejam por meio de medidas mais simples, como incentivo do IPTU, para as casas que apliquem mecanismos de reutilização da água para aguar plantas e lavar calçadas, captação de água de chuva para colocar nos banheiros da casa ou então uso de placas de energia solar, além da criação de políticas fiscais para empresas menos poluentes e que aproveitem áreas verdes e iluminação natural.

Existem outras aplicações legais para realização e incentivo do desenvolvimento sustentável, mas, para encerrar, insta contemplar a novel Lei nº 13.755, de 10 de dezembro de 2018, que instituiu o Programa Rota 2030 – Mobilidade e Logística, que, entre outros pontos, destaca a necessidade da busca de eficiência energética veicular para poder comercializar e fabricar veículos no Brasil. Veja que é uma forma de tributação diferenciada do IPI, para aqueles que atendam às exigências específicas de eficiência energética, o que vai ocasionar uma mudança de paradigma e ocasionar um desenvolvimento sustentável.

Avançando nos pontos acima indicados, tem-se que o Brasil vem passando por um período de propostas de reformas, especialmente agora há um embate político acerca de propostas de emendas à Constituição na área tributária. O que se almeja é uma reforma ampla e abrangente, com o fito de adequar o modelo constitucional tributário a outros países do mundo.

É evidente que há um consenso de que a reforma tributária deve ser feita. O grande imbróglio está relacionado ao modo como deve ser essa reforma.

Sensivelmente ligado a isso, a tributação ambiental deve entrar na pauta.

A OCDE, em avaliação do desempenho ambiental do Brasil no ano de 2015, afirmou que é baixa a receita tributária, decorrente de tributos relacionados ao meio ambiente, quando comparada a outros países, diminuindo em termos reais. Assevera que:

54 RIBEIRO, Maria de Fatima. Tributação ambiental no desenvolvimento econômico: considerações sobre a função social do tributo. **Revista Âmbito Jurídico**. Rio Grande do Sul, 2009. Disponível em: <[http://ambitojuridico.com.br/site/index.php/?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=6623&revista\\_caderno=26#\\_ftn1](http://ambitojuridico.com.br/site/index.php/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=6623&revista_caderno=26#_ftn1)>. Acesso em 22 dez. 2018.

a exemplo de outros países, os tributos relacionados ao meio ambiente são cobrados, principalmente, sobre veículos e consumo de produtos energéticos; no entanto, vários combustíveis fósseis gozam de isenção (...). A tributação sobre veículos responde por mais de 95% das receitas fiscais relacionadas ao meio ambiente, mas reflete apenas parcialmente o desempenho ambiental dos veículos (...). Não há tributação sobre aproveitamento de recursos naturais e poluição. As cobranças pela captação ou poluição da água e encargos por serviços públicos, como saneamento e coleta de resíduos, são aplicadas de forma inconsistente e, muitas vezes, são baixas demais para estimular o aproveitamento eficiente de recursos e financiar a prestação de serviços<sup>55</sup>.

Sob essa perspectiva, no mesmo estudo, o mesmo relatório da OCDE recomendou que é:

necessário ao Brasil proceder com uma reforma no seu complexo sistema tributário, de maneira a amenizar a carga tributária, diminuindo distorções que impactam negativamente a produtividade e a competitividade, revelando-se como a oportunidade de desenvolver a tributação direcionada ao ambiente, eliminando subsídios e isenções fiscais potencialmente prejudiciais no sentido de estimular o aproveitamento eficiente e sustentável dos recursos. Desse modo, o governo poderia incrementar sua receita, aplicando-a em projetos de infraestrutura, educação e redução da pobreza, sanando problemas ambientais que prejudicam a saúde e a subsistência de populações carentes<sup>56</sup>.

Contudo, a despeito dessas constatações feitas pela OCDE, o que se tem, hoje, no Congresso Nacional, por meio da Proposta de Emenda à Constituição de nº 45<sup>57</sup> propõe uma unificação de cinco tributos (PIS, COFINS, ICMS, ISS e IPI, pelo IBS – Imposto sobre Bens e Serviços). Embora esteja caminhando na Câmara dos Deputados e conte com a simpatia do seu Presidente, vinha concorrendo com proposta semelhante, que tramita no Senado, a Proposta de Emenda à Constituição nº 110<sup>58</sup> que sugere a unificação do IPI, Pis, Cofins e parte do IOF em um tributo federal chamado IUF - Imposto Único Federal.

Assim, as principais propostas existentes postulam uma simplificação do sistema, unificando-se siglas tributárias, porém, sem o condão de se preocuparem com os pontos alinhavados nesse artigo

55 OCDE – Organização Para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico. **Avaliações de desempenho ambiental: Brasil 2015**. Brasil: OCDE, 2016. Disponível em: <[http://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/40895/1/S1700018\\_pt.pdf](http://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/40895/1/S1700018_pt.pdf)>. Acesso em 17 jul. 2020. P. 148.

56 OLIVEIRA, Thaís Soares de. VALIM, Beijanicy Ferreira da Cunha Abadia. **Tributação ambiental: a incorporação do meio ambiente na reforma do sistema tributário nacional**. Disponível em: <<http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/8641/1/Tributa%C3%A7%C3%A3o%20ambiental.pdf>>. Acesso em: 17 jul. 2020. P. 141.

57 BRASIL. Câmara dos Deputados. **Proposta de Emenda à Constituição nº 45, de 2019**. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>>. Acesso em 17 jul. 2020.

58 BRASIL. Senado Federal. **Proposta de Emenda à Constituição nº 110, de 2019**. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Disponível em: <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137699>>. Acesso em 17 jul. 2020.

É de grande valia que o Congresso Nacional e ao Poder Executivo que busquem a adoção de medidas ambientais dentro da(s) proposta(s) de emenda à Constituição Federal, sob pena de perderem uma grande oportunidade de darem às gerações futuras a chance de terem um meio ambiente mais equilibrado.

Assim, é hialino que a tributação é uma excelente ferramenta para a realização do desenvolvimento includente, sustentável e sustentado, devendo ser cada vez mais utilizado para chegar ao objetivo almejado pela República Federativa do Brasil.

## **CONSIDERAÇÕES FINAIS**

O Desenvolvimento é um dos objetivos da República Federativa do Brasil. Porém, o desenvolvimento querido não é o crescimento econômico, que é apenas um crescimento numérico. Busca-se um desenvolvimento mais amplo, com atingimento de reflexos sociais, educacionais, saneamento básico, sustentabilidade ambiental e efetivação da dignidade da pessoa humana.

Com esse contexto, Ignacy Sachs elabora estudo sobre o desenvolvimento includente, sustentável e sustentado.

O desenvolvimento includente visa implementar políticas públicas de participação efetiva das pessoas no exercício dos seus direitos civis, cívicos e políticos, sendo que o Estado deve melhorar a educação, saneamento básico e o emprego digno.

Por sua vez, o desenvolvimento sustentável preocupa-se com um aspecto ambiental, atribuindo responsabilidade para a atual geração preservar o ambiente para as futuras gerações, uma vez que se forem esgotados todos os recursos naturais, as gerações futuras não terão como subsistirem.

Já o desenvolvimento sustentado é o sincronismo entre o crescimento e a estabilidade, evitando-se um crescimento desordenado ou em decorrência de algum fenômeno isolado.

Além disso, viu-se que o tributo possui um caráter extremamente importante para o Estado, uma vez que tem o escopo de amearhar recursos para a sua subsistência, haja vista depender desses recursos para cumprir com o seu papel. Contudo, o tributo tem mais duas funções, não menos importantes, quais sejam, partilhar a riqueza, redistribuindo os recursos arrecadas e, por fim, a função extrafiscal, interferindo na economia para incentivar ou não o consumo de produtos e serviços, bem como desenvolver alguma região ou atividade econômica.

É evidente que o uso dessa extrafiscalidade deve ser ponderada, uma vez que a regra é a neutralidade fiscal e a não diferenciação tributária no território nacional. Assim, o seu uso deve ser sempre que for para atendimento das causas que gerou a criação do benefício fiscal, não podendo servir como usurpador da regra da livre iniciativa e livre concorrência.

É possível atingir o desenvolvimento pensado por Sachs, porém, para isso, muito deve ser mudado, especialmente o papel do Estado.

O tributo tem parcela desse papel, com a sua conotação extrafiscal, fazendo com que haja um desenvolvimento includente, com a participação popular maior, sustentável, com políticas públicas efetivas de inclusão social e preservação ambiental, e que seja sustentado, principalmente na melhoria do gasto público e melhor redistribuição.

Nesse contexto, as ferramentas tributárias exercem papel de grande valia para atingir o desenvolvimento includente, sustentável e sustentado.

Como visto alhures, é salutar que as PECs atualmente em discussão no Congresso Nacional avancem nessas questões, indicando medidas tributárias efetivas para a implementação de políticas nacionais para que haja um cuidado perene com o meio ambiente equilibrado, caminhando ao lado do crescimento econômico, gerando o tão almejado desenvolvimento.

O uso de ferramentas tributárias ambientais faz-se indispensável, uma vez que o esquecimento dessas políticas causou, causa e poderá causar danos indelévels para as próximas gerações.

## REFERÊNCIAS DAS FONTES CITADAS

ANDRADE, José Célio Silveira. **Desenvolvimento sustentado e competitividade:** tipos de estratégias ambientais empresariais. Revista Baiana Tecnol., Camaçari, v.12, n.2, mai./ago.1997.

AVILA, Krishlene Braz. **A tributação ambiental como forma de garantir o desenvolvimento econômico e a proteção ao meio ambiente.** Disponível em: <<http://carollinasalle.jusbrasil.com.br/artigos/135287385/a-tributacao-ambiental-como-forma-de-garantir-o-desenvolvimento-economico-e-a-protecao-ao-meio-ambiente>>. Acesso em: 22 dez. 2018.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Proposta de Emenda à Constituição nº 45, de 2019.** Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>>. Acesso em 17 jul. 2020.

BRASIL. Senado Federal. **Proposta de Emenda à Constituição nº 110, de 2019.** Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Disponível em: <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137699>>. Acesso em 17 jul. 2020.

BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana: entre os direitos e deveres fundamentais.** Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009.

CALIENDO, Paulo. Tributação e ordem econômica: os tributos podem ser utilizados como instrumentos de indução econômica? **Revista Direitos Fundamentais & Democracia.** Curitiba-PR, 2016. Disponível em: <<http://revistaeletronicardfd.unibrasil.com.br/index.php/rdfd/article/view/685/471>>. Acesso em 10.mai.2017, às 19 horas, p. 197.

CARVALHO, Isabel C. M. (1991). **Os mitos do desenvolvimento sustentável.** Revista PG, Rio de Janeiro.

DIAS, Reinaldo. **Gestão ambiental: responsabilidade social e sustentabilidade.** São Paulo: Atlas, 2006.

FURTADO, Celso. **Cultura e Desenvolvimento em Épocas de Crise.** Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1984.

GODOY, Sandro Marcos. A autocomposição como forma de prevenir o dano ambiental. In: RODRIGUES,



- Daniel Colnago; LAZARI, Rafael; SANTOS, Silas Silva. (Coord.). **Processo Civil Contemporâneo: estudos em homenagem ao professor Gelson Amaro de Souza**. Birigui: Lualri Editora, 2018, p. 453-471.
- GODOY, Sandro Marcos. A gênese do direito. **Revista Pensamento Jurídico**, São Paulo, Vol. 9, Nº 1, jan./jun. 2016, p. 9-26.
- GODOY, Sandro Marcos. **A mulher e o direito do trabalho: a proteção e a dimensão constitucional do princípio da igualdade**. Birigui: Boreal, 2015b.
- GODOY, Sandro Marcos. A tutela de urgência na saúde e seu impacto no orçamento público. **Revista brasileira de direitos humanos**, Porto Alegre: Magister, ano 3, n. 11, out-dez 2014, p. 5-19.
- GODOY, Sandro Marcos. Água como fonte de preservação da vida em uma sociedade vulnerável e a sua relação com o meio ambiente. In: COUTINHO, Nilton Carlos de Almeida; MIZUSAKI, Marcos Akira. (Orgs.). **Sociedades vulneráveis e proteção ambiental**. Brasília: Coutinho, 2017b, p. 111-129.
- GODOY, Sandro Marcos. **O meio ambiente e a função socioambiental da empresa**. Birigui: Boreal, 2017a.
- GODOY, Sandro Marcos. Tutela jurídica dos recursos hídricos: seus vínculos à energia em face do direito ambiental brasileiro. In: JUCÁ, Francisco Pedro; ISHIKAWA, Lauro. (Orgs.). **A constitucionalização do direito: seus reflexos e o acesso à justiça**. Birigui: Boreal, 2015a, p. 1-17.
- HECK, Luiz Afonso. **Direito Constitucional Econômico. Estado e Normalização da Economia**. Porto Alegre: Safe, 2000.
- HUNT, Elgin K. **História do pensamento econômico: uma perspectiva crítica**. Rio de Janeiro: Campos, 1982.
- KIECKHÖFER, Adriana Migliorini. **Do Crescimento Econômico ao Desenvolvimento Sustentável: Uma Retrospectiva Histórica**. Disponível em: <<https://docplayer.com.br/8958097-Do-crescimento-economico-ao-desenvolvimento-sustentavel-uma-retrospectiva-historica.html>>. Acesso em: 20 dez. 2018.
- KIECKHÖFER, Adriana Migliorini. FONSECA, Luiz Gonzaga de Souza. **Promoção do desenvolvimento integrado e sustentável de municípios**. São Paulo: Arte & Ciência, 2008.
- MANSANO, Josyane. A tributação ambiental como instrumento de desenvolvimento econômico sustentável. **Revista Espaço Acadêmico**. Maringá-PR, Novembro de 2010. Disponível em: <<http://www.periodicos.uem.br/ojs/index.php/EspacoAcademico/article/viewFile/11165/624>>. Acesso em: 01 jan. 2019.
- MONTIBELLER-FILHO, Gilberto. **O Mito do Desenvolvimento Sustentável: Meio Ambiente e Custos Sociais no Moderno Sistema Produtor de Mercadorias**, UFSC: Florianópolis, 2001.
- NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 2009.
- NASPOLINI, Samyra Dal Farra. SILVEIRA, Vladmir Oliveira da. **O Direito ao Desenvolvimento como Direito Humano Fundamental de Terceira Dimensão**. Disponível em: <<https://periodicos.unipe.br/index.php/direitoedesenvolvimento/article/viewFile/608/346>>. Acesso em: 02 jan. 2019.
- OCDE – Organização Para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico. **Avaliações de desempenho ambiental: Brasil 2015**. Brasil: OCDE, 2016. Disponível em: <[http://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/40895/1/S1700018\\_pt.pdf](http://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/40895/1/S1700018_pt.pdf)>. Acesso em 17 jul. 2020.
- OLIVEIRA, Thaís Soares de. VALIM, Beijanicy Ferreira da Cunha Abadia. **Tributação ambiental: a incorporação do meio ambiente na reforma do sistema tributário nacional**. Disponível em: <<http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/8641/1/Tributa%C3%A7%C3%A3o%20ambiental.pdf>>. Acesso em: 17 jul. 2020.
- PEREIRA, Romilson Rodrigues. **Desenvolvimento sustentável: paradigmas, conceitos, dimensões e estratégias**. Disponível em: <<https://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/article/view/112/109>>. Acesso em: 09 jan. 2019.

PETTER, Lafayette Josué. **Princípios constitucionais da ordem econômica: o significado e o alcance do Art.170 da Constituição Federal**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2005.

RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. **Empreendimentos econômicos na zona franca de Manaus e o desenvolvimento econômico sustentável da Amazônia**. Editora UNIMAR. Marília-SP, 2008. Disponível em: <<http://www.unimar.br/publicacoes/2009/empreendimentos.pdf>>. Acesso em: 19 dez. 2018.

**Relatório Brundtland**. Disponível em: <[https://pt.wikipedia.org/wiki/Relat%C3%B3rio\\_Brundtland](https://pt.wikipedia.org/wiki/Relat%C3%B3rio_Brundtland)>. Acesso em: 02 dez. 2018.

RIBEIRO, Maria de Fátima. FERRER, Wakiria Martinez Heinrich. Os incentivos fiscais e os impactos da função socioeconômica dos tributos para o desenvolvimento sustentável. Editora UNIMAR. Marília-SP, 27.12.2012. Disponível em: <<http://www.unimar.br/biblioteca/publicacoes/direito/globalizacao.pdf#page=133>>. Acesso em: 20 dez. 2018.

RIBEIRO, Maria de Fatima. Tributação ambiental no desenvolvimento econômico: considerações sobre a função social do tributo. **Revista Âmbito Jurídico**. Rio Grande do Sul, 2009. Disponível em: <[http://ambitojuridico.com.br/site/index.php/?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=6623&revista\\_caderno=26#\\_ftn1](http://ambitojuridico.com.br/site/index.php/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=6623&revista_caderno=26#_ftn1)>. Acesso em: 22 dez. 2018.

ROSSETTI, José Paschoal. **Política e programação econômicas**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 1985.

SACHS, Ignacy. **Caminhos para o Desenvolvimento Sustentável**. 3. ed. Rio de Janeiro: Garamond, 2008.

SACHS, Ignacy. **Desenvolvimento includente, sustentável e sustentado**. Rio de Janeiro: Garamond, 2008.

SACHS, Ignacy. **Inclusão social pelo trabalho decente: oportunidades, obstáculos, políticas públicas**. Disponível em: <[http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S0103-40142004000200002](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0103-40142004000200002)>. Acesso em 09 jan. 2019.

SEN, Amartya. **Desenvolvimento como liberdade**. São Paulo: Companhia das Letras, 2000.

SILVA, Suzana Tavares da. **Direito Fiscal: teoria geral**. 2. ed. Coimbra: Imprensa da Universidade de Coimbra, 2015.

SOUZA, Jorge Luiz de. **O que é? IDH**. Disponível em: <<https://www.ipea.gov.br/desafios/>>. Acesso em: 17 jul. 2020.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

TUNDISI, José Galizia. Bases ecológicas para o desenvolvimento sustentado. In: Castellano, Elisabete G. (Ed.) **Desenvolvimento sustentado: problemas e estratégias**. São Paulo: [s.n.], 1997.

Recebido em: 15/04/2020

Aprovado em: 08/12/2020

