

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PÓS-GRADUAÇÃO “*LATU SENSU*” – ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO
TRIBUTÁRIO

PRINCÍPIOS DA TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL

DANIEL OTÁVIO RUAS AMADO

SÃO PAULO
2013

DANIEL OTÁVIO RUAS AMADO

PRINCÍPIOS DA TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL

Monografia apresentada à Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para aprovação no Curso de Pós-Graduação “*Lato Sensu*” – Especialização em Direito Tributário.

Orientadora: Profa. Dra. Ana Carolina Conte de Carvalho Dias

São Paulo
2013

Dedico este trabalho aos meus pais, pela compreensão, carinho e estímulo, em todos os momentos da minha vida. E ao meu irmão pela amizade sempre viva.

Dedico também à Laura, pelo seu amor, companheirismo, apoio e paciência.

RESUMO

O objetivo deste trabalho é explicitar o conceito dos tributos ambientais, enfatizando seus objetivos e tendo por finalidade explicá-los sob diferentes aspectos, demonstrando seus princípios calcados nos Princípios de Direito Tributário e Direito Ambiental e ainda explicar sucintamente os principais tributos ambientais. Os instrumentos tributários aparecem como forma eficaz de se viabilizar e minimizar os conflitos entre crescimento econômico e proteção ambiental, promovendo desta maneira um equilíbrio econômico-ambiental, chegando ao mundo contemporâneo como um dos pilares do desenvolvimento sustentável.

Palavras-chave: Direito – Princípios – Tributo – Tributação Ambiental – Meio Ambiente.

ABSTRACT

The objective of this study is to explain the concept of environmental taxes, emphasizing their goals and being intended to explain them in different ways, demonstrating its principles based on the principles of Environmental Law and Tax Law and also explain briefly the major environmental taxes. The tax instruments appear as an effective way to facilitate and minimize conflict between economic growth and environmental protection, thus promoting an economic-environmental, reaching the world as one of the pillars of sustainable development.

Key words: Law – Principles – Taxes – Environmental Taxes – Environmental.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	1
CAPÍTULO 1 – ORDENAMENTO JURÍDICO	3
1.1 Norma Jurídica	4
1.2 Positivismo	8
1.3 Princípios Gerais de Direito	10
1.4 Princípios Constitucionais	12
CAPÍTULO 2 – A TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL	14
2.1 Do conceito e da finalidade da Tributação Ambiental	14
2.2 Mecanismos de estímulo e desestímulo de comportamento Tributário - Ambiental.	18
CAPÍTULO 3 – PRINCÍPIOS QUE REGEM A TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL	22
a. PRINCÍPIOS DO DIREITO TRIBUTÁRIO	22
3.1.1 Princípio da Legalidade	23
3.1.2 Princípio da Tipicidade	25
3.1.3 Princípio Igualdade	27
3.1.4 Princípio da Capacidade Contributiva	29
3.1.5 Princípio da Progressividade	31
3.1.6 Princípio da Seletividade	33
3.2 PRINCÍPIOS DE DIREITO AMBIENTAL	36
3.2.1 Princípio do Poluidor-Pagador	37
3.2.2 Princípio da Precaução	40
3.2.3 Princípio da Prevenção	42
3.2.4 Princípio da Cooperação	44
CAPÍTULO 4 – DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL E AS DIRETRIZES AMBIENTAIS	46
4.1 Impostos	47
4.2 Taxas	49
4.3 Contribuições de Melhoria	51
4.4 Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE	52

4.5	Empréstimo Compulsório	54
4.6	O Direito Tributário como mecanismo de proteção ambiental.....	56
4.7	Apontamentos sobre a Tributação Ambiental no Brasil	58
CONCLUSÃO.....		65
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS		67

INTRODUÇÃO

A sociedade hodierna está caracterizada pelo capitalismo como a industrialização e a alta tecnologia, que nos proporciona uma gama de produtos, bens e serviços que são infundáveis do ponto de vista da procura, mas não da oferta, e infelizmente também se caracteriza por uma degradação ambiental e implicações nos ecossistemas nunca antes visto, que chega a ameaçar não só a biodiversidade (plantas e animais), mas também o homem e o próprio planeta que o abriga.

É cediço dizer que os problemas ambientais estão cada vez mais intensos. Neste sentido, coloca-se a questão ambiental como tema primordial a ser considerado pelos Estados, mercado e sociedade, levando-se em consideração principalmente que tais problemas têm estreita ligação com a atividade econômica, à medida que esta explora os recursos naturais através de uma cadeia produtiva para atender à demanda.

O Estado hoje caracterizado como um “*Estado Fiscal Social*”, possui um importante papel de intervenção na ordem social e econômica. Em relação à primeira, atua no sentido de poder proporcionar, através de políticas públicas, maior equidade, bem estar e justiça social. Já em relação à segunda, seu um papel intervencionista é ainda de maior relevância, uma vez que deve interferir nas relações de mercado, norteadando e disciplinando o atual modelo de desenvolvimento.

O Direito Tributário, embora ao longo da história tenha passado por diversos conceitos e diferentes contextos de legitimação apresentam-se hoje não só como principal patrocinador da máquina estatal, proporcionado pela típica tributação fiscal, mas, principalmente, como um dos mais importantes e eficazes instrumentos para a intervenção do Estado no mercado.

Considerando-se a problemática ambiental a qual estamos enfrentando, um dos temas de ponta em pesquisa no campo do Direito Tributário é como este pode servir de instrumento para o Estado na tentativa de minimização das condutas lesivas ao meio ambiente e na busca pelo desenvolvimento sustentável.

Neste contexto, procura-se abordar as tendências do Direito Tributário e como este pode servir de instrumento para proteção ao meio ambiente, enfatizando a experiência, tendência e perspectiva da adoção de instrumentos tributários ambientalmente orientados no Brasil.

Demonstra-se que o direito tributário deve desempenhar papel relevante em nossa sociedade, através da integração das normas tributárias às novas exigências ambientais, com a criação de tributos ambientais, incentivos fiscais, deduções, enfim, utilizando vários instrumentos jurídicos que fomentem o desenvolvimento sustentável.

Diante disto, a questão do desenvolvimento sustentável, que garanta efetivamente a proteção do meio ambiente, deve ser trabalhada conjuntamente à questão econômica. É neste sentido que se prega um redimensionamento da prática econômica, inserindo dentro de uma política social. A liberdade da iniciativa privada é colocada ao lado da liberdade de dispor de um ambiente ecologicamente equilibrado.

Pretende-se discorrer sobre o conceito dos tributos ambientais, enfatizando seus objetivos e tendo por finalidade explicá-los sob a ótica dos Princípios do Direito Ambiental e Tributário, demonstrando suas conseqüências para os agentes econômicos e explicando os principais tributos ambientais. Demonstrar ainda que os tributos ambientais chegam na contemporaneidade como um dos pilares do conhecido desenvolvimento sustentável.

Para tanto, têm-se como objetivos específicos analisar os elementos essenciais da tributação ambiental que estão estruturados neste trabalho.

O primeiro elemento deste trabalho está relacionado com os princípios que amparam o Direito Tributário Ambiental e em maior foco nos Princípios de Direito Tributários, específicos e interligados entre si, devido à relevância de seu objeto de proteção do meio ambiente.

O segundo elemento que compõe a estrutura do trabalho funda-se na análise dos tributos como instrumentos fundamentais da tutela tributária-ambiental. Nesse elemento considerará a possibilidade de instituir imposto de caráter ambiental em nosso país, além de vislumbrar nas taxas, nas contribuições de melhoria e na Cide, no empréstimo compulsório e nos incentivos fiscais a possibilidade de suas utilizações ampararem o meio ambiente ecologicamente equilibrado.

Assim as políticas de preservação do meio ambiente, devem conter providências não só de caráter repressivo, mas, sobretudo, preventivo, o que, por sua vez, só é possível através de efetivo trabalho de conscientização dos diversos estamentos sociais da extrema importância de que o assunto é merecedor.

CAPÍTULO – 1

ORDENAMENTO JURÍDICO

A necessidade de descrever o tema tem-se a difícil tarefa de adequar as palavras a sua exatidão, para tanto se colhe subsídios nas lições de Maria Helena Diniz¹ para analisar o conceito de ordenamento jurídico: *“Conjunto de normas estabelecidas pelo poder político competente que se impõe e regula a vida social de um dado povo em determinada época. Com essas normas será possível obter o equilíbrio social, impedindo a desordem, os ilícitos e os crimes, procurando proteger a saúde e a moral pública, resguardando os direitos e a liberdade das pessoas. Pode-se dizer, seguindo a esteira de Miguel Reale, que o direito é uma ordenação heterônoma das relações sociais, baseada numa integração normativa de fatos e valores. Trata-se do ordenamento jurídico”*

Neste contexto, o ordenamento jurídico emerge como ente regulador da vida social de um *determinado* povo, em uma determinada época e por meio das normas pertencentes a este ordenamento no qual se possibilita ocasionar o equilíbrio social.

Explicita o ilustre MIGUEL REALE, em palavras extraídas acima que *“o direito aparece como uma ordenação heterônoma das relações sociais”*, cuja base encontra-se em uma integração normativa de fatos, valores e princípios e costumes.

Em análise do ordenamento jurídico, dispõe NORBERTO BOBBIO² que: *“ordenamento se torna jurídico quando se vêm formando regras pelo uso da força (passa-se da fase do uso indiscriminado à do uso limitado e controlado da força); mas não é igualmente lícito dizer, em consequência disso, que um ordenamento jurídico é um conjunto de regras para o exercício da força”*.

Isso significa que:

“As regras para o exercício da força são, num ordenamento jurídico, aquela parte das regras que serve para organizar a sanção e, portanto para tornar mais eficazes as normas de conduta e o próprio ordenamento em sua totalidade. O objetivo de todo legislador não é organizar a força, mas organizar a sociedade mediante a força.” (grifo meu)

Dessa forma, a grosso modo o ordenamento jurídico pode-se conceber como uma disposição hierárquica das normas jurídicas dentro de um sistema normativo. E neste sistema

¹Dicionário Jurídico. São Paulo.4 Vol. 1998 – p. 694.

²Teoria do Ordenamento Jurídico. 1997 – p. 69-70.

normativo cada dispositivo normativo possui uma norma da qual deriva e se subordina hierarquicamente.

Assim, posiciona-se o eixo central do ordenamento jurídico quando este tem por alicerce as diretrizes pautadas nos princípios com maior segurança para relações interpessoais promovendo o equilíbrio social.

O Ordenamento Jurídico não se apresenta como apenas uma reunião de leis, um conjunto de leis, mas sim um corpo ordenado, harmônico e coerente de normas jurídicas, que tem por finalidade disciplinar os conflitos humanos.

1.1 – NORMA JURÍDICA

Apresenta-se como ponto de partida essencial que as normas jurídicas derivam das relações entre a Norma Fundamental, a Norma Geral e a Norma Individual, em todos os seus aspectos de vinculação (Constituição Federal, Leis – Ordinárias e Complementares, Normas Infra-Legais, etc.), para a perfeita análise e compreensão do sistema jurídico.

O estudo das Normas Jurídicas, considerando os seus aspectos relacionados ao Sistema Jurídico, mostra-se como relevante para a perfeita compreensão da matéria ora proposta.

Para compreender o sistema jurídico, inicialmente deve-se aprofundar o estudo sobre o fundamento de validade das normas jurídicas, que em simples palavras quer dizer que a validade da norma é a sua adequação ao ordenamento jurídico em que se insere.

Para tanto, recorda-se nas brilhantes palavras de HANS Kelsen³, acerca da validade da norma: *“o fundamento de validade de uma norma apenas pode ser a validade de outra norma. Uma norma que representa o fundamento de validade de uma outra norma é figurativamente designada como norma superior, por confronto com uma norma que é, em relação a ela, a norma inferior”*.

Segundo esta teoria, uma norma jurídica possui fundamento de validade em outra norma jurídica. Entretanto, há normas jurídicas que são postas no sistema jurídico (por pessoas eleitas com capacidade e competência para editar normas válidas) e a há uma norma jurídica que é pressuposta (como é o caso da Norma Fundamental).

³ Obra citada – p. 215.

Nas palavras de Kelsen⁴ “*apenas uma autoridade competente pode estabelecer normas válidas; e tal competência somente se pode apoiar sobre uma norma que confira poder para fixar normas*”, o que, neste trabalho, denominamos de norma-superior. Ou seja, a autoridade competente para estabelecer normas jurídicas válidas deve (dever-ser) se apoiar em outra norma, de hierarquia superior, que assim o defina e determina esta capacidade.

No que concerne à Norma Fundamental, seu fundamento de validade não pode ser outra norma posta no sistema, uma vez ser esta pressuposta. Sua relação de pertinencialidade em face do sistema jurídico é algo pressuposto, sob pena de o sistema jurídico se tornar algo sem um fundamento uno, cuja relação norma-superior e norma-inferior torne-se algo interminável. A Norma Fundamental deve ser tomada enquanto base que sustenta todas as normas relacionadas ao sistema jurídico de uma sociedade. Recordando, novamente, as palavras de Kelsen⁵:

“A norma que representa o fundamento de validade de outra norma é, em face desta, uma norma superior. Mas a indagação do fundamento de validade de uma norma não pode, tal como a investigação da causa de um determinado efeito, perder-se no interminável. Tem de terminar numa norma que se pressupõe como a última e a mais elevada. Como norma mais elevada, ela tem de ser pressuposta, visto que não pode ser posta por uma autoridade, cuja competência teria de se fundar numa norma ainda mais elevada. A sua validade já não pode ser derivada de uma norma mais elevada, o fundamento de sua validade já não pode ser posto em questão. Tal norma, pressuposta como a mais elevada, será aqui designada como norma fundamental (Grundnorm)”.

Assim, a Norma Fundamental é a norma-superior, que determina e define a forma como as demais normas jurídicas (normas-inferiores) devem ser criadas, alteradas ou extintas, para que estas, segundo as disposições contidas na Norma Fundamental, possam pertencer ao sistema jurídico (relação de pertinencialidade).

O conteúdo desta Norma Fundamental, pressuposta no sistema jurídico conquanto norma-superior, não pode, ainda, ser questionado de acordo com valores da sociedade, alheios ao Direito Positivo, quais sejam: justo e injusto, correto ou incorreto, etc. Isto porque, para

⁴ Obra citada – p. 216/217.

⁵ Obra citada – p. 217.

que um sistema jurídico possa ser eficaz, os valores transcendentais ao Direito Positivo devem permanecer apenas em cada indivíduo desta sociedade.

Recordando, mais uma vez, as palavras de Kelsen⁶: *“aqui permanece fora de questão qual seja o conteúdo que tem esta Constituição e a ordem jurídica estadual erigida com base nela, se esta ordem é justa ou injusta; e também não importa a questão de saber se esta ordem jurídica efetivamente garante uma relativa situação de paz dentro da comunidade por ela constituída. Na pressuposição da norma fundamental não é afirmado qualquer valor transcendente ao Direito Positivo”*.

Ao analisar o instituto da validade das normas jurídicas, o Prof. TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JR.⁷ aponta que:

“Para a dogmática jurídica, para reconhecermos a validade de uma norma, precisamos em princípio e de início, que a norma esteja integrada no ordenamento. Exige-se, pois, que seja cumprido o processo de formação ou produção normativa, em conformidade com os requisitos do próprio ordenamento. Cumprido esse processo, temos uma norma válida.

(...)

Num ordenamento dado, os critérios de validade são diferentes, conforme o tipo de norma (norma legal, decreto, portaria, resolução, sentença etc.). De modo geral, cumprido, conforme o caso, o processo prescrito para sua produção, a norma integra-se no ordenamento e se diz válida. Esses processos são, por sua vez, regulados por normas, que disciplinam a competência do editor (só o Congresso produz normas legais federais e só o Presidente sanciona, só o presidente produz decretos federais etc.), a matéria de competência (por exemplo, a tipificação de um crime e a pena correspondente só pode ser objeto de norma legal – a chamada reserva legal), o momento em que pode ocorrer a edição (a Constituição não pode ser emendada durante o estado de sítio – Constituição Federal, art. 60, parágrafo 1º). A observância das normas de competência, de determinação do

⁶ Obra citada – p. 225.

⁷ Introdução ao Estudo do Direito: Técnica, Decisão, Dominação. 2001 – p. 193/194.

momento, constitui a chamada validade formal. A observância da matéria, validade material”.

Temos assim, validade, enquanto o vínculo que se estabelece entre a proposição normativa e o sistema do direito posto. É, desse modo, a relação de pertinencialidade de uma norma com o sistema jurídico.

Sobre este conceito, Kelsen⁸ assevera que “*se se pergunta pelo fundamento de validade de uma norma pertencente a uma determinada ordem jurídica, a resposta apenas pode consistir na recondução à norma fundamental desta ordem jurídica, quer dizer: na afirmação de que esta norma foi produzida de acordo com a norma fundamental*”. Portanto, ser norma jurídica é pertencer ao sistema jurídico, ou seja, ser produzida por órgão credenciado (pessoa competente) eleito pelo sistema e na conformidade com o procedimento também previsto pelo ordenamento jurídico.

De acordo com as afirmações acima, podemos definir o sistema jurídico enquanto:

- (i) Norma Fundamental (norma-superior, pressuposta, que serve de fundamento de validade para todas as demais normas jurídicas pertencentes ao sistema jurídico);
- (ii) Normas Gerais (norma-inferior, posta no sistema de acordo com as disposições contidas na norma que lhe serve como fundamento de validade, qual seja, a Norma Fundamental); e
- (iii) Norma Individual (norma-inferior, produzida de acordo com as disposições contidas na norma que lhe serve como fundamento de validade, qual seja, a Norma Geral).

Com efeito, o sistema jurídico, ao pressupor uma unicidade lógica contida da Norma Fundamental, não pode aceitar a circunstância de haver normas jurídicas postas no sistema (Normas Gerais) em contradição, por se tratarem de normas cuja pressuposição é a inexistência de conflito entre estas ou entre estas e a Norma Fundamental. A desarmonia é algo que afasta a validade de uma norma em relação à outra norma, de idêntica hierarquia ou de hierarquia superior.

NORBERTO BOBBIO⁹, ao analisar esta questão, mesmo apontando haver um ponto em que a teoria kelseniana não encontra fundamento consistente¹⁰, assevera que “*o princípio, sustentado pelo positivismo jurídico, da coerência do ordenamento jurídico, consiste em*

⁸ Obra citada – p. 220.

⁹ O Positivismo Jurídico: Lições de Filosofia do Direito - p. 203.

¹⁰ A suposta inconsistência reside na questão da pressuposição da Norma Fundamental, algo que não dá sustentação aos argumentos da teoria kelseniana, haja vista que este entende que uma norma deve sempre ter fundamento em outra norma – no caso, a Norma Fundamental não possui este fundamento. Assim, *Bobbio* propõe que a norma última identifique-se com um ato de poder (a norma fundamental seria aquela posta – e não pressuposta – por poder fundante da ordem jurídica e sua característica seria a efetividade).

negar que nele possa haver antinomias, isto é, normas incompatíveis entre si. Tal princípio é garantido por uma norma, implícita em todo ordenamento, segundo a qual duas normas incompatíveis (ou antinômicas) não podem ser ambas válidas, mas somente uma delas pode (mas não necessariamente deve) fazer parte do referido ordenamento; ou, dito de outra forma, a compatibilidade de uma norma com seu ordenamento (isto é, com todas as outras normas) é condição necessária para a sua validade”.

A norma jurídica serve como fundamento para a validade da nossa Constituição Federal (Norma Fundamental ou norma-superior), devendo as Normas Gerais (normas-inferiores) disciplinarem as regras a fim de evitar o conflito diante das disposições contidas na Norma Fundamental, sob pena de resultar na sua invalidade.

Neste sentido, afirma Kelsen¹¹ que “*a ordem jurídica não é um sistema de normas jurídicas ordenadas no mesmo plano, situadas umas ao lado das outras, mas é uma construção escalonada de diferentes camadas ou níveis de normas jurídicas*”. E conclui que “*entre uma norma de escalão superior e uma norma de escalão inferior, quer dizer, entre uma norma que determina a criação de uma outra e essa outra, não pode existir qualquer conflito, pois a norma do escalão inferior tem seu fundamento de validade na norma superior. Se uma norma do escalão inferior é considerada como válida, tem de se considerar como estando em harmonia com uma norma do escalão superior*”.

1.2 POSITIVISMO JURÍDICO

Em análise superficial do tema acima em destaque, tem-se que a idéia de positivismo se liga, à noção de segurança jurídica. É preciso ordem e esta ordem é encontrada quando se sistematiza a realidade. Assim o pensamento positivista se apresenta como sendo o estágio mais avançado de formatação social. O positivismo se apresenta na forma de física social. Uma possibilidade de estudar a sociedade que permitiria se estabelecer bases racionais e científicas para uma reforma intelectual e moral na comunidade.

Sob a ótica de MARIA CÉLIA SIMON tem-se que: “*Um momento em que o modelo social veste as roupas da ciência natural e o espírito científico (positivista) é o que se atém à observação dos fatos e se limita a raciocinar sobre eles, procurando relações invariáveis, quer dizer, suas leis.*”¹²

¹¹ Obra citada – p. 232 e 247.

¹² O Positivismo de Comte. 1991, p. 122.

O Positivismo Jurídico decorre da expressão Direito Positivo, que em sua origem foi usada para se contrapor a Direito Natural. Esta noção de distinção e contraposição remonta o pensamento grego-latino, mas o uso corrente da locução só acontece a partir da Idade Média¹³.

O Direito Positivo prescreve ações (positivas ou negativas) dentro de um ordenamento. Neste ponto, o que antes poderia ser indiferente (fazer ou não-fazer) se reveste do caráter obrigatório diante da vigência da lei. Não mais há a indiferença de antes, em que era facultado a consagração do modelo “a” ou “b”¹⁴.

A noção de Direito Positivo e Natural também é encontrada na Roma Antiga. Apresentado pelo “*jus civile*”, tinha-se o direito positivo. Diz-se isto porque este tinha a validade territorialmente delimitada por pessoas que o conheciam e reconheciam.

Hodiernamente o Positivismo Jurídico se apresenta como modelo de organização do direito que consubstancia as aspirações da sociedade e sofre notória influência do Positivismo Filosófico. Isto porque este tem a aspiração de colocar o direito como via de satisfazer as necessidades normativas advindas das relações sociais.

Logo, estrutura-se para apresentar um conjunto de normas positivas que integram o direito de maneira a não deixar qualquer lacuna, do que se diz que corpo normativo do Direito Positivo seria completo.

Esta é a tarefa a que os positivistas se propõem: apresentar um direito orgânico e completo, no qual todas as situações passíveis de ocorrer na esfera social tenham uma resposta do sistema. Tal encampamento como princípio traria a pretendida segurança jurídica, uma vez que demandaria do aplicador da lei apenas o trabalho de subsunção. Sendo assim, pode-se dizer na origem do positivismo não há lugar para um direito valorativo e principiológico. Há, apenas, e tão-somente, uma disciplina normativo-analítica.

O modelo positivista pretende integrar o mundo fático com a realidade de legislar. Esta realidade se faz possível em razão da criação da tese do chamado ordenamento jurídico (a teoria do Ordenamento Jurídico está estruturada em três pilares que a caracterizam: unidade, coerência e completude), a partir da qual se embasa, de fato, o Positivismo Jurídico.

¹³ Atribui-se ao Mestre Abelardo, filósofo medieval do século XI, o uso escrito pela primeira vez da expressão Direito Positivo. Bobbio, Norberto. O Positivismo Jurídico: Lições de Filosofia do Direito. 1995 – p. 19.

¹⁴ Bobbio, Norberto. Obra citada – p. 16 e 17.

O Positivismo Jurídico afirma o primado da Lei em detrimento da Justiça. Tal colocação (absurda para nós) é afirmada recordando as brilhantes palavras de Kelsen onde este explicita que: *“o problema da Justiça está fora de uma teoria do Direito. Sua teoria se limita a analisar o Direito Positivo como sendo uma realidade jurídica”*¹⁵.

1.3 - PRINCÍPIOS GERAIS DE DIREITO

A palavra princípio, em sua raiz latina última, significa *“aquilo que se toma primeiro”* (*primum capere*), designando início, começo, ponto-de-partida. Princípios de uma ciência, segundo o ilustre PROF. JOSÉ CRETILLA JÚNIOR¹⁶: *“são as proposições básicas, fundamentais, típicas que condicionam todas as estruturas subsequentes. Princípios, neste sentido, são os alicerces da ciência”*.

Os princípios de direito, vistos como ponto de partida, ganham importância no contexto da elaboração, da interpretação e da aplicação do direito.

No processo de elaboração, os princípios gerais de direito oferecem suporte de direcionamento na formulação das normas jurídicas.

Em sua interpretação, os princípios atuam como diretrizes que balizam o saber e o captar da norma escrita. Em sua aplicação, os princípios integram o fenômeno do preenchimento das lacunas, quando houver ausência expressa de norma ao caso concreto ou qualquer outra lacuna.

Os princípios fazem parte do ordenamento jurídico. São por causa deles que a ordem jurídica é um sistema que possui um encadeamento lógico, harmonioso e racional.

Não se tratam os princípios de meros enunciados científicos, mas de verdadeiras normas jurídicas, sendo, pois, aplicáveis na solução de problemas jurídicos da vida real, explica CARLOS ARI SUNDFELD¹⁷:

“O princípio jurídico é a norma de hierarquia superior à das regras, pois determina o sentido e o alcance destas, que não podem contrariá-lo, sob pena de pôr em risco a globalidade do ordenamento jurídico. Deve haver coerência entre os princípios e as regras, no

¹⁵ Teoria Pura do Direito. 2003, p.1.

¹⁶ Revista de Informação Legislativa, v. 97:7.

¹⁷ Fundamentos de Direito Público - 2003.p. 145.

sentido que vai daqueles para estas. (...) Por isso, conhecer os princípios do Direito é condição essencial para aplicá-lo corretamente. Aquele que só conhece as regras ignora a parcela mais importante do Direito – justamente a que faz delas um todo coerente lógico e ordenado..."

Ao analisar o tema em discurso, CARLOS MAXIMILIANO¹⁸ em sua clássica obra *Hermenêutica e aplicação do direito* o autor explicita que:

"Todo conjunto harmônico de regras positivas é apenas o resumo, a síntese, o substratum de um complexo de altos ditames, o índice materializado de um sistema orgânico, a concretização de uma doutrina, série de postulados que enfeixam princípios superiores. Constituem estes as diretivas idéias do hermeneuta, os pressupostos científicos da ordem jurídica."

De acordo com os ensinamentos de GERALDO ATALIBA¹⁹ tem-se que:

"Os princípios são as linhas mestras, os grandes nortes, as diretrizes magnas do sistema jurídico. Apontam os rumos a serem seguidos por toda a sociedade e obrigatoriamente perseguidos pelos órgãos do governo (poderes constituídos)."

E ainda:

"Eles expressam a substância última do querer popular, seus objetivos e desígnios, as linhas mestras da legislação, da administração e da jurisdição. Por estas não podem ser contrariados; têm que ser prestigiados até as últimas consequências."

Os princípios gerais de direito, são normas jurídicas de valor genérico que orientam à compreensão do sistema jurídico, em sua aplicação e integração. Eles se diferem das demais regras do ordenamento jurídico, pois quando são aplicáveis, não necessariamente tem-se uma decisão, mas apontam para uma decisão, ou afirmam uma razão que pode ser afastada.

¹⁸ *Hermenêutica e aplicação do direito* - 1995. p. 83.

¹⁹ *República e Constituição*. 1998 - p. 34.

1.4 - PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

Nas palavras introdutórias, linha acima fora apontado que as normas jurídicas gerais possuem como fundamento de validade a Norma Fundamental. Trazendo este conceito para o Direito Positivo Brasileiro, temos que a Norma Fundamental é a Constituição Federal de 1988 e, assim, as Normas Gerais são todas aquelas de hierarquia inferior a esta, produzidas de acordo com as disposições contidas na norma-superior.

Os operadores do direito no Brasil, como forma de dar nomenclatura às regras que possuem caráter de orientação às normas-inferiores e, de acordo com sua natureza de impossibilidade de modificação (exceto no caso de se promulgar uma nova Constituição Federal), entenderam por bem definir tais regras como “*Princípios Constitucionais*”.

Os chamados “*Princípios Constitucionais*” são normas (ou, como alguns Doutrinadores denominam, sobre-normas) que possuem característica de estabelecer as pilastras do Ordenamento Jurídico. Ou seja, estes princípios constitucionais determinam as linhas-mestras, carregadas pelos valores intrínsecos de uma determinada sociedade, definindo os critérios primários com o qual as demais normas devem total e irrestrita obediência.

Definindo um conceito que entendemos oportuno, o mestre ROQUE ANTONIO CARRAZZA²⁰ define que “*princípio jurídico é um enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam*”.

A natureza dos princípios constitucionais, ao definir a direção que deve ser seguida pelos demais setores normativos, acaba por conferir a unicidade ao sistema jurídico, uma vez que tais normas – por possuir *status* de sobre-norma – definem e qualificam o sistema jurídico como um todo unitário, dotado de força qualificadora da unicidade normativa.

PAULO DE BARROS CARVALHO²¹, com sua singular maestria, define que “*os princípios aparecem como linhas diretivas que iluminam a compreensão de setores normativos, imprimindo-lhes caráter de unidade relativa e servindo de fator de agregação num dado feixe de normas. Exercem eles uma reação centrípeta, atraindo em torno de si*

²⁰ Curso de Direito Constitucional Tributário – 2007. p. 39.

²¹ Curso de Direito Tributário – 2004. p. 147.

regras jurídicas que caem sob seu raio de influência e manifestam a força de sua presença. Algumas vezes constam de preceito expresso, logrando o legislador constitucional enunciá-los com clareza e determinação. Noutras, porém, ficam subjacentes à dicção do produto legislado, suscitando um esforço de feitiço indutivo para percebê-los e isolá-los. São os princípios implícitos. Entre eles e os expressos não se pode falar em supremacia, a não ser pelo conteúdo intrínseco que representam para a ideologia do intérprete, momento em que surge a oportunidade de cogitar-se de princípios e de sobre-princípios”.

Dos conceitos supra descritos, podemos destacar a procura dos Doutrinadores em definir os princípios constitucionais enquanto norma dotada de um poder absoluto e irrestrito (com as devidas ressalvas quanto à promulgação de um novo texto constitucional), capaz de fazer valer as diretrizes explícitas ou implícitas da Norma Fundamental.

As normas constitucionais são dotadas de diferentes graus de eficácia. A sua existência e aplicação obedecem a uma hierarquia no sistema constitucional. Esta estrutura da Constituição se apóia justamente nos seus princípios fundamentais, e nenhuma norma está autorizada a violar o alicerce desse edifício jurídico, sob pena deste desmoronar. E mesmo os diversos princípios guardam uma relação entre si, onde os princípios maiores ditam as diretrizes para os menores, harmonizando todo o sistema jurídico-constitucional.

Nesta esteira de entendimento, oportuno mencionar o mestre GERALDO ATALIBA²²: *“mesmo no nível constitucional, há uma ordem que faz com que as regras tenham sua interpretação e eficácia condicionada pelos princípios. Estes se harmonizam, em função da hierarquia entre eles estabelecida, de modo a assegurar plena coerência interna ao sistema.”*

Neste contexto, os princípios constitucionais têm como sua única função: definir e balizar as demais normas, de hierarquia inferior, sejam elas constitucionais²³ ou infra-constitucionais.

²² República e Constituição – 1985. p. 6.

²³ Os princípios constitucionais, por sua natureza, foram definidos pela Constituição Federal como incapazes de serem alterados por Emendas Constitucionais (artigo 60, § 4º, CF). Assim, são normas que somente podem ser alteradas caso haja uma nova assembléia constituinte, promulgando-se uma nova Constituição.

CAPÍTULO – 2

A TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL

2.1 – DO CONCEITO E DA FINALIDADE DA TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL

A idéia do *tributo ambiental*, *tributo ecológico*, ou *tributo verde* como assevera SIMONE MARTINS SEBASTIÃO²⁴ “surgiu em 1920, a partir da proposta de ARTHOUR PIGOU²⁵, que em sua teoria defende que as falhas do mercado podem ser corrigidas pela via tributária, em caso de efeitos sociais negativos, e através de subvenções ou incentivos, em face de efeitos sociais positivos. A proposta vinha sendo timidamente acolhida desde então²⁶; tomando foco sob a ótica internacional após a Conferência das Nações Unidas de 1992 (ECO/92), uma vez que constou de suas declarações”.

Por sua vez, na Conferência da Organização das Nações Unidas – ECO/92 – em sua declaração final apontou que para a eficiência de um tributo ambiental se faz necessária a observância de alguns critérios como:

- a) eficiência ambiental;
- b) eficiência econômica (baixo custo),
- c) ser administrativamente barato e simples e;
- d) não provocar ou provocar pequenos efeitos na competitividade internacional.

Na interpretação doutrinária de ROBERTO FERRAZ, sinteticamente, os tributos ecológicos, também chamados de “*green taxes*” ou “*ecotaxes*”, “(...) *são aqueles que influenciam na decisão econômica de modo a tornar mais interessante a opção ecologicamente mais adequada*” reorientando, portanto, tanto da atividade empresarial, quanto as decisões individuais²⁷.

Em face da objetividade do tema, a explicação de JOSÉ MARCOS DOMINGUES DE OLIVEIRA, no sentido de que, tecnicamente, tributos ambientais, são aqueles instituídos de uma “*motivação ambiental*”. E no que concerne ao seu real sentido, enfatiza que, em termos

²⁴ Tributo Ambiental. Extrafiscalidade e função promocional do direito. 2008 – p. 248.

²⁵ Arthur Cecil Pigou (1877-1959) foi catedrático de Economia Política na Universidade de Cambridge, trouxe de certa forma uma solução tributária para os problemas ambientais no qual dando origem teoricamente a chamada “*taxa pigouviana*” que seria o dano ambiental no ótimo econômico da poluição.

²⁶ Conforme salienta PEDRO HERRERA MOLINA, a questão passou a ser discutida sobretudo pelos economistas sendo que apenas em 1975 com trabalho de autoria de A. AMATUCCI, inaugurou-se a produção literária por parte dos juristas (*Derecho Tributário Ambiental*..., p.1.)

²⁷ Tributação e meio ambiente: O **Green Tax** no Brasil. Revista de Direito Ambiental. 2004. Vol. 8, p. 167-172.

científicos, a expressão *tributos ambientais* possui dois sentidos: *sentido amplo* e *sentido estrito*. Em *sentido amplo*, *tributo ambiental* é um tributo tradicional ou ordinário adaptado de molde a servir esforços de proteção ambiental. Em *sentido estrito* significa um tributo novo cobrado em razão do uso do Meio Ambiente pelos agentes econômicos²⁸.

A importância dos tributos “ambientalmente orientados” há muito deixou de ser relevante somente para as discussões acadêmicas, atingindo, de maneira geral, toda a sociedade, em razão de seu caráter econômico e da própria distribuição das informações quanto à necessidade de proteção do meio ambiente verso a necessidade de crescimento econômico.

Quando se trata de induzir ou desmotivar o consumo de determinado produto está se aplicando o tributo em seu caráter extrafiscal. JOSÉ MARCOS DOMINGUES DE OLIVEIRA, ao discorrer sobre a extrafiscalidade, preleciona o quanto segue:

“Já a denominada tributação extrafiscal é aquela orientada para fins outros que não a captação de dinheiro para o Erário, tais como a redistribuição da renda e da terra, a defesa da indústria nacional, a orientação dos investimentos para setores produtivos ou mais adequados ao interesse público, a promoção do desenvolvimento regional ou setorial etc. A extrafiscalidade permite ao contribuinte alternativa de escolha de gravame mais ameno.

Sem dúvida, entre os meios de prevenção e combate à poluição, o tributo surge como instrumento eficiente tanto para proporcionar ao Estado recursos para agir (tributação fiscal), como fundamentalmente para estimular condutas não-poluidoras e desestimular as poluidoras (tributação extrafiscal).”

Desta forma, pode-se dizer que a extrafiscalidade é a utilização de meios tributários visando finalidades não arrecadatórias, com escopo de incentivar ou inibir comportamentos, podendo ser implementada mediante a gradação de tributos, a concessão de isenções e outras deduções de despesa daquilo que foi gasto pelo contribuinte visando à proteção do meio ambiente e conseqüentemente em prol da sociedade.

Existem divergências doutrinárias no que se refere ao conceito e a finalidade da tributação ambiental. Primeiramente para uma parcela da doutrina será a hipótese de incidência tributária que definirá o caráter ambiental, já outra parcela da doutrina entende que

²⁸ Proteção Ambiental e Sistema Tributário. 2002, p. 115.

será a finalidade do tributo que determinará a sua natureza ambiental e, por fim há aqueles que concebem que o *tributo ambiental* tem-se apenas sua definição terminológica.

Para TÚLIO ROSEMBUJ²⁹ a configuração do tributo ambiental ocorre em razão de elementos essenciais que o integram e, em particular, o seu fato gerador está relacionado coma proteção do meio ambiente.

Já DOMINGO CARBAJO VASCO³⁰ compreende de modo diverso, pois segundo ele o que determina ser um tributo ambiental é sua finalidade e não o seu fato gerador, sustentando ainda que nem todo tributo designado como ambiental poderá ser qualificado como tal.

No entendimento de PEDRO HERRERA MOLINA³¹, deve-se distinguir entre tributo ambiental em sentido estrito e elementos tributários ambientais (benefícios fiscais, modulação dos elementos quantitativos e aspectos contábeis) que se introduzem em outros tributos.

JORGE JIMÉNEZ HERNÁNDEZ³² concebe que o pressuposto de fato de um tributo ambiental não deve ser necessariamente, a degradação do meio ambiente para ser qualificado tecnicamente como tributo ecológico, pois alguns impostos sobre o consumo de maneira indireta podem proteger o meio ambiente.

Logo, diante das diversas posturas doutrinárias extrai-se que não será a finalidade ou a designação de tributo ambiental que identificará a sua natureza ambiental, mas a destinação de sua receita para a proteção ambiental ou a estruturação de seus elementos que contribuirá de alguma forma para a proteção ambiental ou a estruturação de seus elementos que contribuirá de alguma forma com a tutela ambiental como por exemplo alíquotas seletivas em razão da natureza ambiental.

Portanto, não se aceita tão só a finalidade de proteção ambiental de determinado tributo para identificar seu caráter ambiental, pois muitas vezes se criam tributos para certos fins, porém eles não são efetivamente perseguidos. Neste caso, apenas possuiria apenas a estética ambiental para uma melhor aceitação social, mas em sua essência buscaria proteger interesses diversos, como o aumento da arrecadação de receita tributária ao Estado.

²⁹ *Los tributos y la protección del medio ambiente*, Madrid: Marcial Pons, 1995, p. 266

³⁰ *Reflexiones sobre la imposición medioambiental*.Potencia presentada al congreso de Derecho Publico celebrado em La universidad de Lérida, out.1996.

³¹ *Derecho Tributario Ambiental*, 2000. p.55.

³² *Hecho imponible o finalidad Qué califica a un tributo ecológico?*, in: Ana Sterling (coord.) *Fiscalidad Ambiental*, p. 372-373.

Em nossa Constituição Federal a Tributação Ambiental tem como objetivo final, claramente a proteção ao meio ambiente, que segundo o artigo 225, *caput*: “*é um bem de uso comum do povo e essencial à qualidade de vida e estritamente ligado ao direito à vida*”.

Também pode se destacar dentre as normas existentes na Constituição Federal o artigo 177, § 4º, que formulou a primeira “*green tax*” do Brasil. Mas existem outras igualmente importantes, em especial a norma do artigo 170, que no inciso VI determina a “*defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação*”.

Entretanto, a tributação ambiental pode ser conceituada de acordo com REGINA HELENA COSTA³³ como sendo: “*emprego de instrumentos tributários para gerar os recursos necessários à prestação de serviços públicos de natureza ambiental (aspecto fiscal ou arrecadatário), bem como para orientar o comportamento dos contribuintes à proteção do meio ambiente (aspecto extrafiscal ou regulatório)*”

A tributação ambiental está cada vez mais valorizada como uma alternativa interessante às políticas de repressão, que ainda predomina na proteção ao meio ambiente. Isso porque através de uma política tributária ambiental bem estruturada, a tendência é que a pessoa evite o dano ambiental, ao invés de tentar repará-lo depois que ele já aconteceu (como acontece nas políticas repressivas).

Assim, convém esclarecer no presente capítulo, acerca dos Princípios da Tributação Ambiental, não sendo somente aqueles de cunho ambiental que influenciam o sistema tributário, mas sim, todos os princípios norteadores do direito ambiental e tributário, que contribuam para a proteção do meio ambiente através da tributação.

Neste sentido, os princípios podem influenciar-se entre si, para fazer interagir o direito ambiental e o direito tributário. Buscando desta maneira a inovação dos princípios tributários ambientais, remodelando seus sentidos e adaptando os mesmos às novas diretrizes e necessidades da sociedade.

³³ Tributação Ambiental, in Direito Ambiental em Evolução. 1998 - p. 297-309.

2.2 – MECANISMOS DE ESTÍMULO E DESESTÍMULO DE COMPORTAMENTO TRIBUTÁRIO – AMBIENTAL

A tributação sempre foi vista como forma de obtenção de rendas para o financiamento das políticas públicas perseguidas pelos Estados, ou, mais simplesmente, para o financiamento do Estado de renda financeira. O propósito arrecadatório, deve ser sempre neutro e interferir o menos possível na vida econômica dos particulares, deixando a propriedade privada livre de interferências estatais para que seja utilizada como bem aprouver ao administrado³⁴.

A legislação tributária pátria na mesma linha, deve desonerar ao máximo possível os tributos essenciais para promover o desenvolvimento social e ambientalmente sustentável do país, conforme renomada “Teoria de Bobbio” sobre a Função Promocional do Direito³⁵

Como assevera BOBBIO³⁶, é cada vez é cada vez mais freqüente o uso de técnicas de estímulo de comportamentos, de tal sorte que junto à concepção tradicional do Direito como ordenamento protetivo-repressivo, formando uma concepção do ordenamento jurídico.

Nos dizeres da Profa. CONSUELO Y. M. YOSHIDA tem-se uma verdadeira mudança na forma de se realizar o controle social: *passando-se de um controle passivo, que se preocupa mais em desfavorecer as ações nocivas do que favorecer as ações vantajosas, a um controle ativo, que se preocupa em favorecer as ações vantajosas, mais do que desfavorecer as ações vantajosas*³⁷.

A técnica de incentivo atua não só através da resposta favorável ao comportamento já realizado, ou seja, através da sanção positiva ou prêmio, mas também através da facilitação.

Na defesa doutrinária da tributação promocional com viés ambiental, tem-se a importante contribuição da Profa. CONSUELO Y. M. YOSHIDA³⁸, sobre as técnicas de desestímulo e estímulo às condutas que possam afetar de maneira negativa e positiva, respectivamente, a qualidade do ambiente, nos seguintes termos:

³⁴ Assim Geraldo Ataliba: “A justificação da tributação está na necessidade de recursos que tem o Estado” — Apontamentos de Ciência das Finanças, Direito Financeiro e Tributário. São Paulo: RT, 1969, p. 91.

³⁵ Contribución a la Teoría del Derecho, p. 367 e ss.

³⁶ Tutela dos Interesses Difusos e Coletivos. São Paulo: Editora Juarez de Oliveira, 2006, página 48.

³⁷ Op.cit. p.81.

³⁸ Op.cit. p.48.

“Resumindo, através da técnica de desestímulo, busca-se influenciar o comportamento não desejado (comissivo ou omissivo), obstaculizando-o ou atribuindo-lhe conseqüências desagradáveis; simetricamente, através da técnica de estímulo, busca-se influenciar o comportamento desejado (comissivo ou omissivo), facilitando-o ou atribuindo-lhe conseqüências agradáveis.”

Portanto, visando promover a proteção do meio ambiente o Estado pode lançar mão de ações negativas, como a *técnica de desestímulo*, pela qual busca-se influenciar o comportamento indesejado obstaculizando-o ou atribuindo-lhe conseqüências desagradáveis (como é o caso da majoração de tributos ou a instituição de novas exações).

Por outro lado, o Poder Público pode lançar mão das ações afirmativas pela *técnica de incentivos* que busca influenciar o comportamento desejado, facilitando-o ou atribuindo-lhe conseqüências agradáveis. Essa técnica pode ocorrer pela *sanção positiva* ou *premial*, que assegura a quem realiza a ação desejada a obtenção de uma vantagem ou supressão de uma desvantagem, como é o caso da isenção fiscal ou, ainda, do ICMS Ecológico, cuja técnica de incentivo consiste em contemplar com maiores repasses da receita do ICMS os Municípios que têm práticas em favor da proteção do meio ambiente.

Pode ocorrer, também, pela *facilitação* que procura desagrar o custo da realização desejada, seja propiciando os meios necessários à sua prática, seja diminuindo sua carga. Pode ser apontado como exemplo a concessão de subsídios creditícios para a instalação de equipamentos não-poluentes. Dessa forma, verifica-se que as medidas de desestímulo cumprem uma função predominantemente de conservação social, enquanto as medidas de estímulo têm função preponderante de mudança social³⁹.

Da mesma forma ROQUE CARRAZZA⁴⁰ destaca que: *“a lei tributária é melhor obedecida quando, em lugar de determinar condutas, vale-se do meio mais sutil de influenciá-las outorgando aos contribuintes subvenções, isenções, créditos presumidos, bonificações etc”*. Esse artifício faz que as pessoas tenham a impressão de que são livres para conduzir seus negócios e, portanto, tendem a realizar a conduta socialmente desejada.

A própria Lei 6.938/81, no seu art. 9º, inciso V, define como instrumentos da Política Nacional:

³⁹ Yoshida, Consuelo Yatsuda Moromizato. Direito Tributário Ambiental. In Tôres, Heleno Taveira (Org.). São Paulo: Malheiros, 2005, p. 539.

⁴⁰ Curso de Direito Constitucional Tributário. 20ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p.660.

“V – os incentivos à produção e instalação de equipamentos e a criação ou absorção de tecnologia, voltados para a melhoria da qualidade ambiental”.

Como destaca o professor HELENO TAVEIRA TORRES⁴¹: *“esses incentivos podem ser de natureza tributária conferindo-se parcelamentos, reduções de base de cálculo ou isenções de qualquer natureza”.*

De acordo com LUIS EDUARDO SCHOUERI entende que a instituição de tributos ambientais apresenta o efeito indesejado de monetarização *do direito ambiental*. Utilizando-se o tributo com efeito indutor, o contribuinte não é mais visto como alguém que gera danos, mas como alguém que “paga a conta” e, portanto, está autorizado a consumir ou usar bens de natureza ambiental. A consequência, a médio prazo, é a redução de sua propensão a evitar práticas danosas ao ambiente, além da própria perda da consciência ambiental⁴².

ALEJANDRO ALTAMIRANO reconhece serem mais eficazes os incentivos para o controle da poluição, pois o agente avaliará a conveniência de optar por eles uma vez que, em geral, viabilizam a realização de seus objetivos comerciais. Uma política tributária que tenha por objetivo minimizar e prevenir os impactos ambientais da atividade econômica deve privilegiar os incentivos econômicos ao invés de aumentar a carga tributária. Portanto, é melhor incentivar que penalizar, estimular a inversão nos controles da contaminação do que sancionar com gravames que podem asfixiar a atividade industrial⁴³.

Informa ainda CONSUELO YOSHIDA que a concessão de benefícios fiscais deve observar o princípio da isonomia⁴⁴. Os incentivos fiscais ou subvenções, para corresponderem a esse princípio devem ser restritos ao setor econômico gerador das externalidades que se visa eliminar, consoante expõe ANDREA AMATUCCI⁴⁵:

“l’intervento statale deve inerire ai singoli settori economici, allo scopo di ridurre quel tipo e quella quantità di concentrazione di agenti inquinanti, idoneo a porre in crisi lo Stato di benessere sociale garantito dalla Costituzione.”

Portanto, para que essas políticas afirmativas não se transformarem em privilégios, devem atentar ao princípio destacado, ocorrer por prazo determinado e não estar

⁴¹ Direito Tributário Ambiental. In Tôrres, Heleno Taveira (Org.). São Paulo: Malheiros, 2005, p.110.

⁴² Direito Tributário Ambiental. In Tôrres, Heleno Taveira (Org.). São Paulo: Malheiros, 2005, p.239.

⁴³ *apud*, Yoshida, Consuelo Yatsuda Moromizato. Direito Tributário Ambiental. In Tôrres, Heleno Taveira (Org.). São Paulo: Malheiros, 2005, p. 538.

⁴⁴ *Ibidem*. p. 543.

⁴⁵ Direito Tributário Ambiental. In Tôrres, Heleno Taveira (Org.). São Paulo: Malheiros, 2005, p.61.

fundamentados em considerações de favoritismo, mas em fins econômicos e sociais. Nesse sentido LÍDIA MARIA LOPES RODRIGUES RIBAS⁴⁶ destaca que:

“A concessão de benefícios fiscais como instrumento de política econômico-social, ou seja, com fins extrafiscais, é legitimada constitucionalmente, mas não pode ser dar de forma abusiva e servir ao favorecimento de interesses econômicos ou ideológicos de grupos de pressão que exerçam influência ou pertençam às classes dirigentes, sob pena de comprometerem a justiça fiscal. Seu manejo há de se dar de forma extraordinariamente prudente, considerando sua indispensabilidade e deve ser coordenado com outras disposições de política fiscal que tendam a restabelecer a eqüitativa distribuição da carga tributária, visando a atender sua compatibilização com os princípios da capacidade contributiva, da generalidade e da igualdade”. (grifo meu)

Assim, observando a realidade brasileira, onde a carga tributária já é muito elevada, além dos problemas sociais é difícil falar em implementar novos tributos para a proteção do meio ambiente, mas pode-se dizer que incentivos fiscais serão muito bem vindos, desde que seja embutido na sociedade o habito de consumo de produtos que não agriçam o meio ambiente, informar, educar a população demonstrando que práticas ambientais sustentáveis estão diretamente ligadas com a melhoria da qualidade de vida.

⁴⁶ Direito Tributário Ambiental. In Tôrres, Heleno Taveira (Org.). São Paulo: Malheiros, 2005, p.691.

CAPÍTULO – 3

PRINCÍPIOS QUE REGEM A TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL

Como já fora explanado no capítulo anterior, os princípios são à base do ordenamento jurídico e, por se constituírem alicerce de todo o ordenamento, não podem existir normas legais que os contrariem.

Neste contexto, o Direito Tributário Ambiental está amparado por Princípios de Direito Tributário e em maior foco nos Princípios de Direito Ambiental, específicos e interligados entre si, devido à relevância de seu objeto de proteção, o meio ambiente.

Cabe lembrar que, entre ciências afins, um princípio pode não ser exclusivo, cabendo na fundamentação de mais de uma ciência; isto ocorre, quando os princípios são mais gerais e menos específicos.

Sabendo dos princípios norteadores e os instrumentos disponíveis ambientais pode-se estabelecer a relação interdisciplinar com o Direito Tributário, principalmente no inciso XIII, no artigo 9º da Lei nº 6.938/81, incluído pela Lei nº 11.284, de 2006, que inovou ao estabelecer de maneira genérica e contundente os instrumentos econômicos, que foram impostos por lei e conseqüentemente não foi concebido apenas a idéia da utilização de instrumentos tributários apenas para fins arrecadatários (fiscais), mas também comportamentais (extrafiscais).

Assim, pretende-se discorrer neste capítulo, sobre os princípios que regem a Tributação Ambiental, enfatizando seus objetivos e tendo por finalidade explicitá-los de maneira sucinta. Demonstrando através destes que os Tributos Ambientais chegam à contemporaneidade como um dos pilares do conhecido desenvolvimento sustentável.

3.1 – PRINCÍPIOS DO DIREITO TRIBUTÁRIO

Sendo a relação tributária uma relação jurídica e não simplesmente de poder, tem-se como indubitosa a existência de princípios pelos quais se rege. Dentre desses princípios foram destacados alguns que, em virtude de sua universalidade, podem ser considerados comuns a tributação ambiental, ou pelo menos aos mais importantes.

São eles: o *princípio da legalidade*, *princípio da tipicidade*, *princípio da igualdade*, *princípio da capacidade contributiva*, *princípio da progressividade* e o *princípio da seletividade*. Tais princípios existem para proteger o cidadão contra os abusos do Poder, busca também a efetiva proteção da sociedade como um todo e conseqüentemente ao meio ambiente. Alias, o Direito é um instrumento de defesa contra o livre-arbítrio bem como a supremacia constitucional e alberga os mais importantes princípios jurídicos, é por conseqüência um instrumento do cidadão contra o Estado.

Intenta-se, portanto pelas premissas adotadas, se compatibilizar os princípios de direito tributário com a tributação ambiental, delineando alguns princípios de direito tributário que estão vinculados com o tema proposto.

3.1.1 – PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

O princípio da legalidade, sobre o qual agora se refletirá, não se refere ao, por óbvio, às leis naturais, mas sim, à crescente necessidade de positivação da normas, no intuito de assegurar direitos fundamentais ao homem, resguardando, portanto, dentre outros valores, a *liberdade*, a *igualdade*, a *democracia* e a *justiça social*⁴⁷.

Este princípio constitui uma das garantias do Estado de Direito, desempenhando urna função de proteção dos direitos dos cidadãos, entalhado como autêntico dogma jurídico pela circunstância especial da Constituição Federal haver estabelecido, como direito e garantia individual, em seu artigo 5º, inciso II que enuncia que: "ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei".(grifo meu)

Somente com a expedição de normas editadas pelos representantes do próprio povo (Poder Legislativo) é que tem nascimento, modificação ou extinção de direitos e obrigações, competindo à Administração Pública expressa obediência ao princípio da legalidade de acordo com o artigo 37 da Constituição Federal: "A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade..." (grifo meu)

⁴⁷ Vale lembrar as reflexões realizadas por Cármen Lucia Antunes Rocha sobre o princípio da juridicidade, no sentido de que a Constituição é não só o arcabouço jurídico e político de uma nação, como também é instrumento de concretização de Justiça Social, razão pela qual a legislação infraconstitucional deve com ela estar harmonizada. Considera, então, a presença de elementos axiológicos ao ponderar que o princípio da juridicidade supera em muito o princípio da legalidade, pois não se limita a legitimar as normas só quanto à forma, mas a também quanto ao conteúdo justo e democrático do estado de direito.

A Constituição Federal tratou com mais severidade em seu artigo 150, *caput e inciso I*, o Princípio Constitucional da Legalidade Tributária:

“Art. 150, caput - Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;”

E ainda, o Código Tributário Nacional, em seu artigo 97, vem esclarecer a função do Princípio da Legalidade Tributária, *“in verbis”*:

“Art. 97 – Somente a lei pode estabelecer:

I – instituição de tributos, ou a sua extinção”

O princípio da legalidade tributária nada mais é que uma reflexão do princípio encontrado no artigo 5º, inciso II da Constituição Federal como fora exposto acima, o constituinte quis deixar bem claro a total submissão dos entes tributantes ao referido princípio, para que não restasse dúvida de natureza alguma.

Nos ensinamentos de ROQUE CARRAZZA⁴⁸: *“A lei é a expressão da vontade geral, elaborada pelos representantes da sociedade, que restringe parcialmente a liberdade dos indivíduos, com o objetivo de buscar o bem comum. Por estarmos em um Estado de Direito, os poderes públicos (executivo, legislativo e judiciário) ficam limitados e vinculados à Constituição, com o intuito de que sejam garantidos os direitos do indivíduo e da sociedade.*

Neste contexto, tal princípio é basilar aplicando-se a todos os ramos do Direito bem como a Tributação Ambiental. É uma forma de proteção da liberdade, visto que impede uma intervenção do Estado sobre a pessoa que não advenha de lei.

Assim, como assevera RUY BARBOSA NOGUEIRA⁴⁹: *“trata-se do nascimento da obrigação tributária, como uma descrição minuciosa dos elementos do fato gerador por meio das hipóteses de incidência estabelecidas pela lei”.*

A tributação ambiental terá seu nascedouro na lei tributária e tende ter como fundamento o princípio da legalidade tributária, pois este princípio é a base do Estado de Direito Tributário.

⁴⁸ Curso de Direito Constitucional Tributário. 1993 - p. 210.

⁴⁹ Curso de Direito Tributário, 14ª ed. 1995. p. 141-142.

Isto posto, necessita-se da realização de políticas ambientais visando à instituição de sistemas de precaução, prevenção e reparação dos danos ambientais que poderão ser custeados pela tributação ambiental.

De certo, a tributação ambiental obedecerá aos princípios constitucionais de tributação. Sendo que essa posição é definida também pelos doutrinadores italianos, FRANCO PICCIAREDDA e PIETRO SELICATO⁵⁰, que apontam que a primeira averiguação a ser feita é sobre a possibilidade de que os objetivos socioeconômicos típicos da tributação ambiental sejam compatíveis com todos os princípios constitucionais aplicáveis em matéria tributária.

3.1.2 - PRINCÍPIO DA TIPICIDADE

O Princípio da Tipicidade remete à noção de tipo e tipificação, um representa a normalidade de uma determinada situação concreta e o outro estabelece limites para esta determinada situação. Sendo assim este princípio é uma consequência do princípio da legalidade, e como tal se subordina a idéia de segurança jurídica.

Ao explicar o princípio da tipicidade, PAULO DE BARROS CARVALHO⁵¹ afirma que *“ao conceber o legislador o ente tributário, estará jungido a fixar em sua plenitude, o desenho integral da figura típica do gravame”*.

Assim com base nas lições de MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI⁵² *“acredita-se que os tipos fechados tornam-se, em relação às questões ambientais, inadequados; já os abertos, por esejarem ordenação mais fluída, admitindo, assim, soluções diferentes para situações novas são então os adequados”*.

Assim, no princípio da tipicidade aberta o indivíduo tem maior flexibilidade, para solucionar as lacunas da legislação por meio da analogia, costumes, etc.. Enquanto no princípio da tipicidade fechada, o indivíduo não tem a possibilidade de se flexibilizar na atuação de casos concretos, estando subordinado aos elementos da lei, limitando-se somente à sua interpretação.

Diante desta constatação, JOSÉ MARQUES DOMINGUES DE OLIVEIRA⁵³, afirma que: *em tema de tributação ambiental a linguagem jurídica é, naturalmente, fluída e abrangente,*

⁵⁰ *In tributi el'ambiente: profilli ricostruttivi*. Milano: Giuffrè, 1996. p. 98.

⁵¹ Sobre os princípios constitucionais tributários, *Revista de Direito Tributário*. 1991 - p.55-152.

⁵² Direito tributário, direito penal e tipo. 1988. p. 103.

⁵³ Direito Tributário e Meio Ambiente. 1999. p. .104.

porque afinal é a disponível na matéria ambiental, volátil e dinâmica e necessariamente aberta em função dos avanços tecnológicos sempre imprevisíveis.”

Encontra-se um problema complexo quando se argui o princípio da tipificação para poluidor-pagador, indispensável para a cobrança de tributos para a preservação do meio ambiente. Poluidor não é um conceito jurídico, nem mesmo indeterminado, mas um tipo, que existe na realidade da sociedade de riscos e é inicialmente tipificado por leis recentes suscetíveis de ulteriores regulamentações tipificadoras e até atos administrativos tipificadores.

A grande dificuldade está em determinar a figura do poluidor. Todos, na sociedade de riscos, poluem: da fábrica de cigarros ao fumant, da indústria do petróleo ao proprietário do automóvel.

Neste contexto, se a lei escolheu a pessoa, que lança a matéria ou energia poluidora, e não o seu consumidor, adotou, sem dúvida, critério razoável. Identificando o melhor pagador, cumpre que a lei formal identifique o poluidor.

No Brasil a regulamentação mais importante surgiu com o artigo 8º da Lei 9.960, de 28/01/2009, que modificou o artigo 17 da Lei 6.938/81: *“São sujeitos passivos da TFA as pessoas físicas ou jurídicas obrigadas ao registro no Cadastro Técnico Federal de Atividades Potencialmente Poluidoras ou Utilizadoras de Recursos Ambientais”*

O sujeito passivo, no caso em tela, era o poluidor potencial que estava inscrito no Cadastro Técnico Federal de Atividades Potencialmente Poluidoras.

Mas o SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL censurou a legislação, preso ainda ao dogma da legalidade estrita e da tipicidade fechada⁵⁴. No voto do Relator Min. Ilmar Galvão, lê-se: *“Vêm, em seguida, os sujeitos passivos (art. 17-B, § 2º) conceituados como “as pessoas físicas ou jurídicas obrigadas ao registro no Cadastro Técnico Federal de Atividades Potencialmente Poluidoras ou Utilizadoras de Recursos Ambientais”, o que, na verdade, vale por conceituação nenhuma, visto não trazer a lei a necessária enumeração das referidas atividades”*

Conclui-se pois, que o tipo tributário, nas palavras de JOSÉ MARQUES DOMINGUES DE OLIVEIRA⁵⁵: *“máxime no seu relacionamento com as taxas e contribuições sociais*

⁵⁴ ADIN 2178, Ac. do Pleno, de 29.03.2000, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJ 12.05.2000: “Ementa: Ação Direta de Inconstitucionalidade, artigo 8º da lei 9.960, de 28.01.2000 que introduziu novos artigos da Lei 6938/81, criando a Taxa de Fiscalização Ambiental (TFA). Alegada incompatibilidade com os artigos 145, II; 167, IV; 154, I; e 150, II, b, da Constituição Federal.

⁵⁵ *Op. cit.*, p. 74.

necessárias ao suporte da política ambiental, é capaz de apreender os riscos sociais em sua imensa variedade. As contradições do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL na tipificação do poluidor-pagador evidenciam a dificuldade do tema. Mais, antes até de se cogitar da medida do tributo há que se identificar o contribuinte, que no caso da tributação ambiental, é também tipificado através de conceitos indeterminados, como utilizados na Constituição.”

3.1.3 - PRINCÍPIO DA IGUALDADE

O princípio da igualdade é um legado da Revolução Francesa, fez-se mais presente sobretudo na vigência do Estado social, consolidando-se enquanto princípio fundamental, já que o Estado Liberal, consoante a literalidade do termo, primava pela *liberdade*.

Nos dizeres de ALIOMAR BALEEIRO⁵⁶: *“O princípio da igualdade vem expresso na Declaração de Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789, e surge como reação a um sistema de privilégios e discriminações.”*

No constitucionalismo contemporâneo, haja vista a trajetória política delineada em nosso país nas últimas décadas, marcadas pelo regime militar, pode-se verificar diversas *“desigualdades tributárias”*.

Tais desnivelamentos se traduziam em atitudes discriminatórias de concessão de privilégios ou liberdades a destinatários pré-determinados, conforme o cargo ou ofício que se exerciam, aberração essa que se pretendeu evitar, como se verifica a dicção do artigo 150, II, da Constituição Federal/1988, *“é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;”*(grifo meu)

Denota-se que o princípio da igualdade se densifica no âmbito tributário na medida em que a própria Constituição veda aos entes políticos, na instituição de tributos de sua competência, que se promova tratamento diferenciado a contribuintes que estejam em situação equivalente.

⁵⁶ Limitações constitucionais ao poder de tributar. , rev. em compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional de 10/96. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi, Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 528.

É de se ressaltar nas lições de JOSÉ CASSALTA NABAIS⁵⁷: “*para não ser contrária ao princípio da isonomia, a instituição dos tributos, deve obedecer ao princípio da generalidade, na qual a obrigação, o dever fundamental de pagar tributos, deve ser de caráter geral*”.

Os princípios da isonomia está voltado sobretudo ao Poder Legislativo, pois cabe a ele elaborar as leis instituidoras dos tributos.

Por conseguinte, como é determinante a instituição de tributos, também há de se instituir as isenções. As isenções não representam, no entanto, violação ao princípio da igualdade tributária, pois ambos caminham em harmonia, desde que instituídos em sintonia com o sistema constitucional vigente, sem estabelecer tratamento privilegiado e injustificado a determinados contribuintes.

De se ressaltar que as isenções de cunho ambiental, vêm ao encontro dos ditames constitucionais e prestigiam seus valores que pautam pela *essencialidade do meio ambiente*, como se demonstra no artigo 225 da Constituição Federal.

A rigor, a observação do princípio da igualdade na tributação ambiental é um pouco complicada.

Ora, os tributos que possuem a poluição ambiental ou utilização dos bens ambientais como hipótese de incidência tributária não guardam, necessariamente, capacidade econômica do poluidor-usuário.

A tributação ambiental tem natureza extrafiscal, por realizar preceito consagrado constitucionalmente, qual seja a proteção do meio ambiente.

As exceções ao princípio da igualdade tributária devem estar fundadas em valores de similar relevância, como é o caso da proteção ambiental, pois de acordo com HELENO TAVEIRA TÔRRES,⁵⁸ a isenção somente pode ser concedida para atender a um objetivo fundamental do Estado ou a um interesse público relevante, fundamentado nos princípios constitucionais que a Constituição Federal alberga (art. 3.º, ou 4.º, da CF, dentre outros); toda isenção é forma de regime excepcional, forma de privilégio e, como tal, superadora dos limites do princípio da isonomia tributária.

⁵⁷ O dever fundamental de pagar impostos: contributo para compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra, 1998.

⁵⁸ Isenções do ICMS – Limites formais e materiais. Aplicação da LC 24/75. Constitucionalidade dos chamados “Convênios Autorizados”, Revista Dialética de Direito Tributário 72/89, São Paulo: Dialética set. 2001.

É de se ressaltar que o princípio da igualdade, embora não tenha relação direta com a extrafiscalidade, serve-lhe de baliza para conter o excesso e o arbítrio na tributação ambiental.

Nesse sentido, MIZABEL DERZI⁵⁹ assevera que: *“se o critério da capacidade econômica nem sempre prevalece na extrafiscalidade, em nenhum caso poderá haver ofensa à igualdade formal, estando dessa maneira submetida à regra de regularidade e igual tratamento para seres da mesma categoria essencial.”*

Assim, aplicando o princípio da capacidade nos tributos ecológicos, CLAUDIA ALEXANDRA DIAS SOARES⁶⁰ considera que: *“em princípio, está vedada qualquer discriminação material, devendo os tributos ecológicos ser aplicados de igual forma em relação a todos os sujeitos lesantes do ambiente a quem seja imputável a mesma medida de dano.”*

3.1.4 - PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Dentro do estudo dos princípios da tributação podemos destacar o princípio da capacidade contributiva como aquele que mais se aproxima do conceito de *“justiça distributiva”* entendida sob o ponto de vista econômico-jurídico.

Os ideais de *“justiça distributiva”* formulados por filósofos gregos já continham em seus fundamentos as bases do princípio de que os indivíduos deveriam concorrer para as necessidades da coletividade na medida de suas forças econômicas. Existem registros, em Atenas, de uma contribuição para o custeio da marinha nacional, devida por todo cidadão cuja fortuna atingia dez “talentos”; escrevendo-se num registro a importância com que cada cidadão era obrigado a contribuir, observando-se as faculdades de cada um⁶¹.

Logo, a distribuição da carga tributária de acordo com a capacidade contributiva dos indivíduos nos traz a idéia de que os tributos, tendo como escopo final o bem comum, devem amoldar-se às situações individuais, de modo a propiciar uma posição igualitária dos contribuintes no que se refere ao seu sacrifício individual em prol do interesse coletivo.

⁵⁹ Mizabel Derzi et al., *Do Imposto sobre a Propriedade Rural e Territorial Urbana*, São Paulo: Saraiva, 1982, p. 381.

⁶⁰ O imposto ecológico: contributo para o estudo dos instrumentos econômicos de defesa do meio ambiente. Boletim da Faculdade de Direito de Coimbra 58/315, Coimbra: 2001.

⁶¹ Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade. 1996. p. 37.

Diante disto, uma definição do que seja “capacidade contributiva”, pelo que se pode depreender, os conceitos de *patrimônio, renda, utilidade, sacrifício e necessidade* são conceitos estreitamente correlacionados, que guardam uma relação de interdependência entre si.

Qualquer desses fatos ilumina uma parte da situação econômica do sujeito e todos em conjunto compõem a situação econômica complexa do indivíduo.

Tal princípio existe para proteger o cidadão contra os abusos do poder do Estado.

Neste sentido, vale citar a observação do tradicional doutrinador RUY BARBOSA NOGUEIRA⁶²: “*O princípio da capacidade contributiva é um conceito econômico e de justiça social, verdadeiro pressuposto da lei tributária.*”

Trata-se de um desdobramento do Princípio da Igualdade, aplicado no âmbito da ordem jurídica tributária, na busca de uma sociedade mais igualitária, menos injusta, impondo uma tributação mais pesada sobre aqueles que têm mais riqueza.

Disso se extrai que a igualdade e a capacidade contributiva alimentam entre si certa relação.

No Direito Brasileiro, tal preceito já se fazia presente desde a Constituição de 1946, juridicizando-se, assim, princípio anteriormente consagrado no âmbito da ciência das finanças públicas⁶³.

O princípio da capacidade contributiva vem inscrito na Constituição Federal de 1988, em seu artigo 145, § 1º, ao dispor que os impostos deverão, sempre que isso for possível, dar atendimento a capacidade econômica do contribuinte.

Portanto, o princípio da capacidade contributiva representa o respeito aos direitos individuais garantidos constitucionalmente, como por exemplo, a dignidade da pessoa humana, livre iniciativa, etc.

Neste sentido, a tributação respeitará também o não-confisco e o mínimo vital dos contribuintes, pois tributar excessivamente impede que o contribuinte cumpra com sua obrigação tributária.

Como explica REGINA HELENA DA COSTA⁶⁴: “*o legislador não poderá descuidar-se da preservação dos limites que o próprio princípio exige como a manutenção do mínimo*

⁶² Op.cit. p.12.

⁶³ Pelo o que é informado por José Souto Maior Borges (Teoria Geral da Isenção Tributária, p.48).

vital, o não-atingimento do confisco e o não-cerceamento dos outros direitos constitucionais. Estes, a nosso ver, são intocáveis mesmo pela tributação extrafiscal, porque representam garantias mínimas do contribuinte perante o fisco.”

Logo, transportando esse princípio para uma relação com o meio ambiente, tem-se a conclusão que a tributação ambiental embora tenha natureza extrafiscal, como já explanado acima, terá que observar o mínimo vital, os direitos assegurados constitucionalmente, o não-confisco, ser proporcional e razoável. E sendo assim, a capacidade contributiva servirá como parâmetro para definir uma valoração mínima e máxima na tributação ambiental.

3.1.5 - PRINCÍPIO DA PROGRESSIVIDADE

O Princípio da Progressividade além de ser um instrumento de realização da capacidade contributiva, é o modelo balizador do princípio da igualdade tributária, e com a harmonia desses princípios alcançamos a tão almejada justiça fiscal.

Conceituando progressividade, VITTORIO CASSONE⁶⁵, determina que por “*progressivo*” deve-se entender o imposto cujas alíquotas são fixadas em percentagens variáveis e crescentes, conforme elevação de valor da matéria tributária.

Por conseguinte, PAULO HENRIQUE DO AMARAL descreve que caso se atente a aplicação do princípio da progressividade nos demais tributos, que possuírem finalidade ambiental, suas configurações terão de elevar suas cargas tributárias na medida que aumentar sua base de cálculo. Assim sendo, quanto mais elevada for a base de cálculo dos tributos ambientais, maior será a intensidade da poluição ambiental ou da utilização dos recursos naturais⁶⁶.

Neste sentido, MISABEL DERZI e SACHA CALMON, num excelente estudo sobre IPTU, conceituam progressividade como: “*fenômeno pelo qual as alíquotas de um imposto crescem à medida que aumentam as dimensões ou intensidade da circunstância considerada pela norma como condição de sua aplicabilidade. Já assentamos que a base de cálculo continua permaecendo inalterada, variando apenas a circunstância normativamente eleita, como condição de aplicação da alíquota*”⁶⁷

⁶⁴ Princípio da Capacidade Contributiva. 1993, p. 70.

⁶⁵ Direito Tributário Brasileiro, p. 91

⁶⁶ Direito Ambiental Tributário. p.107.

⁶⁷ Misabel Derzi et al., Do imposto... cit., p. 296.

O imposto da progressividade foi expressamente previsto na Constituição Federal para o Imposto de Renda – IR (art. 153, § 2.º da CF), Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU (art. 156, § 1.º da CF – com redação determinada pela EC 29/2000), e se discute na doutrina se este princípio está previsto para o Imposto Territorial Rural (art. 153, § 4.º da CF).

Defendendo a progressividade para o ITR, AIRES FERNANDES BARRETO⁶⁸ considera que em nenhum outro caso pode haver progressão. As alíquotas, doravante, só poderão ser proporcionais. Além do que, reforça esse entendimento o exame de dispositivo similar ao Imposto sobre a Renda. Quando o texto constitucional ao dizer que suas alíquotas variarão de acordo com o aproveitamento, este impõe a progressividade para desestimular a manutenção de terras improdutivas.

Tecidas algumas considerações a respeito da progressividade do IPTU buscar-se-á traçar, nas linhas que se seguem, um panorama concernente à progressividade extrafiscal do tributo.

O IPTU revela, ainda, a sua função extrafiscal no inciso II do art. 156 da CF, que prevê a possibilidade de instituição, pelo Município, de alíquotas diferentes de acordo com a localização e uso do imóvel, que não se confunde com as hipóteses de progressividade até aqui delineadas.

A Constituição Federal autoriza, como visto, que o ente municipal estabeleça alíquotas diferentes de acordo, por exemplo, com o índice de aproveitamento do terreno, tipo de construção, suas dimensões, localização, número de pavimentos do imóvel, sua destinação, entre outras hipóteses.

Nesta hipótese, uma vez mais o plano diretor do Município é de suma importância, tendo em vista que é a partir de suas diretrizes que se pode avaliar a melhor localização e o uso mais adequado do imóvel urbano.

Assim, por exemplo, a construção de um depósito de supermercado em uma região que de acordo com o plano diretor é destinada a imóveis residenciais, poderia justificar a majoração da alíquota do IPTU. Da mesma forma, a alíquota do imposto pode ser maior para desestimular a construção de prédios de apartamentos em regiões nas quais, de acordo com o plano diretor, estes sejam desaconselháveis. Estabelece-se, pois, uma tributação diferenciada com o objetivo de estimular o proprietário a conferir ao imóvel a destinação mais

⁶⁸ A Constituição Brasileira de 1988: interpretações, 1988, p. 87.

apropriada de acordo com as finalidades previstas no referido plano e, conseqüentemente, de cumprir a sua função social.

Nos dizeres, VALÉRIA FURLAN⁶⁹, por sua vez, explica que a extrafiscalidade dos impostos é a forma pela qual o Estado busca atingir, exclusivamente via tributação, fins não meramente arrecadatórios, mas precipuamente ordinatórios, seja para incentivar ou desestimular (impostos proibitivos) determinados comportamentos.

Trata-se, portanto, de forma indireta de atuação do Estado sobre os comportamentos humanos.

Em sentido contrário, IVES GANDRA MARTINS⁷⁰ entende que isso ocorreu (progressividade) apenas para duas hipóteses (IR e IPTU), admitindo, todavia, ser possível se estender aplicável a uma terceira hipótese (ITR), se se interpretar extensivamente o conceito de progressividade.

VICTOR UCKMAR⁷¹ doutrina que a progressividade, porém, para ser legítima, não deveria ser tão elevada que pudesse determinar, até mesmo indiretamente, uma perda, visto que é comumente aceita, e estabelecida de maneira expressa em algumas Constituições, a proibição de confisco, salvo se ocorrerem razões particulares.

3.1.6 - PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE

Tem-se como o princípio da seletividade um princípio específico do direito constitucional tributário brasileiro, esse princípio foi expressamente, previsto na Constituição Federal de 1988, abrangendo uma seleção mínima de impostos, o ICMS e o IPI (impostos proporcionais), tendo com função variar a alíquota de acordo com a essencialidade do bem.

Com referência ao conceito de imposto seletivo assevera HUGO DE BRITO MACHADO⁷² que: *“é seletivo é o mesmo que selecionador, aquilo que seleciona. Imposto seletivo é aquele que onera diferentemente os bens sobre os quais incide. Seleciona os bens, em razão de certos critérios.”*

⁶⁹ Imposto Predial e Territorial Urbano. p. 145.

⁷⁰ As limitações constitucionais ao princípio da progressividade para o IPTU – Inconstitucionalidade da Lei n. 10895/89 de São Paulo – Os efeitos de confisco vedados pela Carta Magna – Parecer. Ltr: Suplemento Tributário, v. 26, n. 61, p. 225/236.

⁷¹ Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário. 1976. p. 86-87.

⁷² IPTU – Ausência de progressividade: distinção entre progressividade e seletividade, Revista Dialética de Direito Tributário 31/83, São Paulo: Dialética, abr. 1998.

Posto isto, os tributos, em regra, são utilizados como instrumentos de arrecadação. Dentro do sistema de economia de mercado, eles são, na verdade, os mais importantes meios de que as pessoas políticas dispõem para obter os recursos de que necessitam. Esta função arrecadatória é a que se convencionou denominar de fiscalidade.

Plano paralelo ao da fiscalidade é o da extrafiscalidade que consiste no “*emprego do instrumentos tributários com o objetivo não fiscais, mas econômicos, ou seja, para finalidades não financeiras, mas regulatórias dos comportamentos sociais em matéria econômica, social e política*”.⁷³

Pode-se dizer que o tributo mostra-se plenamente capaz de estimular a consecução de um desenvolvimento sustentável no país, quando adequadamente utilizado.

Os impostos de consumo (ex.: IPI, ICMS) podem ser utilizados com a acentuada função social e ordinatória da produção e do consumo. Precisamente nesse sentido é que foi introduzido o princípio constitucional da seletividade em função da essencialidade⁷⁴.

O princípio da seletividade recai principalmente nos tributos destacados pela Constituição Federal como o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) em seu artigo 153, § 3º, I, que assim dispõe: “*O IPI será seletivo, em função da essencialidade do produto*”, e o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS) previsto em seu artigo 155, § 2º, III, que assim dispõe: “*O ICMS poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e serviços*”.

A Constituição Federal é sucinta porque, em regra, os impostos tem função meramente arrecadatória, ou seja, são utilizados como instrumento de arrecadação de verbas aos cofres públicos.

Contudo, há casos em que os impostos possuem nítida natureza extrafiscal, como é o caso do IPI. A seletividade do IPI poderá ser utilizada a fim de favorecer, por meio de incidências mais leves, a realização de operações havidas por necessárias, úteis ou convenientes à sociedade e dificultar, por meio de incidências mais pesadas, a prática de atividades que não se mostrem de acordo com o interesse coletivo.

A incidência do IPI, em atendimento a sua natureza fiscal, deve estar em consonância com diversos princípios constitucionais, principalmente com o da capacidade

⁷³ Carvalho, Modesto. A ordem econômica na Constituição de 1969. p. 90.

⁷⁴ Ruy Barbosa nogueira. Princípio da Seletividade do tributo em função da essencialidade do produto: incidência, não-incidência, isenção e imunidade tributária, RT 651/10, São Paulo: RT, jan.1990.

contributiva. Desse modo, como não é possível identificar, entre os consumidores, quais são aqueles que possuem maior capacidade contributiva, ganha importância o princípio da seletividade que, através da progressão de alíquotas, busca onerar mais os produtos entendidos como supérfluos.

Como assevera ANDRÉ DE SOUZA DANTAS ELALI, citando RICARDO LOBO TORRES⁷⁵, leciona no sentido de que: *“a seletividade se dá em função da essencialidade do produto e é o único critério para a incidência do IPI. Para ele, significa dizer que o tributo recai sobre os bens na razão inversa de sua necessidade para o consumo popular e na razão direta de sua superfluidade”*

Desse modo, pode-se concluir, resumidamente, que a seletividade, diante da natureza fiscal do IPI, atua ditando maior tributação aos produtos considerados supérfluos, do que aos produtos essenciais ao consumo. Isto porque presume-se que os produtos supérfluos são consumidos por pessoas de maior capacidade contributiva, enquanto os produtos essenciais são de necessidade de todos.

Conforme ressaltado e segundo o ilustre Prof. EDUARDO DOMINGOS BOTALLO, o tributo, quando adequadamente utilizado, se distancia de sua função meramente arrecadatória e mostra-se apto a estimular consecução de metas para as quais se volta a ordem econômica⁷⁶.

Nesse cenário, a extrafiscalidade do imposto sobre produtos industrializados ganha extrema importância, na medida em que funciona como instrumento hábil a estimular a produção de determinados produtos, bem como desestimular o consumo de outros.

Como exemplo da utilização do IPI como forma de estímulo da economia, tem-se a redução das alíquotas dos automóveis, concedida pelo Chefe do Executivo Federal, no ano passado, quando aquele setor passava por sérias crises produtivas.

Nesse passo, percebe-se que a Constituição faculta, como exceção e atendendo as limitações impostas na legislação, ao Poder Executivo Federal o poder de alterar as alíquotas do IPI.

Diante disso, resta claro a íntima relação entre seletividade e a extrafiscalidade.

⁷⁵ Torres apud Elali. p. 77.

⁷⁶ Fundamentos do IPI (Impostos sobre produtos industrializados). p. 58.

Os impostos de consumo (ex.: IPI, ICMS) podem ser utilizados com a acentuada função social e ordinatória da produção e do consumo. Precisamente nesse sentido é que foi introduzido o princípio constitucional da seletividade em função da essencialidade⁷⁷.

Atualmente podemos mencionar como a função da essencialidade no princípio da seletividade, os produtos, mercadorias e serviços essenciais que não representam apenas e tão somente os bens vitais para existência humana, mas também, bens necessários para a pessoa viver dignamente. Ultrapassa-se a fase do direito pela existência, busca-se assim, hoje, o direito por uma vida digna, com qualidade de vida e bem estar.

Nesse sentido estudando essencialidade como matéria de tributação HENRY TILBERY⁷⁸ demonstra que o conceito da essencialidade dos produtos vincula-se a um padrão de vida, não devendo ninguém ficar a abaixo de tal padrão, o qual, evidentemente, varia conforme época e lugar. Não limita o sentido da palavra (essencialidade) apenas à satisfação das necessidades biológicas, mas abrange também os bens considerados indispensáveis à manutenção de um padrão de vida decente, mínimo, de acordo com o grau de bem estar da sociedade.

Logo, tem-se que interpretar o conceito de essencialidade sob a ótica de todos os princípios constitucionais (direito a vida, liberdade, dignidade da pessoa humana, justiça social, promoção do bem de todos, segurança, defesa ao meio ambiente, etc.). Neste sentido, chega-se a conclusão que a sadia qualidade de vida associada ao meio ambiente ecologicamente equilibrado (artigo 225 da Constituição Federal) configura-se em bem essencial para a sociedade e para o desenvolvimento do bem estar individual e coletivo.

Seria portanto, totalmente impróprio e errado pretender sancionar atividades poluidoras com tributos mais pesados. Quando o objetivo for sancionar, o instrumento próprio para esta proibição sancionadora será a multa e ou outro tipo de pena que o sistema jurídico possa indicar, mas nunca o tributo. Isso não significa que não se possa ser tributado diferenciadamente e de maneira rigorosa as atividades nocivas ao meio ambiente, mas não como meio sancionatório.

⁷⁷ Ruy Barbosa Nogueira. Princípio da Seletividade do tributo em função da essencialidade do produto: incidência, não-incidência, isenção e imunidade tributária, *RT* 651/10, São Paulo: RT, jan.1990.

⁷⁸ O conceito de essencialidade como critério de tributação, in: Ruy Barbosa Nogueira (Org.), *Estudos Tributários*, São Paulo: Resenha Tributária. 1974, p.326 e 342.

3.2 - PRINCÍPIOS DE DIREITO AMBIENTAL

Alguns princípios que serão aqui expostos têm apoio nas declarações internacionais, evidentemente, os princípios devem ser extraídos do ordenamento jurídico em vigor. Não cabe ao intérprete e ao aplicador do Direito Ambiental estabelecer os seus próprios princípios, com base naqueles preceitos que ele gostaria que prevalecessem, mas que não são os aceitos pela ordem jurídica.

Tem-se, portanto, que buscar sempre descobrir os princípios jurídicos dentro do ordenamento jurídico.

No caso do Direito Ambiental, tais princípios podem ser localizados e extraídos da Constituição Federal de 1988, da Lei da Política Nacional do Meio Ambiente (Lei Federal 6.938/81), das Constituições Estaduais e, também, bem como das Declarações Internacionais de Princípios, adotadas por Organizações Internacionais, em especial as Declarações da ONU de Estocolmo de 1972, sobre o Meio Ambiente Humano, e do Rio de Janeiro de 1992 (RIO-92), sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento.

Quanto às Declarações Internacionais, parece importante observar que, embora elas não estejam ainda incluídas entre as fontes tradicionais do Direito Internacional e não tenham aquela imperatividade jurídica própria dos tratados e convenções internacionais, ainda assim devem ser reconhecidas como instrumentos dotados de relevância jurídica.

Na realidade, as Declarações Internacionais constituem atualmente importante método de cristalização de novos conceitos e princípios gerais e, uma vez adotadas, passa a influenciar toda a formulação subsequente do Direito, seja no plano internacional, seja no plano da ordem jurídica interna.

Daí a razão de se afirmar que, apesar de não mandatórios - para utilizar a terminologia do Direito Internacional - os princípios emanados da Declaração de Estocolmo de 1972 e da Declaração do Rio de 1992 também são abordados na Tributação Ambiental.

3.2.1 - PRINCÍPIO DO POLUIDOR-PAGADOR

A temática da Tributação Ambiental aponta que o poluidor pagador como fundamento da incidência tributária ecológica, que autoriza a cobrança de exações tributárias ambientais.

O Princípio do Poluidor Pagador não nasceu de decisões legislativas, mas é um princípio de origem popular. Ele surgiu na década de 60 dos gritos estudantis na Europa reivindicando a reparação do dano ambiental ocasionado pelo crescimento industrial. Por esse motivo, em 1972, o Princípio do Poluidor Pagador transformou-se em uma reivindicação da ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE) sobre políticas do ambiente da Europa⁷⁹

No plano internacional, o Princípio do Poluidor Pagador foi cristalizado Princípio da Declaração do Rio sobre o Meio Ambiente e Desenvolvimento:

“Princípio 16 – Tendo em vista que o poluidor deve, em princípio, arcar como custo decorrente da poluição, as autoridades nacionais devem procurar promover a internalização dos custos ambientais e o uso de instrumentos econômicos, levando na devida conta o interesse público, sem distorcer o comércio e os investimentos internacionais” (grifo meu)

O Poluidor Pagador, dentro da sua concepção econômica, como visto, procura *responsabilizar* o poluidor pelas externalidades produzidas a partir de atividades contaminantes, devendo suportar o custo das medidas tomadas pelo poder público para assegurar a preservação do meio ambiente. É como tirar o peso dos “ombros” do Estado e transportá-lo à fonte causadora, chamando à responsabilidade, deslocando os gastos com a preservação ambiental do Estado ao poluidor⁸⁰.

No momento em que o Poluidor Pagador determina a exigência ao poluidor de um “preço” pela sua poluição, permanece com o caráter repressor e reparador. É tido como um instrumento de proteção ambiental cujo efeito protetivo tem como pressuposto a efetiva ocorrência de um dano.

⁷⁹ Maria Alexandra de Souza Aragão: O princípio do poluidor-pagador: pedra angular política comunitária do ambiente. Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra 23/51, Coimbra: Ed. Coimbra, 1997.

⁸⁰ Organisation de Cooperation et de Developpement Économiques – OCDE - Le Principe Pollueur-payeur: analyses et recommandations (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico) 1992, p. 9.

Outra característica do Poluidor Pagador que merece destaque é que o princípio não deixa margem à discricionariedade, permanecendo o poluidor adstrito ao pagamento dos respectivos custos econômicos de sua poluição.

Em verdade, ao adotar este princípio, incorpora-se um novo fator no sistema econômico, porque os custos ambientais refletirão no preço dos bens e serviços produzidos, introduzindo o conceito do "passivo ambiental", através do qual as empresas embutirão em seus custos o valor monetário da degradação ambiental que causam, internalizando as externalidades ambientais negativas por elas produzidas, traduzidas nos gastos necessários à diminuição, eliminação ou neutralização dos danos.⁸¹

Então no momento em que o referido custo calculado é repassado ao consumidor, surge a necessidade de uma resposta positiva deste para que seja eficaz tal política. Em outras palavras: considerando que o consumidor prefira arcar com o preço embutido, deixa de haver qualquer repercussão, uma vez que a conduta danosa se perpetuará, mantendo-se a exploração dos recursos enquanto houver quem pague tal preço. Ou seja, pode tornar-se mais vantajoso pagar aquele preço a investir em medidas mais benéficas ao meio ambiente.

É o mesmo fenômeno que ocorre em relação às multas administrativas ou responsabilidades civis, que não passam de condutas requeridas a partir da regra do Poluidor Pagador. O raciocínio dos poluidores muitas vezes é que sairia muito mais caro investir no procedimento limpo (preventivo), benéfico ao meio ambiente, do que arcar com as multas estabelecidas pelo Poder Público (repressivo).

Nessa óptica, a figura tributária que maior similitude teria com aquela regra seria a taxa, pautada no princípio da equivalência, visando a compensar gastos administrativos.

Partindo do raciocínio de PEDRO HERRERA MOLINA⁸², afirma que a Constituição Espanhola não obriga a estabelecer os tributos ambientais, mas impõe aos particulares um dever de conservação ambiental, o que significaria que todos os custos de proteção ambiental deveriam ser assumidos a princípio por aqueles que realizam atividades contaminantes.

Olhando para a nossa Constituição, poderíamos, nessa base, afirmar que no momento em que assinala que a defesa e preservação ambiental são deveres do Poder Público e da coletividade, poderia estar a autorizar não só a criação ou instrumentalização tributária

⁸¹ Derani, Cristiane. Direito Ambiental Econômico, 2001, p.158.

⁸² Derecho Tributário Ambiental. p. 145.

ambiental, mas também a política dos subsídios e incentivos fiscais como carga que o Estado deve suportar.

Neste sentido, a OCDE⁸³ implementou algumas medidas econômicas para coibir a degradação ambiental dentre elas encontra-se a tributação ambiental. Algumas modalidades de instrumentos econômicos apresentado pela OCDE são: 1.º Tributação sobre emissões (*emission charges*), que consiste no pagamento baseado na medição ou estimação da quantidade e qualidade de substâncias poluidoras; 2.º Tributação de utilização (*emission charge*), trata-se de pagamento pelo uso de serviços coletivos que se utilizam primordialmente por parte dos entes locais, para financiar o financiamento e tratamento de resíduos sólidos; 3.º Tributação sobre produtos (*product charges*), esta carga tributária recai sobre os produtos que ocasionam a poluição, mediante sua elaboração, consumo ou eliminação; 4.º Imposto sobre recursos naturais (*taxes for natural resource management*), pagamento pela contraprestação que se exige pela manipulação de recursos ambientais e outros instrumentos econômicos.

Assim muitas manifestações representam as diversas formas de agir do princípio do poluidor pagador, mas o que todas tem em comum é a tributação ao poluidor que do dever de precaver, prevenir e reparar o dano ambiental.

3.2.2 - PRINCÍPIO DA PRECAUÇÃO

Nos dizeres de CRISTIANI DERANI⁸⁴ o Princípio da Precaução é bordado na Alemanha desde 1970, na DECLARAÇÃO DE WINGSPREAD, juntamente com o princípio da cooperação e do poluidor-pagador.

A CONFERÊNCIA DAS NAÇÕES UNIDAS SOBRE O MEIO AMBIENTE E DESENVOLVIMENTO, realizada no Rio de Janeiro (1992) discutiu as medidas necessárias para que houvesse uma redução da degradação do meio ambiente, além de estabelecer políticas ambientais que conduzissem à efetiva concretização do desenvolvimento econômico sustentável.

Deste modo, o princípio da precaução encontra-se inserido nos Princípios 15 e 17 da Declaração do Rio de Janeiro, que expressam o seguinte:

⁸³ OECD. Working Party on Economic and Environmental Policy Integration , distribuído em 08 out. 1999, p. 7-9.

⁸⁴ *op.cit.* p. 165.

“Princípio 15: de modo a proteger o meio ambiente, o princípio da precaução deve ser amplamente observado pelos Estados, de acordo com suas capacidades. Quando houver ameaça de danos sérios ou irreversíveis, ausência de absoluta certeza científica não deve ser utilizada como razão para postergar medidas eficazes e economicamente viáveis para prevenir a degradação ambiental”⁸⁵.

Princípio 17: a avaliação do impacto ambiental, como instrumento internacional, deve ser empreendida para as atividades planejadas que possam vir a ter impacto negativo considerável sobre o meio ambiente, e que dependam de uma decisão de autoridade nacional competente.”⁸⁶

Logo, o princípio da precaução representa claramente a proteção ambiental, e como forma de proteger a sociedade contra a possibilidade de determinadas atividades em face de as incertezas científicas de seus efeitos gerarem irreparáveis ao homem e ao meio em que vive. Para tanto o princípio da precaução orientará a não tomar decisões de risco que não se conhecerem bem como suas consequências.

Nesse contexto, CLAUDIA DIAS SOARES⁸⁷ em seu estudo sobre o princípio da precaução afirma que: *“A ciência tem demonstrado que a escolha já não é entre segurança e insegurança, mas entre menos risco e mais risco. E sendo os riscos ambientais que a sociedade contemporânea enfrenta muitos numerosos e variados, torna-se necessário fixar prioridades e tirar o máximo proveito dos recursos disponíveis para gerir, melhorando-se a qualidade ambiental sem se penalizar desnecessariamente a inovação e o investimento.”*

De se ressaltar que PAULO AFFONSO LEME MACHADO⁸⁸, reproduzindo os ensinamentos de GERD WINTER introduz expressamente percepção sobre o tema *“o princípio da precaução visa a durabilidade da sadia qualidade de vida das gerações humanas e continuidade da natureza existente no planeta. A precaução deve ser visualizada não só em relação às gerações presentes, como em relação ao direito ao meio ambiente das gerações futuras.”*

No direito positivo brasileiro, o princípio da precaução tem seu fundamento na Lei de Política Nacional do Meio Ambiente (Lei 6.938/81), mais precisamente no artigo 4, I e IV, da referida lei, que expressa a necessidade de haver um equilíbrio entre o desenvolvimento

⁸⁵ MACHADO, Paulo Afonso Leme. Direito Ambiental Brasileiro. São Paulo: Malheiros, 2001.p. 50.

⁸⁶ AYALA, Patrick Araújo, in: LEITE, Rubens Moraes (Org.). Inovações em Direito Ambiental. Florianópolis: Fundação Bortoux, 2000. p. 77.

⁸⁷ O Imposto Ecológico: contributo para o estudo dos instrumentos ecológicos de defesa do ambiente. p. 18.

⁸⁸ O princípio da precaução e o direito ambiental, Revista de Direitos Difusos 8/ 1.082-1.083. ago. 2001.

econômico e a utilização, de forma racional, dos recursos naturais, inserindo também a avaliação do impacto ambiental.

Salienta-se, que o referido princípio foi expressamente incorporado em nosso ordenamento jurídico, no artigo 225, § 1º, V, da Constituição Federal, e também através da Lei de Crimes Ambientais (Lei 9.605/1998, art. 54, § 3º).

O artigo 225, § 1º, inciso IV da Constituição Federal expressa que:

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

§ 1º – Para assegurar a efetividade desse direito, incumbe ao Poder Público:

IV – Exigir, na forma da lei, para instalação de obra ou atividade potencialmente causadora de significativa degradação do meio ambiente, estudo prévio do impacto ambiental.” (grifo meu)

O princípio da precaução tem sua imperatividade jurídica determinada pelo “caput” do artigo 225 da Constituição Federal ao dispor que tanto o poder público como a coletividade tem que defender e preservar o meio ambiente para as presentes e futuras gerações.

Logo, o citado dispositivo legal se refere aos termos “defender” e “preservar”, empregando-os em sentido “latu”, agregando desta maneira o princípio da precaução em seu conteúdo.

Dessa forma, o princípio da precaução implica uma ação antecipatória à ocorrência do dano ambiental, o que garante a plena eficácia das medidas ambientais selecionadas.

O custo da precaução será atribuído ao contribuinte, que possui melhores condições para evitar a ocorrência do dano ambiental.

3.2.3 - PRINCÍPIO DA PREVENÇÃO

Para que se realize o princípio da prevenção é imprescindível a tomada de uma consciência ecológica pelos sujeitos que intervêm de qualquer forma no meio ambiente, a fim de que passem a compreender a necessidade de evitar causar danos.

Nos idos de em 1.972, a Declaração de Estocolmo sobre o Meio Ambiente proclamava, em seu Princípio 19, ser indispensável um esforço para promover a educação em questões ambientais, dirigida tanto aos jovens quanto aos adultos, e que prestasse a devida atenção aos setores menos privilegiado da população, para criar as bases para uma opinião pública bem informada, e para uma conduta dos indivíduos, das empresas e da coletividade inspirada em um senso de responsabilidade sobre a proteção e melhoramento do meio ambiente em toda sua dimensão humana⁸⁹.

Este princípio foi incorporado ao texto da DECLARAÇÃO DO RIO SOBRE O MEIO AMBIENTE E DESENVOLVIMENTO em seu Princípio 8º com a seguinte redação: *“Para atingir o desenvolvimento sustentável e mais alta qualidade de vida para todos, os Estados devem reduzir e eliminar padrões insustentáveis de produção e consumo e promover políticas demográficas adequadas”*.

Como leciona PAULO AFFONSO LEME MACHADO⁹⁰: *“Sem informação organizada e sem pesquisa não há prevenção, por isso, divide-se em cinco itens a aplicação do princípio da prevenção:*

1º) identificação e inventário das espécies animais e vegetais de um território, quanto à conservação da natureza e identificação das fontes contaminantes das águas e do mar, quanto ao controle da poluição;

2º) identificação e inventário dos ecossistemas, com a elaboração de uma mapa ecológico;

3º) planejamentos ambiental e econômico integrados;

4º) ordenamento territorial ambiental para a valorização das áreas de acordo com sua aptidão; e

⁸⁹ Fiorillo, Celso Antonio Pacheco e outros. O Princípio da Prevenção e a Utilização de Liminares no Direito Ambiental Brasileiro. Revista da ESMAPE – Recife – v.2 nº 69-100 – abr/jun 1997, Recife: 1997, p. 111.

⁹⁰ Leme Machado, Paulo Affonso. Direito Ambiental Brasileiro, 14ª ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2006, p. 80-83.

5º) *Estudo de Impacto Ambiental*"

Na Lei de Política Nacional do Meio Ambiente, Lei n. 6.938/81, abarcou o princípio da prevenção dispondo alguns mecanismos para a realização deste princípio por exemplo: zoneamento ambiental; avaliação de impactos ambientais; estabelecimento de padrões de qualidade ambiental; áreas de proteção ambiental etc..

Portanto, para a utilização dos tributos na tutela ambiental poderá prestar excelente contribuição na concretização do princípio da prevenção, assumindo caráter incentivador de condutas de proteção ambiental ou coibidor de atividades lesivas ao meio ambiente.

Em uma preocupação além da atribuição ao poluidor de reparar o dano causado, CRISTIANE DERANI⁹¹ desenvolve o seguinte raciocínio:

“O custo a ser imputado ao poluidor não esta exclusivamente vinculado à imediata reparação do dano. O verdadeiro custo está numa atuação preventiva, consistente no preenchimento da norma de proteção ambiental. O causador pode ser obrigado pelo Estado a mudar o seu comportamento ou a adotar medidas de diminuição da atividade danosa. Dentro do objetivo estatal de melhora do ambiente, deve, então, participar ativamente o particular. De fato o que se estaria praticando seria a não-poluição”.

Assim, o custo da prevenção será atribuído ao poluidor, entendendo este como aquele que possui melhores condições de para prevenir ou evitar a ocorrência do dano ambiental.

3.2.4 - PRINCÍPIO DA COOPERAÇÃO

O princípio da cooperação também está previsto na Constituição Federal no *caput* do artigo 225, impondo ao Poder Público e à coletividade o dever de preservar o meio ambiente para as presentes e futuras gerações.

Nesse mesmo sentido, este princípio foi incorporado ao texto da DECLARAÇÃO DO RIO SOBRE O MEIO AMBIENTE E DESENVOLVIMENTO em seu princípio 10º, ao prescrever que a melhor forma de tratar as questões ambientais é com a participação de todos os cidadãos interessados.

⁹¹ Direito Ambiental Econômico. p. 166.

Logo, aquele que leva em consideração a idéia de que a sociedade em cooperação com o Estado atue na escolha de prioridades ambientais, através da participação de diferentes grupos sociais por meio da informação, formulação e execução de políticas ambientais.

Esses grupos podem ser deveras distintos, envolvendo organizações ambientais, sindicatos, indústria, comércio e agricultura, os quais, valendo-se de instrumentos judiciais e administrativos de controle dos atos do poder Executivo, tendem a otimizar e fortificar a concretização de normas voltadas à proteção ambiental.

Essa participação da sociedade é legalmente assegurada pela Lei n.º 6.938/81 a qual prevê que as pessoas legitimamente interessadas poderão requerer informações dos órgãos ambientais, ressalvadas exceções constitucionais de sigilo em proteção à defesa do Estado e da sociedade.

Permite-se ainda, dentro do escopo desse princípio, a possibilidade de normas de incentivo à ciência e tecnologia, de maneira a estimular a proteção ambiental substituindo-se práticas depredatórias por outras menos prejudiciais e sustentáveis.

O princípio da cooperação na tributação ambiental será exercido pela solidariedade, cabendo a todos a obrigação de contribuir com as despesas do Estado para a proteção ambiental. Nesse sentido, o ilustre tributarista italiano ENRICO MITTA⁹², pontua que: *“o dever fiscal é então compreendido como dever de solidariedade que constitui no fundamento sobre o qual se rege a organização do estado moderno, livre e democrático”*.

Portanto, como assevera PAULO HENRIQUE DO AMARAL⁹³: *“o Estado ao desenvolver sistemas de reparação, prevenção e precaução dos danos ambientais gerará despesas para os cofres públicos, e nada mais do que justo, que todos contribuam na proporção dos danos causados por suas atividades e em razão da solidariedade coletiva, por ser a proteção do meio ambiente uma função social.”*

Logo, analisando a solidariedade de todos na proteção do meio ambiente e a necessidade da intervenção estatal na economia por meio de imposto para assegurar o equilíbrio ecológico, CLAUDIA DIAS SOARES⁹⁴ conclui que: *“o bem ambiental protege-se, conserva-se e restaura-se por intermédio da solidariedade de todos, e de cada um daqueles que dele aproveitam, a qual equivalem ao financiamento social e coletivo da despesa pública em que o estado incorre com essas atividades.”*

⁹² La legalità tributaria: contributo Allá semplificazine legislativa, Milano: Giuffrè, 1993, p.112.

⁹³ Direito Tributário Ambiental, p.157.

⁹⁴ Op.cit. p. 25-26.

CAPÍTULO – 4

DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL E AS DIRETRIZES AMBIENTAIS

Tendo em vista a problemática ambiental a qual estamos enfrentando, um dos temas de pesquisa no campo do Direito Tributário é como este pode servir de instrumento para o Estado na tentativa de minimização das condutas lesivas ao meio ambiente e na busca pelo desenvolvimento sustentável.

A Constituição da República Federativa do Brasil, em seu artigo 170, ao estabelecer dentre os seus princípios o da defesa do meio ambiente, criou um desafio para a legislação tributária brasileira, qual seja, estabelecer uma fiscalidade ecologicamente adequada, conforme prevista no texto constitucional.

A importância da inclusão de dispositivos específicos sobre a função ambiental dos tributos no Sistema Tributário Constitucional, através da implementação de uma reforma do artigo 167, IV da Constituição Federal, vem possibilitar a vinculação da destinação de receitas à causa ambiental.

De acordo com as ponderações de CLÉUCIO SANTOS NUNES⁹⁵: *“observa-se uma tendência mundial na utilização de espécies tributárias como instrumento estatal de ação no campo da prevenção ao desequilíbrio ecológico. Nesse sentido, a adoção de tributos ambientais é prática sustentada por razões de política ambiental ou utilização de seus efeitos como instrumento de minimização da exploração inadequada do meio.”*

O Sistema Tributário Nacional divide as competências tributárias entre a União, os Estados e os Municípios, de maneira autônoma e exclusiva, garantindo-lhes um âmbito de atuação diverso uns dos outros, com ampla liberdade, constituindo o que se denomina federalismo fiscal⁹⁶.

De continuo, as espécies tributárias no Brasil e a competência tributária dos entes federados pode ser assim resumida:

⁹⁵ Direito Tributário e Meio Ambiente. São Paulo: Dialética, 2005.p.186.

⁹⁶ Sobre o Federalismo fiscal brasileiro, consultar: Cavalcante, Denise Lucena. *Fédéralisme fiscal – Brésil*. Revista **NOMOS**. Vol. 27, jul/dez – 2007/2, p. 15-24.

UNIÃO	ESTADOS	MUNICÍPIOS
Impostos (II, IE, IPI, IOF, IR, ITR)	Impostos (ITCD, ICMS, IPVA)	Impostos (IPTU, ITBI, ISS)
Taxas	Taxas	Taxas
Contribuições de Melhoria	Contribuições de Melhoria	Contribuições de Melhoria
Contribuições especiais (sociais; de intervenção no domínio econômico; no interesse de categorias econômicas e profissionais; custeio iluminação pública)	Contribuições previdenciárias de seus servidores	-
Empréstimo compulsório	-	-

4.1 - IMPOSTOS

De acordo com o quadro acima descrito, a Constituição brasileira distribui competência tributária para todas as pessoas políticas.

Posto isto, pode-se constatar que a Constituição brasileira não previu impostos da natureza ambiental. A utilização dos impostos com o objetivo de proteger ao meio ambiente se dará de modo indireto, ou seja, por meio de incentivos fiscais incentivos, isenções e benefícios fiscais, a fim de estimular comportamentos ecologicamente não danosos, produção em determinadas regiões ou incentivar adoção de tecnologias antipoluentes.

Vale ressaltar, que a possibilidade jurídica de se instituir imposto de natureza ambiental ocorrerá por meio do ente federado União, pois somente ela possui competência residual, ou seja, é a competência em que o sistema tributário nacional não previu imposto de competência da União, Estado, Distrito Federal e dos Municípios mediante Lei Complementar expresso no artigo 154, I da Constituição Federal nos seguintes termos “*in verbis*”

“Art. 154. A União poderá instituir:

I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição”(grifo meu)

Nessa esteira de raciocínio a União, no exercício de sua competência residual, não poderá instituir impostos que figuram entre aqueles constantes no art. 153 da Constituição

Federal, exigindo-se, ademais, expressa previsão em lei complementar⁹⁷ para sua instituição e cobrança, devendo ser ainda não-cumulativo e não ter base de cálculo e fato gerador próprio dos impostos já discriminados na Constituição.

Do acima articulado infere-se que a União, no exercício da competências residual⁹⁸, segundo MÁRCIO SEVERO MARQUES: *"não poderá valer-se de materialidades que tenham sido indicadas e autorizadas pelo texto constitucional para impostos de competência das demais pessoas políticas de direito público interno, sob pena de violação ao princípio federativo"*

Portanto os impostos podem ser utilizados como instrumento de tributação no campo ambiental, com mecanismos de graduação de alíquotas, redução da base de cálculo, seletividade, conforme a natureza dos produtos, com objetivo de incrementar ou desestimular a produção dos que sejam poluidores ou cujo processo produtivo afete negativamente o meio ambiente.

Contudo, convém informar que o emprego de incentivos, isenções e benefícios fiscais a fim de estimular condutas ambientalmente corretas, a princípio, parece um contrasenso em relação ao princípio do poluidor pagador. Todavia, não há que se cogitar tal incoerência, visto que, isentar para incentivar é reconhecer que quem não polui, ou polui menos, nada paga ou paga menos. Trata-se de uma *"sanção premial"* – que é uma vertente seletiva do mencionado princípio⁹⁹.

Nesse sentido, deve-se ponderar que, no caso de incentivos fiscais empregados como instrumentos econômicos de promoção da defesa do meio ambiente, entende-se que a rejeição por uns do estímulo fiscal (escolha de continuar poluindo) implica em pagar mais imposto, em cotejo com a opção de outros de evoluir tecnologicamente e, não poluindo, pagar menos imposto ou ser isentos.

Dessa forma, é melhor o incentivo que penalização. Estimular o investimento no controle da contaminação pode mostrar-se mais eficaz do que sancionar com penalidade, cuja exigência tem por efeito asfixiar a atividade industrial, quando não criam um clima de incerteza sobre as conseqüências de sua execução.

⁹⁷ "Também neste particular, o constituinte quis pôr freios à multiplicação de impostos federais. A fórmula que encontrou foi justamente esta: exigir que os novos impostos só pudessem ser validamente instituídos por meio de lei complementar, ato normativo que exige *quorum* qualificado de aprovação" (CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*, p. 591).

⁹⁸ Classificação constitucional dos tributos, p. 214.

⁹⁹ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. "Sistema tributário e proteção ambiental no Brasil e no Japão". In SCHOUERI, Luis Eduardo (Coord). *Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2003. 38/39.

Vê-se, portanto, que utilizando-se adequadamente os impostos, aqueles que tem um compromisso ambiental serão beneficiados sem que seja necessária a vinculação do imposto.

4.2 - TAXAS

A Constituição brasileira em seu artigo 145 atribuiu competência tributária à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios para instituir taxas. Logo, conclui-se que a taxa é um tributo de competência tributária comum, que poderá ser cobrada pelas pessoas políticas no âmbito de suas respectivas competências. :já no inciso II deste mesmo artigo há a determinação da instituição de taxas, em razão do exercício regular do poder de polícia ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto a sua disposição e, por tais características, prestam-se perfeitamente à finalidade ambiental.

A competência para instituição de taxas é comum entre todos os entes federados. Dessa forma, poderão as três esferas estabelecer por lei taxas ambientais incidindo inclusive sobre o mesmo contribuinte no âmbito de suas competências, desde que cada uma corresponda efetivamente a uma atividade exercida pelo respectivo ente estatal.

Todavia, deve-se salientar os limites constitucionalmente estabelecidos nesse campo, como a cobrança apenas dos montantes correspondentes ao custo da atividade estatal de fiscalização ou de prestação de serviços.

Em relação à possibilidade de utilização de taxas ambientais, LIGIA MARIA LOPES RODRIGUES RIBAS¹⁰⁰ entende ser passíveis de taxas: *“aquelas atividades resultantes do custo de licenciamento e fiscalização ambiental, bem como dos serviços públicos de limpeza e recuperação ambiental de caráter individual, equivalentes ao custo de sua realização, prestados ou postos à disposição do contribuinte, cujas atividades sejam efetiva ou potencialmente poluidoras ou relativas à extração, produção, transporte e comercialização de produtos potencialmente perigosos ao meio ambiente e produtos e subprodutos da fauna e da flora”*.

A mesma autora ainda salienta que o custo do serviço prestado pelo exercício do poder de polícia realiza o princípio retributivo, pela equivalência entre o valor da taxa e o

¹⁰⁰ Defesa ambiental: utilização de instrumentos tributários”. In TORRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005. p.700.

custo na prestação do Estado e, por outro lado, o princípio do poluidor pagador, ao se exigir taxa maior do contribuinte que gera mais custo ao poder público. Desse modo, devido aos altos custos dos serviços ambientais, também a taxa induz à busca de alternativas de menor poluição para diminuição do montante da taxa a ser paga¹⁰¹.

Nos dizeres de JOSÉ MARCOS DOMINGUES DE OLIVEIRA¹⁰² observa-se que: “a necessidade de conciliação de princípios e coordenando-se pelo critério da proporcionalidade, entende que as taxas ambientais devem ser graduadas conforme o custo dos serviços públicos ambientais relacionados à carga poluidora gerada pelos contribuintes, gerando receitas para o custeio das tarefas administrativas correspondentes. Desta forma, além de induzir o poluidor a buscar alternativas de conduta menos poluidoras visando diminuir o gasto com taxas, estariam elas, possuindo ou não contraprestação como condição de sua existência, permitindo a possibilidade de seu uso para a proteção ambiental”.

No sistema tributário espanhol¹⁰³ existe a autorização da instituição de taxa em razão da utilização de recursos ambientais, por entender que estes recursos, em alguns casos, fazem parte do domínio público.

No entanto, esse raciocínio não poderá ser desenvolvido no Brasil, em razão do que determina o inciso II do artigo 145 da Constituição Federal que prescreve que “em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis”, excluindo assim a possibilidade de utilização de recursos ambientais ou bens públicos como fato jurídico tributário de taxa.

Entretanto, a utilização de recursos ambientais poderá ser cobrada por meio de tarifas ou preço público, como ocorre com a cobrança pelo consumo da água potável.

Neste sentido MARIA LUIZA MACHADO GRAZIERA¹⁰⁴ entende que “a natureza do produto da cobrança da água é a do preço público, pois se trata de fonte de exploração do bem de domínio público. Sua natureza é negocial cabendo ao detentor do domínio estabelecer o respectivo valor”.

¹⁰¹ Idem.

¹⁰² Op. cit. p. 65.

¹⁰³ Jorge Jiménez Hernández, El tributo como instrumento... cit. p. 12, explica o fato de que o uso ou ocupação dos recursos naturais, regulados em sua maioria como domínio público, legitimam a utilização de taxas.

¹⁰⁴ Disciplina jurídica de águas doces no Brasil. Tese de Doutorado apresentada à Faculdade de Direito da USP. São Paulo: USP, 2000.

Isto posto, as taxas não se manifestaram essencialmente como elemento incentivador, pois independentemente de o poluidor minimizar sua poluição terá de pagar pelo serviço de natureza ambiental prestado ou posto a sua disposição.

Assim a função das taxas de caráter ambiental estará orientada para custear atividades administrativas de proteção ao meio ambiente. Poderá realizar também o princípio da igualdade tributária em razão de tratar poluidores desiguais de maneira desigual e os iguais isonomicamente, quando fixa a carga tributária de cada poluidor, na proporção da poluição gerada por cada um.

4.3 - CONTRIBUIÇÕES DE MELHORIA

O inciso III do artigo 145 da Constituição Federal prescreve que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir contribuição de melhoria decorrente de obra pública que implique em valorização imobiliária tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual, o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado¹⁰⁵.

A construção de obras públicas de caráter ambiental atenderá ao interesse coletivo, pois propiciará para a elevação do bem-estar coletivo, possibilitando o desenvolvimento de atividades físicas em ambientes arborizados, benefícios paisagísticos, etc..

Há poucos exemplos como no Município do Rio de Janeiro, o qual, através da Lei nº 1.364/98, previu a possibilidade de instituição de contribuição de melhoria incidente sobre determinados imóveis valorizados por obras públicas, tais como arborização de ruas e praças, construção ou ampliação de parques, proteção contra erosão, aterros e outras obras de embelezamento, incluída a hipótese e execução de projeto de tratamento paisagístico, em que o custo de obras de cunho ambiental é rateado entre os proprietários de imóveis que, conseqüentemente, tenham sido valorizados.

O que se percebe, contudo, é um verdadeiro contra-senso. Conforme alerta ROBERTO FERRAZ¹⁰⁶, a prática brasileira vem assistindo uma inversão nefasta e como exemplo, cita o caso da criação de parques de preservação, na qual “*o Estado, ao atender o interesse geral, acaba por comprometer-se com indenizações vultuosas*”.

¹⁰⁵ Ver artigo 81 do Código Tributário Nacional.

¹⁰⁶ Tributação ambientalmente orientada e as espécies tributárias no Brasil. In TORRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 349.

O mesmo autor salienta que “*via de regra, o que ocorre é que o Estado estabelece a limitação à propriedade criando o parque, ou mesmo desapropriando a área com essa finalidade (direta ou indiretamente). Frequentemente isso ocorre em áreas com escasso valor de mercado. Em momento posterior, como consequência da própria criação do parque (podemos imaginar um parque próximo à área urbana) há uma forte valorização dos imóveis que estão à sua volta. O Estado não exige a contribuição de melhoria pertinente. O particular limitado ou desapropriado de seu direito de propriedade, exige justa indenização, que acaba por ser calculada de acordo com o parâmetro gerado pelas propriedades que se encontram em torno do parque, extremamente valorizadas pelo próprio parque, aumentando enormemente o valor da indenização devida por sua criação. O resultado prático é, sob o ponto de vista econômico, um desastre. A correta utilização de contribuições de melhoria levaria a uma equação muito diferente, e justa, na criação de parques e áreas de preservação ambiental. O Poder Público, ao decidir criar áreas de preservação ambiental, como praças, parques e reservas, particularmente junto á aglomerações urbanas: a) avaliaria a área e suas redondezas, como manda a lei relativa á contribuição de melhoria; b) exigiria a contribuição correspondente à valorização dos imóveis circunvizinhos à área de preservação (obra pública); c) indenizaria o proprietário do imóvel, com recursos advindos dessa arrecadação; d) teria condições de arcar com novas desapropriações semelhantes.*”¹⁰⁷

A contribuição de melhoria pode ser utilizada na melhora da qualidade de vida atingida pela preservação do meio ambiente.

Este tributo, além de poder transformar-se em um elemento estimulador da consciência ambiental, atuando em sua finalidade extrafiscal, através de seu caráter arrecadatário poderia viabilizar economicamente, e com justiça fiscal, a efetivação de políticas públicas ambientais, tendo em vista que demais gastos destinados à preservação ambiental podem ser suportados pela receita das contribuições de melhoria obtidos em outras obras, vez que não há vinculação, como ocorrem nos impostos.

4.4 CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

A Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (Cide) foi prevista pela Constituição brasileira em seu artigo 149, atribuindo competência exclusiva a instituí-la a

¹⁰⁷ Idem.

União. Esse objetivo representa a previsão geral sobre a Cide que poderá ser instituída quando o Estado precisar intervir em determinadas atividades econômicas.

Considerando que a competência para instituição deste tipo de contribuição foi atribuída à União e está vinculada a uma finalidade, qual seja, a regulação econômica, sempre que tal ente federativo pretender intervir no domínio econômico, implementando uma das suas finalidades, poderá graduar essa intervenção de acordo com a utilização ou degradação dos recursos ambientais. Essa intervenção obviamente atenderá às reais necessidades de desenvolvimento e incremento de atividades econômicas e comerciais; fatores geográficos, de maneira a diferenciar a aplicação de acordo com as regiões e suas atividades produtivas, diferentes grupos sociais, dentre outros aspectos.

O conceito de Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico foi fornecido pelo atual Ministro da Defesa NELSON JOBIM, ao proferir voto no julgamento em que o Plenário do Supremo Tribunal Federal entendeu, por maioria, ser constitucional o ATP (Adicional de Tarifa Portuária), quando exigido para fomentar a melhoria das instalações tributárias. Vale a transcrição dos seguintes trechos de seu voto¹⁰⁸: *“É a constituição que entendeu que uma atividade econômica – exploração de portos – se constitui em serviço de interesse público (art. 21, XII, f)¹⁰⁹. (...) O porto interessa de forma direta aqueles que operam e deles tiram a sua remuneração¹¹⁰. (...) É, assim, o ATP, como diz Galvão, uma Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, devido por uma categoria especial de usuários de serviços que a eles dizem respeito de forma direta.”¹¹¹*

Logo, pode se sustentar que os requisitos para determinar o conceito de contribuição interventiva são os seguintes: em primeiro lugar a intervenção a de ser feita por lei; em segundo lugar, o setor da economia que deva estar sendo desenvolvido pela iniciativa privada para que se possa configurar um ato de intervenção no domínio econômico. E as finalidade são exatamente aqueles princípio arrolados no Capítulo da Ordem Econômica.

Convém mencionar ainda a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, é uma espécie de contribuição especial, que, embora seja objeto de grande divergência doutrinária quanto à sua natureza (tributo ou instrumento de atuação na área econômica), apresenta-se particularmente adequada à tributação ambientalmente orientada como devido à

¹⁰⁸ RE 209365/SP, DJ 07.12.2000, p. 50 – inteiro teor na página do STF na internet.

¹⁰⁹ Idem. p. 24

¹¹⁰ Idem. p. 25

¹¹¹ Idem. p. 25

sua característica de exigibilidade somente em determinado âmbito econômico e a finalidade re-orientadora de comportamentos através da internalização de custos ambientais.

Neste sentido, parte da doutrina¹¹² sustenta que a instituição da Cide só está autorizada pela Constituição brasileira, quando alguma atividade econômica não estiver sendo desenvolvida em conformidade com os princípios da Ordem Econômica e Financeira, disciplinada no título VII do Texto Constitucional vigente.

A combinação dos artigos 149 e 170 da Constituição Federal, faz nascer a Cide de caráter ambiental, que assumirá natureza de tributo vinculado por destinar a sua arrecadação, diretamente, ao desenvolvimento de política de proteção ambiental que motivou a sua instituição. De certa forma, a Cide ambiental não poderá financiar medidas contrárias aos interesses ambientais, atendendo assim ao princípio do poluidor-usuário-pagador, por estimular atividades não poluidoras e desestimular atividades poluidoras.¹¹³

Assim a intervenção estatal proporcionada pela Cide de natureza ambiental objetiva estimular comportamentos não-poluidores dos agentes que compõem determinado grupo econômico¹¹⁴.

4.5 – EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO

A constituição Federal em seu artigo 148 prescreve que a União poderá instituir, por meio de lei complementar, empréstimo compulsório: a) para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; b) no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado para tanto o princípio da anterioridade tributária. Além dessas duas instituições a Constituição Federal, impõe a vinculação de receita à despesa que fundamentou sua instituição¹¹⁵.

Além de estar localizado no capítulo I do Título VI da Constituição Federal, onde se trata do Sistema Tributário Nacional, está presente no Código Tributário Nacional.

¹¹² Suzy Gomes Hoffmann, *As contribuições no sistema constitucional tributário*, Campinas: Copola, 1996, p. 163; Edmar Oliveira Andrade Filho, Aspectos constitucionais da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico instituída pela Lei 10.168/2000, Revista Dialética de Direito Tributário 68/88, São Paulo: Dialética, [s.d.].

¹¹³ Claudia Dias Soares. O sujeito activo do imposto ecológico. O papel das finanças locais na tributação ambiental. A realidade portuguesa. Revista de direito Ambiental, São Paulo, v. 6, n. 23, p. 9-34, jul. –set. 2001.

¹¹⁴ Álvaro Michelucci, *A inconstitucionalidade da cobrança da contribuição destinada ao fundo nacional de desenvolvimento científico e tecnológico*. Revista Dialética de Direito Tributário 69/36: São Paulo.

¹¹⁵ CF/88, art. 148.

Em se realizando um "empréstimo" compulsório, como a própria nomenclatura sugere, exige-se a sua restituição. Ou seja, o dinheiro emprestado deve ser devolvido com, no mínimo, correção monetária. Caso contrário, configura-se hipótese de confisco constitucionalmente previsto no artigo 150, IV.

No inciso I do artigo 148 da Constituição Federal existe previsão de instituir empréstimos compulsórios para as despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública. Logo, podem ocorrer fatos, eventos ou desastres ecológicos que configurem calamidade pública necessitando obviamente de adoção de certas medidas que neutralizem ou minimizem os efeitos sobre o meio ambiente e a sociedade.

Despesas extraordinárias, conforme preceitua SACHA CALMON NAVARRO COELHO¹¹⁶, são:

"aquelas absolutamente necessárias, após esgotados os fundos públicos inclusive o de contingência. Vale dizer, a inanição do Tesouro há de ser comprovada. E tais despesas não são quaisquer, senão as que decorrerem da premente necessidade de acudir as vítimas das calamidade públicas sérias, tais como terremotos, maremotos, incêndios e enchentes catastróficas, secas transanuais, tufões, ciclones etc. Nem basta decretar o estado de calamidade pública, cujos pressupostos são lenientes. De verdade, a hecatombe deve ser avassaladora, caso contrário se banalizaria a licença constitucional, ante "acts of God" que sempre ocorrem, sistematicamente, ao longo das estações do ano."

Cabe salientar que calamidade pública natureza ambiental podem ser catástrofes provocados por agentes naturais como enchentes; inundações ou queimadas descontroladas; desmoronamentos de encostas e morros; tufões etc. Como também calamidade pública de natureza ambiental pode ser provocada por atos humanos que geram os desastres ecológicos.

Neste sentido PAULO DE BARROS CARVALHO¹¹⁷ entende por calamidade pública aquela provocada por agentes da natureza e eventos de caráter socioeconômico que ponham em perigo o equilíbrio do organismo socioeconômico, considerado na sua totalidade. Ele alerta ainda que o conceito de calamidade pública é mais abrangente do que aquele acolhido pelo Direito Civil.

¹¹⁶ Comentários à Constituição de 1988. Sistema Tributário. p. 147.

¹¹⁷ *Op. cit.* p. 32 e 34.

Ou seja, não obstante a possibilidade da ocorrência de um fato de proporções estrondosas, existindo uma política bem estruturada e de atuação preocupada em manter e desenvolver o meio ambiente e a economia, tal exigência tributária preferivelmente que fique somente no campo das possibilidades.

Em relação ao inciso II do artigo 148 acima transcrito, por se tratar unicamente de espécie de antecipação de receita, além de estar envolto num caráter não-emergencial, estão adstritos ao cumprimento do princípio da anterioridade, diferentemente do inciso I do mesmo artigo.

Não se descarta a possibilidade de existindo interesse difuso – interesse ligado à nação como um todo e não a sujeitos específicos – a viabilidade de, observadas o pressuposto constitucional de realizar despesas extraordinárias decorrentes de calamidade, exigir-se empréstimo compulsório. De forma que, em caso de relevante dano ambiental de forma calamitosa e em casos extremos em que o Estado não tenha recursos, a União possa, atendendo as exigências do artigo 148 da Constituição Federal e vinculando tal exigência ao que a fundamentou, possa-se exigir tal espécie tributária.

Entretanto, vale mencionar, que a ocorrência de tal exigência certamente não seria somente em casos de calamidade ambiental, pois afinal, a superveniência de uma situação dessas que não de fato "avassaladoras", em princípio leva a crer que ocorreria em consequência de um total descaso de políticas e ações preventivas e sustentáveis e de calamidade em níveis muito superiores nos setores governamentais, que não somente ambiental.

Assim, a simples leitura do texto constitucional em seu artigo 148, I, a primeira figura que se apresenta é a calamidade pública que conceitua-se como sendo os desastres ecológicos, que serão suficientes para se admitir a existência jurídica de se instituir o empréstimo compulsório de caráter ambiental em nosso país.

4.6 O DIREITO TRIBUTÁRIO COMO MECANISMO DE PROTEÇÃO AMBIENTAL

Uma radiografia econômica do tributo, demonstrará que a tributação nunca é neutra: ela impõe ao contribuinte, como de resto praticamente toda a normatividade jurídica, um custo esse custo ao contribuinte, a tributação influencia seus comportamentos econômicos

como bem revela GERALDO ATALIBA¹¹⁸ é inerente ao tributo para obter comportamentos dos indivíduos, pelo aumento ou diminuição do tributo, estaremos diante do fenômeno denominado extrafiscalidade.

Quando é colocada em pauta a discussão acerca da tributação ambiental, a questão que apresenta maior polemica é se a proteção do meio ambiente deveria se dar por meio da instituição de tributos ou se deveria ocorrer por meio de incentivos fiscais.

A instituição dos “*ecotributos*” visa a internalização compulsória dos custos ambientais impedindo que um determinado agente econômico poluidor imponha, unilateralmente, a toda a sociedade, o ônus de suportar tal deseconomia, ao não se atuar pela via tributária para internalização compulsória dos custos ambientais, possibilita-se que o produto seja colocado no mercado a um preço mais reduzido, subvencionado pelo conjunto da sociedade que suportará as externalidades negativas não consideradas.

Entretanto, cabe ressaltar que o agente econômico somente irá participar para conservação do meio ambiente à medida que os custos para evitar o dano ambiental fiquem abaixo do custo de reparação do dano.

Acima deste limite perde-se o interesse por uma redução da poluição. Neste contexto, podem ser destacadas duas opções para conservação do bem ambiental: ou deve o poluidor arcar com o emprego de instrumentos para diminuição da poluição, ou, por uma avaliação política, alivia-se o poluidor de tal encargo, devendo os prejudicados (sociedade) arcar com ele. Ocorre, então, uma subvenção do poluidor para que ele realize os investimentos necessários a fim de eliminar ou reduzir o dano ambiental¹¹⁹.

Grande parte da doutrina é contra a aplicação de incentivos fiscais. Entendem que o Estado não deveria auxiliar os poluidores a suportar os custos do controle da poluição, pois estaria indo contra o princípio do poluidor pagador, que carrega em si o ideal de que os maiores poluidores sejam os maiores contribuintes para a despoluição.

Por outro lado, CRISTIANE DERANI destaca que se a opção for feita pela internalização dos custos ambientais, por meio da imposição de tributos, haveria necessariamente um aumento no preço da mercadoria diminuindo a quantidade de sujeitos que têm acesso a ela. Por causa do aumento do custo com a aquisição ou manejo dos recursos

¹¹⁸ Ataliba confirma essa idéia: “*É, com efeito, notável que a tributação exerce influências instigantes ou depressivas, na economia em geral. Não existem e não parece que possam existir as sonhadas finanças neutras*” — Sistema Constitucional Tributário Brasileiro. São Paulo: RT, 1968, p. 150.

¹¹⁹ Direito Ambiental Econômico, p.167.

naturais surge uma nova forma exclusão da concorrência do mercado. O aumento do custo da produção leva à concentração de capital numa clara tendência monopolista. No desenvolvimento dessa pratica não se atinge efetivamente o objetivo de conservação dos recursos naturais. O que ocorre é a transferência do uso da natureza para faixas cada vez mais seletas da sociedade. A qualidade de vida torna-se um bem de mercado acessível apenas a quem detém maior riqueza¹²⁰.

Nesse sentido MARIA DE FÁTIMA RIBEIRO e JUSSARA FERREIRA destacam que: essa dimensão ambiental deve ser incorporada não apenas nas ações e políticas do governo, mas também nas políticas e ações da iniciativa privada e de toda a sociedade, com a preocupação de que um desenvolvimento sustentável seja implantado no sentido de desenvolvimento humano¹²¹.

Da mesma forma, a Profa. CONSUELO YOSHIDA¹²², entende que em virtude desse processo de conscientização, para observância espontânea das normas ambientais, ser lento, a efetividade da proteção do meio ambiente deve ser incrementada por meio de estratégias que aliem atrativos econômicos e financeiros às soluções técnicas adequadas. A autora pondera que: *“O êxito e a efetividade da proteção ambiental dependem da adoção e implementação de políticas e ações que, a par das medidas de desestímulo à poluição e degradação ambientais, prestigiem, ao mesmo tempo, medidas de incentivo à prevenção, calcadas em atrativos econômico-financeiros”*.

4.7 - APONTAMENTOS SOBRE A TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL NO BRASIL

No Brasil é possível identificar, ainda em grau um pouco incipiente uma tendência à utilização de tributos e instrumentos econômicos para fins ambientais. Tais instrumentos são utilizados em políticas locais e pontuais, sem contarem com uma sistematização nacional¹²³.

No entanto a análise ainda que superficial, de tais mecanismos, ajuda a compreender os benefícios potenciais neles contidos, servindo como base para um repensar das políticas fiscais ambientais¹²⁴.

¹²⁰ Op.cit. p.116.

¹²¹ Direito Tributário Ambiental. In Tôrres, Heleno Taveira (Org.). São Paulo: Malheiros, 2005, p.664.

¹²² Direito Tributário Ambiental. In Tôrres, Heleno Taveira (Org.). São Paulo: Malheiros, 2005, p. 530-533.

¹²³ Neste sentido, CAMPBELL, Ana Catarina. *Pago por Servicios Ambientales em Brasil*, p. 3.

¹²⁴ Análises mais pormenorizadas sobre o tema podem ser consultadas em SEROA DA MOTTA, Ronaldo; RUITENBEEK, Jack; HUBER, Richard. *Uso de instrumentos econômicos na gestão ambiental da América Latina e Caribe*. p. 11.

Neste sentido, pode-se destacar abaixo alguns tributos ambientais instituídos no Brasil como o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Imposto Territorial Rural (ITR), Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS), Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), além da instituição de taxas.

Em relação ao IPI, o Decreto Federal n.º 755/1993, que estabeleceu diferentes alíquotas do imposto sobre produtos industrializados – IPI para veículos movidos à gasolina e a álcool estimulou a produção de álcool, e ao que parece acabou contribuindo como um mecanismo de diminuição da poluição do ar das cidades.

Ainda sobre o IPI, é possível vislumbrar a redução de suas alíquotas para alguns setores que respeitam o meio-ambiente, podendo-se conceder uma desoneração tributária para os setores que consomem pouca energia, têm pouca emissão de poluentes, produzem poucos resíduos sólidos e/ou fazem reciclagem, setores que procuram usar energias alternativas, fazem monitoramento ambiental e biocombustíveis.

A Constituição Federal garante em seu artigo 20, §1º, aos estados, ao Distrito Federal, aos Municípios e à União, a participação no resultado da exploração de petróleo ou gás natural, de recursos hídricos para fins de geração de energia elétrica e de outros recursos minerais no respectivo território¹²⁵.

As Leis 7.990/89 e 8.001/90 viabilizaram tais cobranças. Contudo, na década de 1990, foram editados diversos diplomas legais otimizando e inconstitucionalização de tais mecanismos econômicos¹²⁶.

Em 1994, por exemplo, através da Lei n.º 8.876/94, o governo federal regula a criação do Departamento Nacional de Produção Mineral, responsável pela outorga de direitos de exploração dos recursos minerais e recolhimento das respectivas contribuições, cujas receitas deverão ser aplicadas em projetos, que direta ou indiretamente reverterem em prol da comunidade local, na forma da infra-estrutura, da qualidade ambiental, da saúde e educação.

As participações governamentais sobre a exploração de Petróleo, passaram a ser objeto, a partir de 1997, da política Energética Nacional, com a criação da Agência Nacional

¹²⁵ Acrescentou-se, ainda, através da Emenda Constitucional n.º 33, a instituição de Contribuição de Intervenção do Domínio Econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados (art. 177, §4º)

¹²⁶ CAMPBELL, Ana Catarina. *Pago por Servicios Ambientales em Brasil*, p.22.

de Petróleo – ANP, responsável pelo gerenciamento dos royalties, bônus e demais pagamentos vinculadas à exploração de Petróleo.

A Constituição Federal de 1988, no inciso XIX de seu artigo 21, também determina a valorização econômica do uso da água, que hoje é regulada pela Lei 9.433/97, instituindo a Política Nacional de Recursos Hídricos, versando, dentre outras, sobre a outorga de seus direitos de exploração.

Por outro lado, o ITR, essencialmente extrafiscal nos termos da Constituição Federal, através da Lei nº 9.393/1996, foi graduado progressivamente em função inversa do grau de utilização das glebas rurais, desestimulando a manutenção de propriedades improdutivas. Da mesma forma, excluiu do total tributável as áreas de interesse ecológico para proteção de ecossistemas, assim declaradas pelo órgão competente federal ou estadual; áreas de preservação permanente e reserva legal.

Seguindo o intuito de evitar a subutilização, o Estatuto da Cidade (Lei nº 10.257/2001) dispôs sobre a possibilidade de progressividade no tempo do IPTU (imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana) através da majoração da alíquota. De maneira inversa, pode também ser concedida isenção do IPTU sobre áreas de interesse ambiental¹²⁷.

Já em relação ao IPVA (imposto sobre a propriedade de veículos automotores), observa-se iniciativas de alguns Estados, como o Rio de Janeiro, para a redução de alíquotas sobre veículos movidos a Gás Natural Veicular (GNV).

O exemplo de tributação ambientalmente orientada mais considerável no Brasil é o “ICMS ecológico”. Concebido no Paraná em 1991, hoje o ICMS ecológico, adotado nos do Amapá, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Minas Gerais, Pernambuco, São Paulo, Rio Grande do Sul, Rondônia, Tocantins, havendo ainda projetos de lei para sua adoção nos Estados de Santa Catarina, Rio de Janeiro e Pará.

¹²⁷ Nesse sentido, o Município de Porto Alegre, com base Decreto 14.265/2003, que disciplinou sobre a concessão de incentivos para áreas de preservação ambiental no Município, através da Secretaria Municipal de Meio Ambiente (SMAM), já firmou alguns termos de compromisso concedendo isenção de IPTU nas referidas áreas. O termo de compromisso estabelece a manutenção, a preservação e a proteção da área. O proprietário compromete-se a comunicar suspeitas de vandalismo e a sinalizar a área com placas informando “área de interesse ambiental – propriedade particular”. Para concessão do benefício, o proprietário deve solicitar à SMAM o reconhecimento do imóvel, ou parte dele, como sendo de interesse ambiental, anexando a matrícula do imóvel e a planta com a sua localização. Após, a SMAM faz uma vistoria para verificar se a área é de preservação e, em caso positivo, é elaborado um Termo de Compromisso Ambiental Fiscal (TCAF), assinado pelo proprietário do imóvel, que deve ser averbado no Registro de Imóveis para ser requerido o benefício perante a Fazenda Municipal.

O ICMS ecológico não é uma nova modalidade de tributo ou espécie de ICMS, e sim, um critério de redistribuição aos Municípios dos recursos arrecadados por este imposto, tendo por base parâmetros sociais e ambientais, observados os limites constitucionais de distribuição de receitas tributárias e os critérios técnicos definidos em lei.

Dessa forma, apresenta-se como uma maior destinação de parcela do que foi arrecadado com o ICMS aos Municípios que estejam mais bem adequados aos níveis de preservação ambiental e de melhoria de qualidade de vida, como, saneamento básico, sistemas de tratamento ou disposição final de resíduos sólidos ou esgotos sanitários, conservação de nascentes, existência de unidades de conservação, dentre outros. Nesse sentido, com a adoção do ICMS ecológico, Estados como Paraná, São Paulo e Minas Gerais apresentaram resultados significativos em relação à preservação ambiental¹²⁸.

Em relação às taxas, esse tipo de tributo é amplamente utilizado no Brasil, no âmbito de competência dos três entes federados, tendo como fato gerador alguma variável ambiental. Dessa forma, pode-se citar, a título de exemplo, as taxas referentes às atividades de licenciamento e fiscalização ambiental; serviços públicos de limpeza e recuperação ambiental de caráter individual, prestados ou postos à disposição do contribuinte, cujas atividades sejam efetiva ou potencialmente poluidoras; e ainda, taxas relativas à extração, produção, transporte e comercialização de produtos potencialmente perigosos ao meio ambiente e produtos e subprodutos da fauna e da flora.

Observa-se uma certa tendência no aumento da utilização de instrumentos tributários a fim de induzir condutas que promovam, de uma forma ou de outra, a preservação ambiental. Nesse sentido, existem alguns projetos de lei em tramitação no Congresso Nacional.

Visando estimular a utilização de materiais reciclados, o Projeto de Lei nº 3.637/2004 dispõe que as pessoas jurídicas tributadas com base no regime do lucro real que, em seu processo de industrialização, empreguem matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem que contenham materiais reciclados poderão pagar o imposto de renda e adicional com redução equivalente ao coeficiente de aplicação de materiais reciclados.

¹²⁸ No Paraná, dentre os avanços obtidos, destaca-se a ampliação da superfície de áreas protegidas e a melhoria da qualidade das unidades de conservação. Já em Minas Gerais, entre os anos de 1995 e 1999, além da ampliação da superfície de áreas protegidas cerca de 90% de acréscimo, o que corresponde a 1 milhão de hectares), o ICMS ecológico foi importante indutor em matéria de saneamento básico. (SILVA, Solange Telles da. “Reflexões sobre o ICMS Ecológico”. In KISHI. Sandra Akemi Shimada et al. *Desafios do Direito Ambiental no Século XXI: estudos em homenagem a Paulo Affonso Leme Machado*. São Paulo: Malheiros, 2005.p. 768.)

Já no intuito de incitar a aquisição de equipamentos antipoluentes, destaca-se o Projeto de Lei nº 3.955/2004, o qual determina que as empresas industriais e agro-industriais poderão deduzir em dobro, como despesa ou custo operacional, para efeito de apuração do lucro tributável pelo imposto de renda, os gastos realizados com a aquisição e instalação, em suas unidades de produção, de equipamentos e aparelhos destinados a evitar a poluição ambiental, não devendo exceder, em cada exercício financeiro, a 15% (quinze por cento) do lucro líquido. Poderão ainda as despesas não deduzidas no exercício financeiro, serem transferidas para dedução nos exercícios financeiros seguintes e além disto, ficariam isentos do imposto sobre produtos industrializados (IPI) todas as máquinas, aparelhos, partes, peças e acessórios necessários para a produção destes equipamentos antipoluentes.

Tendo em vista a preocupação com os resíduos sólidos e líquidos, o Projeto de Lei nº 3.912/04 prevê a criação do Fundo de Incentivo à Reciclagem de Resíduos Sólidos e Líquidos, cujos recursos advirão da contribuição sobre o faturamento das empresas fabricantes de produtos que resultam em resíduos sólidos ou líquidos e 50% (cinquenta por cento) das multas ambientais federais.

Pelo referido Projeto de Lei, os recursos arrecadados pelo Fundo de Incentivo à Reciclagem de Resíduos Sólidos e Líquidos serão destinados para programas e políticas públicas de proteção e recuperação do meio ambiente, especialmente no que se refere a projetos de apoio e incentivo à reciclagem de resíduos poluentes, sendo que, da arrecadação total, 15% (quinze por cento) será destinado aos Municípios nas mesmas proporções das respectivas participações no ICMS, bem como, garante às empresas recicladoras desconto de ICMS na proporção da matéria prima reciclada no processo produtivo.

Seguindo a tendência de instituição da figura do “*conservador-recebedor*”, destinado àqueles que contribuem para a manutenção dos serviços ambientais, o Projeto de Lei nº 4.160/04 prevê a compensação financeira aos pequenos proprietários rurais que mantenham áreas de preservação permanente com cobertura vegetal nativa.

Já na intenção de estimular o apoio à entidades sem fins lucrativos que desenvolvam projetos ambientais, destaca-se duas iniciativas: o Projeto de Lei nº 5.162/2005, que faculta às pessoas jurídicas a opção de aplicar parcelas do imposto sobre a Renda, a título de doação ou patrocínio, no apoio direto a projetos de proteção ao meio ambiente desenvolvido por entidades sem fins lucrativos, desde que tais projetos estejam habilitados para esse fim pelo órgão ambiental federal competente, limitadas a 5% (cinco por cento) do imposto devido, e o Projeto de Lei nº 5.974/2005, que dispõe sobre incentivos fiscais para

projetos ambientais por meio dos quais as pessoas jurídicas poderão deduzir do imposto de renda devido até 40% (quarenta por cento) dos valores efetivamente doados a entidades sem fins lucrativos, para aplicação em projetos destinados a promover o uso sustentável dos recursos naturais e a preservação do meio ambiente, limitados a 4% (quatro por cento) do imposto de renda devido.

Todavia, neste último caso, embora pertinentes, não se pode olvidar o fato de que quaisquer deduções no imposto de renda de pessoas físicas em suas parcelas devidas implicam automaticamente na redução do montante destinado a essas aplicações públicas; o que obriga, frente às enormes carências sociais de grande parte da população brasileira, imenso cuidado na promoção desse tipo de expediente. Ademais, há que se atentar ainda para a necessidade de indicadores convincentes sobre a seriedade, a competência e reais objetivos das entidades sem fins lucrativos, sob pena tais entidades demonstrarem-se como verdadeiros sorvedouros de recursos públicos e privados enganosamente por elas auferidos ou maliciosamente a elas destinados¹²⁹

Também foi apresentada em maio deste ano na Câmara dos Deputados a Proposta de Emenda à Constituição (PEC) nº 353, de 2009, que propõe alterações no sistema tributário nacional para inserir a conduta de respeito ao meio ambiente como princípio geral a ser observado na fixação das alíquotas dos impostos, repasse do ICMS, além de imunidades tributárias em favor de bens e serviços que colaborem com políticas ambientais, como o saneamento ambiental e a reciclagem. Apesar do reconhecimento ao mérito da iniciativa, a PEC é polêmica, pois especialistas temem abusos na fixação das alíquotas dos tributos em função dos novos critérios¹³⁰:

De autoria do DEPUTADO FEDERAL ROBERTO ROCHA (PSDB-MA), a proposta aumenta o rol de atividades e produtos em que a União fica proibida de cobrar imposto. Nesse sentido, a proposta estabelece, por exemplo, os serviços de saneamento ambiental, materiais reciclados, máquinas e aparelhos antipoluentes. Já o ITR e o IPTU teriam as alíquotas fixadas com o objetivo de estimular o respeito à função socioambiental da propriedade. O IPVA, por sua vez, teria alíquotas diferenciadas em função do consumo energético e da emissão de gases poluentes por veículo.

¹²⁹ Ponderações de Álvaro Rodrigues dos Santos, em “*Ressalvas ao Imposto de Renda Ecológico*”, disponível em: <<http://www.ambientebrasil.com.br/noticias/index.php3?action=ler&id=27818>>. Acesso em 10 nov. 2009.

¹³⁰ Câmara discute reforma “verde”. *Jornal Valor Econômico*, 11 de maio de 2009. Legislação & Tributos.

O repasse de ICMS aos municípios também será alterado caso a PEC seja aprovada. Pela Constituição Federal, os municípios têm direito a até um quarto do ICMS arrecadado, ou o que dispuser a lei estadual. Pela proposta, essa distribuição deverá considerar critérios ambientais como a manutenção de mananciais de abastecimento e unidades de conservação, existência de terras indígenas, serviços de saneamento ambiental, reciclagem e educação ambiental.

Para alguns tributaristas, porém, certas orientações expressas na proposta podem dar margem a dúvidas ou mesmo inviabilizar a sua execução. Um exemplo é a previsão de que as alíquotas dos impostos sejam fixadas em função da responsabilidade socioambiental das atividades desempenhadas pelo contribuinte.

Segundo os dizeres do Prof. HELENO TAVEIRA TORRES: *“o uso de conceitos vagos como a seletividade socioambiental é um cheque em branco para que o legislador estabeleça critérios não só de redução, mas de agravamento de alíquotas, e não é necessário modificar a Constituição para estimular as empresas a reduzirem os danos ambientais, o que poderia ser feito por leis ordinárias específicas de cada setor.”*

Assim essas iniciativas do Estado não configuram modismo ou um fenômeno passageiro, mas uma iniciativa que está conquistando todos os entes federados brasileiros.

CONCLUSÃO

O presente trabalho pretendeu ressaltar a importância e a possibilidade de utilização dos instrumentos fiscais e econômicos enquanto elementos de políticas públicas voltadas para a proteção do meio ambiente, calcados nos princípios de duas vertentes do Direito contemporâneo que de certa maneira se fundem harmonicamente.

As reflexões conduzidas têm por base, inicialmente uma interpretação aberta da Constituição. Parte-se do pressuposto de que o Direito é um produto cultural, dinâmico. Desta forma o conteúdo normativo dos textos jurídicos adquire diferentes contornos de acordo com a leitura que dele se faz, ligada às características de cada momento histórico e à carga valorativa de quem interpreta. Isso quer dizer, que a realidade social determina, em grande parte, o valor e a aplicação a ser dada aos preceitos normativos.

Nessa perspectiva, através da interpretação aberta e sistemática da Constituição Federal, o meio ambiente equilibrado sobressai como elemento da própria dignidade da pessoa humana, direito fundamental dos cidadãos, e deve necessariamente ser levado em conta da definição dos objetivos das políticas econômico-fiscais.

Sob, o ponto de vista econômico, frisa-se o paralelismo entre a proteção ao meio ambiente e o desenvolvimento – ambos representando valores essenciais para o mercado, e princípios da ordem econômica e social nacional – que determina ao Poder Público a adoção e medidas para direcionar seu equacionamento.

Numa perspectiva fiscal, a proteção do meio ambiente, enquanto aspecto da liberdade material constitui fundamento no próprio poder de tributar, que perde legitimidade se não servir à realização de tal princípio. Sobre tal pilar teórico, abrem-se a possibilidade e a necessidade de aplicação substancial da tributação na esfera ambiental. A extrafiscalidade ecológica é a etiqueta da qual se deve revestir impostos, taxas e até mesmo as contribuições de melhoria, num intuito de harmonizar-se com a leitura positiva das limitações constitucionais do poder de tributar.

Desta forma, pensa-se em contribuir para a imposição de um conteúdo substancial para à tributação, dela fazendo um instrumento forte para a promoção de uma vida mais digna aos brasileiros.

Constata-se então que a tributação – em seu amplo sentido – pode e deve ser utilizada como instrumento de política pública ambiental e promoção da dignidade da pessoa

humana. Indo um pouco mais além, verifica-se que diante do aparato jurídico hoje existente no Brasil, descartável é a realização de radicais reformas constitucionais e tributárias para o alcance de tal propósito. A tributação ambiental já se encontra albergada pela Constituição Federal, cabe-nos somente dar a ela uma nova leitura e, principalmente, colocar em prática os princípios que compõe o seu sistema.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALONSO GONZALES, Luis Manuel. *Los impuestos autonomicos de caracter extrafiscal*. Madrid: Marcial Pons, 1995.

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

AMATUCCI, Andrea. “L' Inerenza dell' Interesse Pubblico alla Produzione: Strumenti Finanziari e Tutela Ambientale”. In TORRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Aspectos constitucionais da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico instituída pela Lei 10.168/2000, *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 68, p. 32-37 [s.d.].

ANTUNES, Paulo de Bessa: *Direito Ambiental*, 4ª. ed., Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2001.

ARAGÃO, Maria Alexandra de Sousa. O princípio do poluidor-pagador: pedra angular política comunitária do ambiente. *Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra*. Coimbra: Ed. Coimbra, n. 23, 1997.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 4ª ed., 2ª tiragem. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1988.

_____. *República e Constituição*. Editora Malheiros, 2ª Ed., 4ª tiragem, 1998.

BAETA, Zínia. Câmara discute reforma “verde”. *Jornal Valor Econômico*, 11 de maio de 2009. Legislação & Tributos.

BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 14ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1984.

BARRETO, Aires Fernandino. *Base de cálculo, alíquotas e princípios constitucionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986.

BECKER, Alfredo. A. *Teoria geral do direito tributário*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1972.

BENJAMIN, Antonio Herman V. O princípio Poluidor-Pagador e a Reparação do Dano ambiental. In BENJAMIN, Antonio Herman V. (coord.). *Dano ambiental: prevenção, reparação e repressão*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993.

BOBBIO, Norberto. *O Positivismo Jurídico: Lições de Filosofia do Direito* – Trad. Márcio Pugliesi – Ed. Ícone, 1995.

_____. *Teoria do Ordenamento Jurídico* - Trad. Maria Celeste C. J. Santos - Ed. Universidade de Brasília, 1997 – pág. 69-70.

_____. *Da estrutura à função*. Trad. Daniela Beccaccia Versiani. Barueri: Manole, 2007.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 9.^a ed. São Paulo: Malheiros, 1994.

BORGES, José Souto Maior. “Lançamento tributário” in *Tratado de direito tributário brasileiro*, vol. 4. Rio de Janeiro: Forense, 1981.

BOTALLO, Eduardo Domingos. *Fundamentos do IPI (Impostos sobre produtos industrializados)*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

BOTELHO, Werther. *Da tributação e sua destinação*. Belo Horizonte: Del Rey, 1994.

CAMPBELL, Ana Catarina. *Pago por Servicios Ambientales em Brasil*. San Salvador: Prisma, 2000.

CARDOSO, Artur Renato Albeche. *A degradação ambiental e seus valores econômicos associados*. Porto Alegre: Sérgio Fabris, 2003.

CANOTILHO, J.J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. Coimbra: Livraria Almedina, 1998.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 9^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

_____. *Comentários à Constituição de 1988. Sistema Tributário*. 6.^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

CONTI, José Maurício. *Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade*. São Paulo: Dialética, 1996.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 23^a ed., São Paulo: Ed. Malheiros, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros Carvalho. *Curso de Direito Tributário*. 14^a ed., São Paulo: Saraiva, 2002.

COSTA, Regina Helena. “Tributação ambiental”. In: FREITAS, Vladimir Passos de. (Org.) *Direito Ambiental em Evolução*. Curitiba, Juruá, 1998.

_____. “Apontamentos sobre a Tributação Ambiental no Brasil”. In: TORRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005.

COSTA NETO, Nicolao Dino de Castro e. *Proteção Jurídica do Meio Ambiente*. Belo Horizonte: Del Rey, 2003.

CRETELLA JÚNIOR, José. *Revista de Informação Legislativa*, v. 97:7.

DERANI, Cristiane. *Direito Ambiental Econômico*. São Paulo: Max Limonad, 2001.

DERZI, Mizabel de Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988.

DINIZ, Maria Helena. *Dicionário Jurídico*. São Paulo: Ed. Saraiva, 4º Vol. 1998.

FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito: Técnica, Decisão, Dominação*. 3ª ed., São Paulo: Ed. Atlas, 2001.

FERRAZ, Roberto. “Tributação ambientalmente orientada e as espécies tributárias no Brasil”. In TORRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005.

_____. Tributação e Meio Ambiente: o green tax no Brasil. In *Revista de Direito Ambiental*, n. 31. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

FERNÁNDEZ, Jorge J. *El tributo como instrumento de protección ambiental*. Granada: Comares, 1998.

FIGUEIREDO, Marcelo. “Os princípios Constitucionais Aplicáveis à Matéria e Alguns Temas Correlatos”. In TORRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005.

FIORILLO, Celso Antônio Pacheco. *Curso de direito ambiental*. 2ª ed. ampl. São Paulo: Saraiva, 2001.

FURLAN, Valéria C. P.. *Imposto predial e territorial urbano*. 2ª edição, São Paulo: Malheiros, 2004.

GRAZIERA, Maria Luiza machado. *Disciplina jurídica de águas doces no Brasil*. Tese de Doutorado apresentada à Faculdade de Direito da USP. São Paulo: USP, 2000.

HEMPEL, Wilca Barbosa. *ICMS ecológico. Incentivo ao desenvolvimento econômico com sustentabilidade ambiental*. Fortaleza: Edições Demócrito Rocha, 2007.

HENRIQUES, Antonio e MEDEIROS, João Bosco. *Monografia no curso de direito*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2001.

HERNÁNDEZ, Jorge Jiménez. *El Tributo como Instrumento de Protección Ambiental*. Granada: Editorial Comares. 1998.

HOFFMANN, Suzy Gomes. *As contribuições no sistema constitucional tributário*, Campinas: Copola, 1996.

IFA — INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION. *Environmental taxes and charges*. Firenze: Ed. Mimeografada, 1993.

KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*, 6ª ed., 5ª Tiragem (2003) – Trad. João Baptista Machado – Ed. Martins Fontes.

LOBATO, Anderson Orestes Cavalcanti e ALMEIDA, Gilson César Borges de. “Tributação Ambiental: Uma Contribuição ao Desenvolvimento Sustentável”. In TORRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 11ª ed. São Paulo: Malheiros, 1996.

MACHADO, Paulo Affonso Leme. *Direito ambiental brasileiro*. 15ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

_____. Princípios gerais de direito ambiental internacional e a política ambiental brasileira. In: BENJAMIN, Antonio Herman V. (coord.). *Dano ambiental: prevenção, reparação e repressão*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993.

MARQUES, Márcio Severo. *Classificação constitucional dos tributos*. São Paulo: Max Limonad, 2000, p. 214.

MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 15ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Elementos de Direito Administrativo*. 3ª.ed. São Paulo, Malheiros, 1992.

MICHELUCCI, Álvaro. A inconstitucionalidade da cobrança da contribuição destinada ao fundo nacional de desenvolvimento científico e tecnológico. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 6, p.35-42.

MILARÉ, Edis. *Direito do Ambiente*, 2ª edição, 2001, São Paulo: RT.

MIRRA, Alvaro Luiz Valery. Direito ambiental. O principio da precaução e sua aplicação judicial. *Revista de Direito Ambiental*, São Paulo, v. 6, n.21, p. 92-102, jan./mar. 2001.

MITTA, Enrico. *La legalità tributária: contributo alla semplificazione legislativa*, Milano: Giuffrè, 1993.

MODÉ, Fernando Magalhães. *Tributação Ambiental - a função do tributo na proteção do meio ambiente*. 1ª ed. Curitiba: Juruá, 2004.

MOICHE, Susana Bokobo. *Gravámenes e Incentivos Fiscales Ambientales*. Civitas Ediciones: Madrid, 2000.

MOLINA, Pedro M. Herrera. *Capacidad económica del sistema fiscal*. Madrid: Marcial Pons, 1998.

_____. *Derecho tributário ambiental*. Madrid: Marcial Pons, 2000.

MORO, Cristobal J. Borrero. *La tributación ambiental en España*. Madrid: Tecnos, 1998.

NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 1998.

NOVOA, Cesar Garcia. *El principio de seguridad juridica em materia tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2000.

NUNES, Clécio Santos. *Direito Tributário e Meio Ambiente*. São Paulo: Dialética, 2005.

NUSDEO, Fabio. *Desenvolvimento e ecologia*. Justitia, São Paulo, v. 47, n.128, p. 52-9, jan./mar. 1985.

OCDE. *The polluer pays principle: OECD analysis and recommendations*. Paris: 1992.

_____. *La fiscalidad y el medio ambiente*. Madrid: Mundi Prensa, 1994.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. “Sistema tributário e proteção ambiental no Brasil e no Japão”. In SCHOUERI, Luis Eduardo (Coord). *Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

_____. *Direito tributário - capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio*. Rio de Janeiro: Ed. Renovar, 1998.

_____. *Meio Ambiente, tributação e vinculação de impostos*. *Revista de Direito Tributário*, nº 56. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, p. 84-91, 1991.

_____. “Espécies de tributos”. *Revista de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: Renovar, nº 183, p. 42-55, 1998.

PICCIAREDA, Franco; SELICATO, Pietro. *I tributi e l’ambienti*. Milão: Dott. A. Giuffrè Editore, 1996.

RIBAS. Ligia Maria Lopes Rodrigues. “Defesa Ambiental: Utilização de Instrumentos Tributários”. In TORRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005.

RIBEIRO, Maria de Fátima e FERREIRA, Jussara Assis Borges Nasser. “O Papel do estado no Desenvolvimento Econômico Sustentável: Reflexões Sobre a Tributação Ambiental como Instrumento de Políticas Públicas”. In TORRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005.

RODRIGUES, Marcelo Abelha. *Instituições de Direito Ambiental*. Vol. 1 São Paulo: Max Limonad, 2002.

ROSEMBUIJ, Tulio. *Los tributos y la protección del medio ambiente*. Madrid: Marcial Pons, 1995.

SCHOUERI, Luis Eduardo. “Normas tributárias indutoras em matéria ambiental”. In TORRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005.

SEROA DA MOTTA, Ronaldo; OLIVEIRA, José Marcos Domingues de; MARGULIS, Sérgio. *Proposta de Tributação ambiental na atual Reforma Tributária brasileira*. Rio de Janeiro: IPEA, 2000. Texto para discussão n° 738.

SEROA DA MOTTA, Ronaldo; RUITENBEEK, Jack; HUBER, Richard. *Uso de instrumentos econômicos na gestão ambiental da América Latina e Caribe*. Rio de Janeiro: IPEA 1996. Texto para discussão n° 440.

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito ambiental constitucional*. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

SILVA, Solange Telles da. “Reflexões sobre o ICMS Ecológico”. In KISHI, Sandra Akemi Shimada et al. *Desafios do Direito Ambiental no Século XXI: estudos em homenagem a Paulo Affonso Leme Machado*. São Paulo: Malheiros, 2005.

SIMON, Maria Célia. O Positivismo de Comte. In: REZENDE, Antônio (Org.). *Curso de Filosofia*. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 1991, p. 122.

SOARES, Cláudia Dias. *O imposto ambiental: direito fiscal do ambiente*. Coimbra: Almedina, 2002.

_____. O imposto ecológico: contributo para o estudo dos instrumentos económicos de defesa do ambiente. *Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra*, Coimbra: Ed. Coimbra, n.º 58, 2001.

_____. O contribuinte de direito e o contribuinte de facto do imposto ecológico. *Revista Tributaria e de Finanças Publicas*, São Paulo, v. 8, n.35, p. 24-47, set./out. 2000.

_____. O sujeito activo do imposto ecológico. O papel das finanças locais na tributação ambiental. A realidade portuguesa. *Revista de Direito Ambiental*, São Paulo, v. 6, n. 23, p. 9-34, jul. –set. 2001.

SUNFELD, Carlos Ari. *Fundamentos de Direito Público*. Editora Malheiros, 4ª Ed., 4ª tiragem, 2003.p. 145.

TORRES, Heleno Taveira. Isenções do ICMS – Limites formais e materiais. Aplicação da LC 24/75. Constitucionalidade dos chamados “Convênios Autorizados”, *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 72, set. 2001.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 9ª ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. *Tributação ambiental: a utilização de instrumentos econômicos e fiscais na implementação do direito ao meio ambiente saudável*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

UCKMAR, Victor. *Princípios comuns de direito constitucional tributário*. São Paulo: Ed. Revistados Tribunais, 1976.

VAQUERA GARCIA, Antônio. *Fiscalidad y medio ambiente*. Lex Nove: Valladolid, 1999.

YOSHIDA, Consuelo Yatsuda Moromizato. *Tutela dos Interesses Difusos e Coletivos*. São Paulo: Editora Juarez de Oliveira, 2006.

_____. “Ênfase na Prevenção. A utilização econômica dos Bens ambientais e suas Implicações”. In TORRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005.