

FERNANDA MAZZOCHI

**A TRIBUTAÇÃO PASSIVA COMO INSTRUMENTO DE INTERVENÇÃO
DO ESTADO PARA A PRESERVAÇÃO AMBIENTAL**

Dissertação apresentada como requisito parcial
para conclusão do Curso de Pós-Graduação
Strictu Sensu de Mestrado, em Direito, da
Universidade de Caxias do Sul.

Orientador: Prof. Dr. Wilson Antônio Steinmetz

CAXIAS DO SUL
2011

AGRADECIMENTOS

Ao Professor Dr. Wilson Antônio Steinmetz, pela disponibilidade, atenção e orientação neste trabalho.

Ao Professor Ms. Gilson Cesar Borges de Almeida pelo incentivo desde a seleção para o mestrado, bem como pelo aprendizado no estágio de docência.

Aos amigos da Procuradoria Jurídica da Universidade de Caxias do Sul, em especial à Procuradora-Geral, Eunice Teresinha Ribeiro Chalela, pelo apoio, e à Amanda de Oliveira que tão bem me substituiu quando necessário, tantas vezes me incentivou a perseverar nos momentos difíceis e comemorou comigo nos momentos felizes desta jornada.

Ao meu marido, amor da minha vida, pela compreensão e pelas esperas. Espero retribuir com o meu amor e alguns filhos.

Aos meus pais, por tudo. Por serem o exemplo da minha vida profissional e pessoal. Pelo amor e pelo entusiasmo a cada pequena vitória da minha vida e pelos ensinamentos constantes.

Ao Fernando por compartilhar, comigo, que o Direito não é uma ciência fácil, mas prazerosa.

Às minhas amigas que não entenderam as minhas ausências e esporadicamente reivindicaram a minha presença e assim me mostraram a importância do equilíbrio, Andreia, Simone (mesmo de Florianópolis), Jordana, Fabiane (mesmo da Espanha), Camila, Janaína e Patrícias Biondo e Dambros.

Aos meus afilhados Leonardo, Ana Clara e Ellen, com as desculpas pela ausência nessa fase tão importante de suas vidas.

Dedico esse trabalho ao meu filho,
com todo o amor de mãe.

“Achei que convinha mais correr perigo com o que era justo do que, por medo da morte e do cárcere, concordar com o injusto.”

Sócrates

RESUMO

Esta pesquisa apresenta um estudo detalhado da tributação passiva a ser utilizada como instrumento de proteção ambiental pelo Estado, através da análise dos fundamentos jurídicos, econômicos e ambientais. É utilizada a revisão bibliográfica e legislativa sobre o tema, no Brasil, e em alguns países da América e da Europa. Procura-se analisar a utilização da extrafiscalidade ambiental para induzir os contribuintes a condutas protecionistas. É abordada a viabilidade legal de tais tributos, bem como a efetividade dos mesmos na preservação do meio ambiente. Os tributos indutores são apresentados como forma de internalizar as externalidades negativas. São abordados exemplos de incentivos fiscais, alíquotas diferenciadas e reduções de bases de cálculo já em vigor ou em projetos de lei em tramitação. A tributação passiva é mostrada como uma forma de proteção ambiental que deve ser combinada com a tributação ativa resultando em efetiva política pública de proteção ambiental.

Palavras chave: Tributação ambiental. Incentivos fiscais ambientais. Proteção ambiental

ABSTRACT

This research presents a detailed study of passive taxation to be used as an instrument of environmental protection by the State, by analyzing legal, economic, and environmental foundations. The bibliographic and legal reference in Brazil was used and also from other countries in America and Europe. We tried to analyze the use of an environmental excessive preoccupation with the creation of taxes to induce the taxpayers to protectionist behaviors. The legal feasibility of such taxes was approached, as well as its effectiveness in the preservation of the environment. The inducing taxes are presented as a means of internalizing negative externalities. Examples of tax incentive, differentiated tax rates, and reductions in the basis of calculation were approached, those that were in force or in bills in normal course through legal channels. Passive taxation is shown as a form of environmental protection that should be combined with an active taxation, resulting in an effective public policy of environmental protection.

Key words: Environmental taxation. Environmental tax incentives. Environmental protection

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	8
1 TRIBUTAÇÃO, MEIO AMBIENTE E DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL	11
1.1 A tributação ambiental como política pública de desenvolvimento sustentável	11
1.1.1 O direito-dever fundamental ao meio ambiente e o papel do Poder Público	11
1.1.2 A extrafiscalidade do tributo ambiental.....	24
1.1.3 A tributação como política pública de sustentabilidade	26
1.2 A internalização das externalidades negativas ambientais e o tributo.....	31
1.3 Formas de tributação ambiental: ativa e passiva	37
2 FUNDAMENTOS DA TRIBUTAÇÃO PASSIVA AMBIENTAL E OS PRINCÍPIOS RELEVANTES DO DIREITO AMBIENTAL E DO DIREITO TRIBUTÁRIO.....	45
2.1 Normas tributárias indutoras ambientais	45
2.2 Os objetivos da tributação passiva ambiental.....	48
2.4 Principiologia jurídica da tributação passiva ambiental	49
2.4.1 A perspectiva tributária nos princípios ambientais.....	50
2.4.1.1 O princípio do poluidor-pagador	50
2.4.1.2 O princípio da precaução	56
2.4.1.3 O princípio da prevenção.....	58
2.4.2 Princípios tributários sob o viés da tributação passiva ambiental	59
2.4.2.1 Legalidade Tributária	59
2.4.2.2 Igualdade e Capacidade Contributiva.....	64
3 A TRIBUTAÇÃO PASSIVA: ESTADO DA ARTE E PERSPECTIVAS.....	66
3.1 Tributação passiva ambiental comparada.....	66
3.2 Formas de Incentivos Fiscais Ambientais	70
3.3 A tributação passiva ambiental urbana e o plano diretor das cidades para o IPTU	74
3.4 A responsabilidade fiscal do gestor em face da renúncia de receita da tributação passiva ambiental	77
3.5 Perspectivas à tributação passiva ambiental como forma de desenvolvimento econômico e proteção ambiental.....	80
3.5.1 Análise da Tributação Passiva Ambiental na proposta de Emenda Constitucional n.º 233/2008.....	82
CONCLUSÕES	85
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	87

INTRODUÇÃO

O meio ambiente equilibrado é um direito e um dever de todos. O Poder Público precisa disponibilizar instrumentos que viabilizem o direito garantido constitucionalmente e a coletividade deve contribuir agindo de forma induzida. A tributação premial é apresentada como uma forma de incentivar a preservação ambiental e o desenvolvimento sustentável.

A Constituição Federal tem a previsão do meio ambiente sadio como um direito e um dever fundamental no art. 225. A visão antropocêntrica, que considera o homem como centro e detentor de poder irrestrito sobre as demais espécies, dificulta a proteção mencionada. A sociedade identificou, durante séculos, na natureza, uma fonte inesgotável de matérias-primas para suprir suas necessidades e seu desenvolvimento econômico. A degradação ambiental, nas últimas décadas, levanta um alerta sobre até quando o planeta disporá de formas de meio ambiente natural, amplamente exploradas pelo homem, como água e fontes energéticas.

O grande desafio atual está em conciliar a demanda do consumo e o desenvolvimento econômico com a preservação ambiental. Os países, hoje desenvolvidos, não tiveram essa preocupação para alcançar esse *status*. Os países em desenvolvimento não querem frear o uso de fontes fósseis e outras formas de degradação, em prol do meio ambiente, por entenderem, também, terem o direito de se desenvolver sem a preocupação ambiental.

Porém, a realidade é que a espécie humana depende dos recursos naturais para sobreviver. Faz-se necessária uma nova visão que permita o desenvolvimento, mesmo que moderado, se necessário, com respeito ao meio ambiente.

Diante deste contexto, cabe ao poder público intervir para viabilizar e incentivar a proteção ambiental. A presente proposta é, através da utilização do viés extrafiscal dos tributos, buscar o objetivo. Já existem alguns casos de tributação ambiental sendo utilizados, o que justifica contínuos estudos para aprimorar os mecanismos existentes e viabilizar a criação de novos.

Considerando as experiências da utilização da tributação para fins ecológicos, foi formulado o seguinte problema de pesquisa: a tributação passiva ambiental é um instrumento viável e fomentador da proteção ambiental no ordenamento jurídico brasileiro? Como possível resposta ao problema enfrentado, sugere-se a possibilidade jurídica da tributação passiva, uma vez que há previsão constitucional para a intervenção estatal na atividade econômica para a proteção ambiental, sugerindo-se a tributação passiva como instrumento de intervenção para uma participação maior da sociedade, induzida pelo Poder Público. Propõe-

se, também, esse viés tributário, como instrumento de realização de princípios ambientais e tributários.

O objetivo geral da presente pesquisa é analisar os fundamentos jurídicos, econômicos e ambientais da tributação passiva ambiental. A partir da releitura da tributação ativa, busca-se demonstrar a viabilidade e as vantagens para o meio ambiente e para a sociedade, da tributação, na sua forma negativa. Para tanto, o tema é abordado de forma transdisciplinar, interligando as interpretações econômica, jurídica, social e ecológica.

Tem-se como objetivos específicos a) contextualizar a relação dos tributos com o meio ambiente, sob o viés da teoria das externalidades; b) demonstrar a viabilidade da concretização dos princípios ambientais e tributários, através da tributação passiva ambiental; c) estudar a possibilidade da proteção ambiental, através de instrumentos de mercado, que incentivem o desenvolvimento de tecnologias e produtos ecologicamente corretos; d) analisar a tributação na sua forma passiva, inclusive, através de estudo comparado, averiguando sua viabilidade no Brasil, apontando legislações em vigor e em tramitação.

O estudo dedica maior atenção aos incentivos fiscais ambientais na forma de isenção, alíquotas diferenciadas e redução de base de cálculo. Não se pretende exaurir as formas possíveis de tributação passiva, mas aprofundar o estudo nas três formas selecionadas para o trabalho.

Para alcançar os objetivos propostos é utilizado o método dedutivo e, circunstancialmente, o método auxiliar comparativo. O procedimento adotado é o monográfico, utilizando a técnica da pesquisa bibliográfica transdisciplinar.

A exposição é dividida em três capítulos. O primeiro contextualiza a tributação vinculada ao meio ambiente, à proteção ambiental e ao desenvolvimento sustentável. É destacado o entrelaçamento do Direito Tributário com o Direito Ambiental, como forma de viabilizar a proteção ambiental através de uma política pública que utiliza o caráter extrafiscal do tributo, aplicando a teoria das externalidades de Arthur Cecil Pigou. No final do capítulo, são apresentadas as duas formas de tributação ambiental: ativa e passiva, esclarecendo que a última é o foco do trabalho e será detalhada nos demais capítulos.

O capítulo seguinte aborda os fundamentos da tributação passiva, destacando-a como norma tributária indutora, bem como os objetivos e as características dos incentivos fiscais de cunho ambiental. Neste ponto, são delimitados três princípios ambientais e três tributários que são concretizados pela tributação passiva ambiental. A seleção dos princípios observou os seguintes critérios: os diretamente ligados à tributação passiva, pela afinidade, ou pela polêmica interpretação, pelo viés proposto.

Os princípios ambientais selecionados são o poluidor-pagador, precaução e prevenção. O primeiro será o mais aprofundado, uma vez que sua interpretação não é pacífica para fins de tributação negativa. Os princípios tributários eleitos são os da legalidade tributária, da igualdade e da capacidade contributiva e será analisada a sua pertinência na tributação passiva.

O último capítulo é dedicado à análise do estado atual da tributação, na forma passiva, bem como as perspectivas para o tema. Inicia tratando das normas indutoras como forma eficaz e moderna do direito alcançar a justiça social, prosseguindo com a finalidade e as características dessa forma de tributação. Neste capítulo, também são selecionadas três formas de incentivos fiscais: a isenção, a alíquota diferenciada e a redução da base de cálculo. São apresentadas as formas de adaptar os incentivos fiscais ambientais aos requisitos legais impostos pela Lei de Responsabilidade Fiscal, uma vez que configuram renúncia de receita.

O direito comparado sobre o tema é elencado, bem como a análise da aplicabilidade efetiva no Brasil. O capítulo encerra com as perspectivas sobre o tema, em especial no Brasil com a análise da Emenda Constitucional n.º 233/2008 que trata da Reforma Tributária no país, em relação aos incentivos fiscais ambientais.

Com a pesquisa bibliográfica, que embasa o presente trabalho, conclui-se que a produção científica sobre o tema é insuficiente em quantidade e qualidade. Mesmo com as dificuldades e as limitações legais, tenta-se demonstrar o quão interessante é o tema e como não é assaz o material já produzido.

O debate acadêmico procura apresentar-se, oportuno e essencial, à ampliação da discussão para a implementação do direito constitucionalmente previsto como direito e dever fundamental ao meio ambiente equilibrado para as presentes e as futuras gerações, ou, ao menos, garantir a sobrevivência humana, na Terra, com certa qualidade de vida.

1 TRIBUTAÇÃO, MEIO AMBIENTE E DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL

No presente capítulo, são abordadas questões conceituais vislumbrando contextualizar o tema objeto desta dissertação. Primeiramente, o meio ambiente é apresentado como um direito-dever fundamental. Após, é abordado o caráter extrafiscal do tributo para introduzir a possibilidade da tributação ser utilizada como instrumento fomentador da proteção ambiental e do desenvolvimento sustentável. A forma, até então mais utilizada, é a da tributação ativa que será explanada. O tema central do trabalho, a tributação passiva ambiental, é apresentado no final deste capítulo e será detalhadamente tratado nos capítulos seguintes.

1.1 A TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL COMO POLÍTICA PÚBLICA DE DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL

1.1.1 O direito-dever fundamental ao meio ambiente e o papel do Poder Público

O direito ao meio ambiente¹ equilibrado está previsto na Constituição de 1988. O artigo constitucional 225 impõe à coletividade e ao Poder Público o dever de defesa e preservação do meio ambiente para a presente e as futuras gerações.

A Declaração de Estocolmo, documento resultante da Conferência das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente, encontro mundial realizado em 1972, na Suécia, foi o propulsor das discussões de âmbito mundial sobre o tema *Meio Ambiente*.

Com o advento da Constituição Federal de 88, e a complexidade do tema, passou-se a identificar, didaticamente, quatro matizes do meio ambiente: natural, artificial, cultural e do trabalho.

O meio ambiente natural compreende a relação entre as espécies físicas e o meio físico como o solo, a água, o ar, a flora, incluindo os ecossistemas e está protegido constitucionalmente no art. 225, §1º, I e VII. O meio ambiente considerado artificial envolve o espaço urbano construído, as edificações particulares e públicas, tutelado constitucionalmente nos arts. 5º, XXIII, 21, XX e 182. O meio ambiente cultural abrange o patrimônio histórico, artístico, arqueológico, paisagístico e turístico e também é previsto, constitucionalmente, em especial no art. 215, §1º e § 2º. O meio ambiente do trabalho consiste

¹ O primeiro debate sobre o tema encontra-se em qual seria a nomenclatura correta: *meio ambiente*, *ambiente* ou *meio*? Embora a doutrina já tenha considerado que são termos equivalentes, como esclarece Paulo Affonso Leme Machado, “O que acontece é que ambiente e meio são sinônimos, porque meio é aquilo que envolve, ou seja, ambiente”. (MACHADO, Paulo Affonso Leme. **Direito Ambiental Brasileiro**. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 69.) A legislação brasileira adotou a terminologia meio ambiente na Carta Magna e nas leis infraconstitucionais. Por questões didáticas, esse será o termo adotado no presente trabalho.

nas condições no local de trabalho, relacionadas à qualidade de vida do trabalhador, e está previsto no art.7º, XXXIII e no art. 200 da Carta Magna.

O meio ambiente é tema abordado na carta constitucional de diversos países. Ao fazer um estudo comparado das constituições pelo mundo, observa-se a presença da previsão da proteção ambiental fazendo parte do texto da “Lei Fundamental”. José Eduardo Figueiredo Dias destaca essa preocupação constitucional:

As preocupações com o ambiente constam hoje entre as mais importantes, tanto por parte dos cidadãos como dos poderes públicos, razão pela qual o ambiente aparece nos articulados das diversas constituições também com uma dimensão material-legitimadora da própria Constituição. Daí que a questão se prenda, de há mais de uma década a esta parte, apenas com a dúvida sobre *qual a forma de prever a proteção do ambiente nos textos constitucionais*, havendo duas alternativas básicas que têm sido seguidas nos diversos países: a de o consagrar como tarefa, incumbência ou fim do Estado; ou de acolher como direito fundamental dos cidadãos. ²(g.a.)

O Brasil adotou o entendimento do meio ambiente como direito fundamental, bem como Portugal³, Índia, África do Sul⁴, Argentina e Uruguai. Previsto desta forma, permite aos cidadãos atuarem exigindo a proteção ambiental, individual ou coletivamente, acionando o poder judiciário para garantirem esse direito.

A Constituição Portuguesa de 1976, claramente influenciada pela Conferência de Estocolmo de 1972, foi uma das primeiras a positivar o meio ambiente como direito fundamental, consagrando como obrigação do Estado a tarefa de proteção ambiental. ⁵

A República Argentina também prevê o meio ambiente sadio como direito e dever dos cidadãos. Os estados-provinciais (23 províncias e distrito federal) têm poderes para legislar sobre o tema⁶, bem como sobre diversas outras matérias não delegadas ao Governo Federal, conforme previsto no art. 121⁷ da Carta Magna argentina. O art. 41 da Constituição argentina expressa:

² DIAS, José Eduardo Figueiredo. **Direito Constitucional e Administrativo do Ambiente**. Coimbra: Almedina, 2007. p. 35.

³ Artigo 66.º (Ambiente e qualidade de vida) – Todos têm direito a um ambiente de vida humano, sadio e ecologicamente equilibrado e o dever de o defender. INTERNET. Disponível em: <http://www.portugal.gov.pt/pt/GC17/Portugal/SistemaPolitico/Constituicao/Pages/constituicao_p07.aspx>. Acesso em: 26 out 2010.

⁴ DIAS, **Direito Constitucional e Administrativo do Ambiente**, p. 36.

⁵ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Estudos de Direitos Fundamentais**. São Paulo: Coimbra Editora e Revista dos Tribunais, 2008. p. 179.

⁶ BICCA, Loraine Terezinha Ribeiro. **A Extrafiscalidade Tributária e a Proteção Ambiental no Mercosul**. Santa Maria, dezembro 2008. Dissertação de Mestrado UFSM, p. 53.

⁷ Artículo 121 – Las provincias conservan todo el poder no delegado por esta Constitución al Gobierno Federal, y el que expresamente se hayan reservado por pactos especiales al tiempo de su incorporación.

Artículo 41 – Todos los habitantes gozan del derecho a un ambiente sano, equilibrado, apto para el desarrollo humano y para que las actividades productivas satisfagan las necesidades presentes sin comprometer las de las generaciones futuras; y tienen el deber de preservarlo.⁸

A República Oriental do Uruguai prevê a preservação ambiental como dever de todos, no art. 47 de sua Constituição, sancionada em 02 de fevereiro de 1967, com as modificações incorporadas em decorrência dos plebiscitos de 26 de novembro de 1989, 26 de novembro de 1994, 08 de dezembro de 1996 e 31 de outubro de 2004:

Artículo 47- La protección del medio ambiente es de interés general. Las personas deberán abstenerse de cualquier acto que cause depredación, destrucción o contaminación graves al medio ambiente. La ley reglamentará esta disposición y podrá prever sanciones para los transgresores.⁹

O Uruguai vem despertando para a problemática ambiental, especialmente em relação à água. Para Loraine Terezinha Ribeiro Bicca, deve-se “[...] principalmente pela grande incidência de erosão dos solos e da contaminação das águas, em especial a do Rio da Prata”.¹⁰ É visível tal preocupação na continuação do art. 47:

El agua es un recurso natural esencial para la vida. El acceso al agua potable y el acceso al saneamiento, constituyen derechos humanos fundamentales. 1) La política nacional de aguas y saneamiento estará basada en: a) el ordenamiento del territorio, conservación y protección del Medio Ambiente y la restauración de la naturaleza. b) la gestión sustentable, solidaria con las generaciones futuras, de los recursos hídricos y la preservación del ciclo hidrológico que constituyen asuntos de interés general. Los usuarios y la sociedad civil, participarán en todas las instancias de planificación, gestión y control de recursos hídricos; estableciéndose las cuencas hidrográficas como unidades básicas. c) el establecimiento de prioridades para el uso del agua por regiones, cuencas o partes de ellas, siendo la primera prioridad el abastecimiento de agua potable a poblaciones. d) el principio por el cual la prestación del servicio de agua potable y saneamiento, deberá hacerse anteponiendo las razones de orden social a las de orden económico.¹¹

Na prática, para todos os países, a grande dificuldade está na eficácia da proteção ambiental. Na Alemanha, não há um direito fundamental ambiental – “Umweltgrundrecht”. A maioria dos doutrinadores e juristas concordam com tal posição, pois, além de utópica, “não seria viável assegurar a todo e qualquer cidadão um direito, uma pretensão individual,

⁸ ARGENTINA. Constitución Nacional. Disponível em: <http://www.argentina.gov.ar/argentina/portal/documentos/constitucion_nacional.pdf>. Acesso em: 26 out 2010.

⁹ INTERNET. Disponível em: <<http://www.parlamento.gub.uy/constituciones/const004.htm>>. Acesso em: 2010.

¹⁰ BICCA, A **Extrafiscalidade Tributária e a Proteção Ambiental no Mercosul**, p. 43.

¹¹ INTERNET. Disponível em: <<http://www.parlamento.gub.uy/constituciones/const004.htm>>. Acesso em: 2010.

implementável através do Poder Judiciário, a um sono tranqüilo, à água limpa e potável, a uma atmosfera não poluída, etc”.¹²

A Constituição da República Federal da Alemanha incluiu tal preocupação na revisão constitucional de 1994 que prevê a proteção e promoção do ambiente como uma tarefa do Estado, constando no seu art. 20A: “O Estado protege também, assumindo a responsabilidade pelas futuras gerações, as bases naturais da vida e dos animais, no quadro da ordem constitucional, através de leis, e segundo a medida da lei e do direito, através de atos do poder executivo e atos judiciais”. Esta opção foi seguida pela Holanda, Grécia e Suécia.¹³

A disposição constitucional alemã pode ser considerada como um ecocentrismo moderado¹⁴, conforme Carla Amado Gomes. Para a legislação alemã, ambiente integra a fauna, a flora, o ar, o solo, a água, mas não considera o ambiente humanamente construído e os bens culturais. A característica de vanguarda da legislação alemã é confirmada pela alteração de 21 de junho de 2002, quando o parlamento alemão aprovou a inclusão da proteção aos animais (incluiu textualmente “e os animais”) na constituição, tornando-se o primeiro país da União Europeia a incluir entre as competências do Estado tal preceito, após dez anos de discussões e o apoio de 542 deputados.¹⁵

A constituição colombiana também entende que é dever do Estado a proteção ambiental:

ARTICULO 79º- Todas las personas tienen derecho a gozar de un ambiente sano. La ley garantizará la participación de la comunidad en las decisiones que puedan afectarlo. Es deber del Estado proteger la diversidad e integridad del ambiente, conservar las áreas de especial importancia ecológica y fomentar la educación para el logro de estos fines.¹⁶

Na Espanha, o art. 45¹⁷ que trata do meio ambiente, suscita interpretações divergentes. A doutrina se divide entre os que entendem que está consagrado um direito

¹² ASHTON, Peter Walter. O Direito Ambiental Alemão. In: HAUSEN, Enio Costa; TEIXEIRA, Orci Paulino Bretanha; ÁLVARES, Pércio Brasil (orgs.). **Temas de Direito Ambiental – uma visão interdisciplinar**. Porto Alegre: AEBA, 2000. cap. 1. p. 15.

¹³ DIAS, **Direito Constitucional e Administrativo do Ambiente**, p. 36.

¹⁴ GOMES, Carla Amado. **Risco e Modificação do Acto Autorizado Concretizador de Deveres de Protecção do Ambiente**. Coimbra: Coimbra, 2007, p. 88.

¹⁵ SILVA, Tagore Trajano de Almeida. **Fundamentos do Direito Animal Constitucional**. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/Anais/sao_paulo/2054.pdf>. Acesso em: 7 nov 2010.

¹⁶ INTERNET. Presidencia Da La República - Colombia. Disponível em: <http://wsp.presidencia.gov.co/Normativa/Documents/ConstitucionPoliticaColombia_20100810.pdf>. Acesso em: 26 out 2010.

¹⁷ Artículo 45 – 1. Todos tienen el derecho a disfrutar de un medio ambiente adecuado para el desarrollo de la persona, así como el deber de conservarlo. Disponível em: <<http://www.boe.es/boe/consultas/enlaces/documentos/ConstitucionCASTELLANO.pdf>>. Acesso em: 26 out 2010.

subjetivo do meio ambiente, porém nem todos entendem como um direito fundamental. Outros autores entendem que a tarefa de proteção ao meio ambiente é primeiramente tarefa pública podendo ser complementada como direito-dever de todos.¹⁸ Porém a jurisprudência tem assumido essa incumbência, conforme destaca Carlos de Miguel Peralles:

Como puede verse, no existe un derecho fundamental al medio ambiente. Y a pesar de ello, a día de hoy puede afirmarse que hay una jurisprudencia consolidada en materia de derechos fundamentales que, al igual que puede ocurrir respecto de otras partes de nuestro ordenamiento jurídico (muy notablemente, el Derecho civil), protege el medio ambiente tomando como apoyo ciertas normas que no tienen como finalidad directa la protección mediambiental. Puede hablarse así, siguiendo a nuestro TS¹⁹, de la 'polución de los derechos fundamentales' (STS de 2 de junio de 2008).²⁰

A responsabilidade do homem, diante do meio ambiente, foi proclamada no item 1 da Declaração de Estocolmo sobre o Meio Ambiente²¹. É considerada a única espécie de ser vivo com características peculiares que permitem o uso do meio ambiente para atender suas necessidades de subsistência e conforto, mas, em contrapartida, deve assumir a responsabilidade pela manutenção do meio ambiente equilibrado e da vida no planeta.

O Princípio de número 1²² do documento inspirou o art. 225 da Constituição Federal brasileira a prever o meio ambiente equilibrado como direito fundamental. Porém esta preocupação nem sempre esteve presente nos pensamentos humanos.

A visão antropocêntrica de que o homem é o centro e poderia usar ilimitadamente o meio ambiente, entendendo que as fontes ambientais eram inesgotáveis, foi a filosofia para explorar a natureza.

Atualmente pode-se considerar que houve um avanço, na legislação brasileira, que compreende o homem como um dos beneficiários da natureza, entre outras espécies. A

¹⁸ GOMES, **Risco e Modificação do Acto Autorizado Concretizador de Deveres de Protecção do Ambiente**, p. 90.

¹⁹ Tribunal Supremo

²⁰ PERALES, Carlos de Miguel. **Derecho Español del Medio Ambiente**. 3. ed. Navarra: Thompson Reuters, 2009. p. 102-103. Como pode ser visto, não há um direito fundamental ao meio ambiente. Apesar disto, atualmente pode-se dizer que há uma jurisprudência consolidada em matéria de direitos fundamentais, como pode ocorrer em outras partes do nosso sistema jurídico (destacando-se o direito civil), protegendo o meio ambiente tomando como apoio determinadas normas que não estão diretamente destinadas a proteger as limitações ambientais. Pode-se exemplificar, de acordo com o nosso TS (Tribunal Superior), da "poluição dos direitos fundamentais" (STS, 2 jun. 2008).

²¹ 1. O homem é ao mesmo tempo obra e construtor do meio ambiente que o cerca, o qual lhe dá sustento material e lhe oferece oportunidade para desenvolver-se intelectual, moral, social e espiritualmente. Em larga e tortuosa evolução da raça humana neste planeta chegou-se a uma etapa em que, graças à rápida aceleração da ciência e da tecnologia, o homem adquiriu o poder de transformar, de inúmeras maneiras e em uma escala sem precedentes, tudo que o cerca. Os dois aspectos do meio ambiente humano, o natural e o artificial, são essenciais para o bem-estar do homem e para o gozo dos direitos humanos fundamentais, inclusive o direito à vida mesma.

²² O homem tem o direito fundamental à liberdade, à igualdade e ao desfrute de condições de vida adequadas em um meio ambiente de qualidade tal que lhe permita levar uma vida digna e gozar de bem-estar, tendo a solene obrigação de proteger e melhorar o meio ambiente para as gerações presentes e futuras.

preservação ambiental através da visão denominada “antropocentrismo alargado”. Essa terminologia é a abordada por Jose Rubens Morato Leite, em algumas de suas obras, contrapondo a visão puramente antropocêntrica, segundo a qual o homem tutela o meio ambiente somente para garantir a capacidade de utilizá-lo para satisfazer as necessidades consumistas, mas avançando:

Com efeito, esta proposta visa, de maneira adversa, a abranger também a tutela do meio ambiente, independentemente da sua utilidade direta, e busca a preservação da capacidade funcional do patrimônio natural, com ideais éticos de colaboração e interação.²³

Para a realização da preservação ambiental, através do antropocentrismo alargado, depreende-se a necessidade de uma responsabilidade do Estado e da coletividade com solidariedade e comunhão de interesses.²⁴ Nos dizeres de François Ost parece concordar com as ideias do antropocentrismo alargado ao defender que, quando o homem protege a natureza limitando as extrações naturais e reduzindo as emissões nocivas, está simultaneamente proporcionando a restauração do equilíbrio natural e salvaguardando os próprios interesses.²⁵

No Brasil, a Lei Federal n.º 6.938/1981 define o meio ambiente em seu artigo 3º, inciso I, como sendo “o conjunto de condições, leis, influências e interações de ordem física, química e biológica, que permite, abriga e rege a vida em todas as suas formas”.

Somente quando se tornaram nítidas as características finitas e frágeis da natureza, com as primeiras interferências na qualidade de vida humana, é que a deterioração ambiental passou a ocupar posição de destaque em estudos científicos, na mídia e nas preocupações governamentais. Samuel Murgel Branco retrata o cuidado que o homem deve ter ao interferir no meio ambiente, de forma intencional ou não, afastando as ideias cartesianas e equiparando a fragilidade do equilíbrio ecológico a um “castelo de cartas”:

As intervenções que consideramos inofensivas, as alterações que produzimos com propósitos às vezes muito bem intencionados de corrigir ou melhorar uma dada situação de desequilíbrio, podem resultar nefastas e desastrosas. É preciso, pois, conhecer o meio ambiente em seus mínimos detalhes para poder introduzir-lhe alguma alteração sem prejudicá-lo. A natureza não está estruturada em coisas sólidas, como as peças de uma máquina. Seu equilíbrio pode ser melhor comparado ao de um castelo de cartas, em que a menor perturbação ou tentativas de substituição pode provocar completo desmoronamento.²⁶

²³ LEITE, José Rubens Morato; AYALA, Patrick de Araújo. Novas tendências e possibilidades do direito ambiental no Brasil. In: WOLKMER, Antonio Carlos; LEITE, José Rubens Morato (orgs). **Os “Novos” Direitos no Brasil: natureza e perspectivas**. São Paulo: Saraiva, 2003. cap. 08. p. 213.

²⁴ LEITE, **Os “Novos” Direitos no Brasil: natureza e perspectivas**, p. 212.

²⁵ OST, François. **A natureza à margem da lei**. Lisboa: Instituto Piaget, 1995. p. 310.

²⁶ BRANCO, Samuel Murgel. **O meio ambiente em debate**. São Paulo: Moderna, 1997. p. 08.

A proteção ambiental é considerada uma necessidade pública, uma vez que é sentida por toda a sociedade e que o indivíduo, sozinho, ou em pequenos grupos, não pode garantir. Flavio de Azambuja Berti complementa a ideia de que o Estado surgiu exatamente para satisfazer tais necessidades públicas, visando:

a) harmonizar a convivência em sociedade e

b) para tanto, assumindo uma série de poderes para a satisfação das necessidades da sociedade. Tais poderes públicos também configuram-se deveres, pelas demandas sociais que envolvem e pela indisponibilidade pelos órgãos e agentes públicos no exercício de tais competências.²⁷

O Estado exerce função essencial na proteção ambiental. Para Celso Antônio Bandeira de Mello a “[...] função pública, no Estado Democrático de Direito, é a atividade exercida no cumprimento do *dever* de alcançar o interesse público, mediante o uso dos poderes instrumentalmente necessários conferidos pela ordem jurídica”.²⁸ (g.a.)

Assim, entre as funções públicas do Estado, está a de desenvolver políticas públicas de preservação ambiental que também deve ser compatível com o crescimento econômico (adaptado aos princípios da sustentabilidade) e atento às necessidades humanas, aumentando o potencial de produção e assegurando, a todos, as mesmas oportunidades. Parte-se do princípio de que o desenvolvimento sustentável não deve pôr em risco os sistemas naturais que sustentam a vida na Terra: atmosfera, água, solos e seres vivos²⁹.

O desenvolvimento sustentável consiste naquele comprometido com o meio ambiente, utilizando-o para atender as necessidades humanas, porém sem comprometer a qualidade do meio ambiente para a presente e futuras gerações.

O artigo 225 da Constituição Federal prevê, simultaneamente, o direito ao meio ambiente equilibrado à coletividade e o dever de todos em agir por um meio ambiente sadio.

O meio ambiente equilibrado tem características de direito e dever fundamental. Está diretamente ligado ao princípio da dignidade da pessoa humana, conforme descreve Fernanda Luiza de Fontoura Medeiros:

É imperioso ressaltar, ainda, que o direito à proteção ambiental caracteriza-se por ser um direito e um dever fundamental do homem. Através desta fundamentalidade somos ao mesmo tempo detentores de um direito e obrigados a um dever. Observamos que muito além das determinações jurídicas, ou até, de todas as teorias

²⁷ BERTI, Flávio de Azambuja. **Impostos: extrafiscalidade e não-confisco**. Curitiba: Juruá, 2003. p. 15.

²⁸ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 27.

²⁹ DIAS, **Direito Constitucional e Administrativo do Ambiente**, p. 47.

jurídico-constitucionais, nosso papel como ser humano somente será digno de nossa existência se honrarmos o ambiente em que vivemos.³⁰

A manifestação de Alejandro Altamirano é no sentido da essencialidade da preocupação com a preservação ambiental para garantir a própria existência humana:

El derecho a gozar de un ambiente sano configura la existencia de un *derecho humano* digno de tutela y no de un derecho del ambiente [...] observo aquí uno de los bienes auto-evidentes a formas básicas de bien para el hombre, el primero, la vida, valor básico correspondiente al impulso de la propia preservación del hombre. (g.a.)³¹

Ao descuidar da preservação, a ação do homem em sociedade resulta na degradação ambiental, como destaca Édis Milaré: “Quase todos os grandes problemas ambientais estão relacionados, direta ou indiretamente, com a apropriação e uso de bens, produtos e serviços, suportes da vida e das atividades da nossa sociedade moderna”.³²

A conhecida equação entre recursos naturais finitos e a ânsia por consumo humano infinita chegou a um ponto crucial: ou há respeito às características termináveis da natureza, ou o próprio homem estará (ou já está) em risco, como traz Michel Bachelet:

O ambiente não é uma escolha, uma forma de viver entre outras. É simplesmente a única forma de viver num mundo em que a norma jurídica que lhe diz respeito é determinante da possibilidade de continuar a experiência humana. Nenhum país tem o direito de fazer sozinho escolhas tecnológicas que corram o risco de atacar o ambiente mundial.³³

A Declaração de Estocolmo, no Princípio de n. 4³⁴ determinou a responsabilidade humana de preservar e administrar o ambiente, inclusive judicialmente, quando houver grave perigo à flora e fauna silvestres, bem como atribuir a importância à conservação da natureza frente ao desenvolvimento econômico.

Diante de tal responsabilidade, a Constituição Federal de 88 prevê as formas de intervenção econômica e financeira e inclui a preocupação ambiental entre um dos elementos

³⁰ MEDEIROS, Fernanda Luiza Fontoura. **Meio Ambiente: direito e dever fundamental**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004. p. 35.

³¹ ALTAMIRANO, Alejandro C. El Derecho Constitucional a um ambiente sano, derechos humanos y su vinculación com el derecho tributário. In: MARIS, James (coord.) **Tributação & Meio Ambiente**. Curitiba: Juruá, 2003. p. 20-21.

³² MILARÉ, Edis. **Direito do Ambiente: doutrina, jurisprudência, glossário**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005. p. 72.

³³ BACHELET, Michel. **Ingerência ecológica: direito ambiental em questão**. Lisboa: Instituto Piaget, 1997. p.82-83.

³⁴ 4- O homem tem a responsabilidade especial de preservar e administrar judiciosamente o patrimônio representado pela flora e fauna silvestres, bem assim o seu “habitat”, que se encontram atualmente em grave perigo por uma combinação de fatores adversos. Em consequência, ao planificar o desenvolvimento econômico, deve ser atribuída importância à conservação da natureza, incluídas a flora e a fauna silvestres. Disponível em: <<http://www.silex.com.br/leis/normas/estocolmo.htm>>. Acesso em: 2010.

fundamentais das políticas públicas de desenvolvimento, no artigo 170, com a complementação sobre a consideração do impacto dos produtos e seus processos de elaboração e prestação, resultante da emenda constitucional 42/2003, no inciso VI:

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: I - soberania nacional; II - propriedade privada; III - função social da propriedade; IV - livre concorrência; V - defesa do consumidor; VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação; [\(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003\)](#) VII - redução das desigualdades regionais e sociais; VIII - busca do pleno emprego; IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País. [\(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 6, de 1995\)](#) Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.

A inserção do inciso IV ao art. 170 é reconhecida como a constitucionalização da possibilidade de criação dos tributos ambientais. A modificação do dispositivo através da última Reforma Tributária deixa transparecer a ideia de apoio aos tributos ambientais.³⁵

A importância do Estado na efetivação do artigo 170 da Constituição está previsto no art. 174³⁶. Terence Dornelles Trennepohl destaca que “O Estado, portanto, é agente regulador da atividade econômica, fiscalizando, incentivando, planejando, enfim, gerindo a política de intervenção nessa atividade”.³⁷

Cabe ao Direito conduzir o desafio da proteção ambiental com sustentabilidade, sendo essencial buscar novas áreas de conhecimento. O meio ambiente tem características transversais, inviabilizando sua análise isoladamente exigindo de diversas áreas do direito, como Vanêsa Buzelato Prestes aborda:

³⁵ GONÇALVES, Fábio Fraga; MURAYAMA, Janssen Hiroshi. Releitura do Princípio da Capacidade Contributiva sob a Ótica do Direito Tributário Ambiental. In: ORLANDO, Breno Ladeira Kigma; GUDIÑO, Daniel Mariz; TROW, Ernesto Johnnes; GONÇALVES, Fábio Fraga; MUNIZ, Igor; MURAYAMA, Janssen Hiroshi (Coord.). **Direito Tributário Ambiental**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009. p. 32.

³⁶ Art. 174. Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado.

§ 1º - A lei estabelecerá as diretrizes e bases do planejamento do desenvolvimento nacional equilibrado, o qual incorporará e compatibilizará os planos nacionais e regionais de desenvolvimento.

§ 2º - A lei apoiará e estimulará o cooperativismo e outras formas de associativismo.

§ 3º - O Estado favorecerá a organização da atividade garimpeira em cooperativas, levando em conta a proteção do meio ambiente e a promoção econômico-social dos garimpeiros.

§ 4º - As cooperativas a que se refere o parágrafo anterior terão prioridade na autorização ou concessão para pesquisa e lavra dos recursos e jazidas de minerais garimpáveis, nas áreas onde estejam atuando, e naquelas fixadas de acordo com o art. 21, XXV, na forma da lei.

³⁷ TRENNEPOHL, Terence Dornelles. **Incentivos Fiscais no Direito Ambiental**. São Paulo: Saraiva, 2008. p.77.

[...] meio ambiente não se restringe a uma política pública isolada, mas que precisa interferir e ser acolhida pelas mais variadas práticas. Deste contexto, decorrem as terminologias direito econômico ambiental, urbano ambiental, tributário ambiental, entre outros, refletindo o esforço de interpretação sistemática daqueles que perceberam a necessidade premente [sic] de tratar o tema com a complexidade, sistematicidade e visão global que ele merece.³⁸

A degradação ambiental resulta, em grande parte, da intervenção humana, através do consumo destrutivo que precisa ser substituído pelo consumo responsável na sociedade hiperconsumista.

Essa terminologia é apresentada por Gilles Lipovetsky ao se referir à sociedade atual que mudou os conceitos de felicidade e consumo. Para a sociedade hiperconsumista a felicidade é ilusória na medida em que é alcançada através do consumo desenfreado impulsionado pela cobiça e pela inveja. Essa febre consumista afeta de forma negativa o meio ambiente:

De todo modo, é imperativo reduzir sem demora nosso consumo bulímico de petróleo, de gás e de carvão a fim de limitar as emissões de CO₂. A hora é do controle ou da limitação do consumismo por esta razão de fundo de que os consumidores se tornaram os primeiros responsáveis pelo efeito estufa, os primeiros poluidores do planeta.³⁹

O consumo pode ser orientado através de estímulos econômicos, pela tributação como política pública de desenvolvimento sustentável. Lídia Maria Ribas e Valbério Nobre Carvalho destacam que “A utilização de tributos na defesa do meio ambiente pode provocar estímulos comportamentais na gestão das empresas e no hábito dos consumidores, na medida em que atinge a base do sistema capitalista: o capital”.⁴⁰

A intervenção do Poder Público, através da redução tributária, se mostra essencial porque o fator *preço* ainda é um dos maiores entraves para a competitividade de produtos ecologicamente corretos. Fred Tavares, Marta de Azevedo Irving e Luiz Eduardo Motta corroboram esse posicionamento: “[...] os produtos verdes estão associados, em países em desenvolvimento (como o caso do Brasil), a preços mais elevados do que os ‘tradicionais’, o que dificulta a sua expansão de mercado, em função da dificuldade de redução de custos”.⁴¹

³⁸ PRESTES, Vanêsa Buzelato. Tributação e Políticas Públicas Ambientais no Sistema Constitucional Brasileiro. **Revista Jurídica Tributária**, julho/setembro, 2008. p. 155.

³⁹ LIPOVETSKY, Gilles. **A Felicidade Paradoxal**: ensaio sobre a sociedade de hiperconsumo. São Paulo: Companhia das Letras, 2007. p. 341.

⁴⁰ RIBAS, Lídia Maria L. R.; CARVALHO, Valbério Nobre de. O tributo como instrumento de tutela do meio ambiente. **Revista de Direito Ambiental**. São Paulo: Revista dos Tribunais, ano 14, n. 54, abr./jun. 2009. p.186.

⁴¹ TAVARES, Fred; IRVING, Marta de Azevedo; MOTTA, Luiz Eduardo. A questão ambiental como inspiração para o consumo verde no Brasil. In: MOTA, Mauricio (Coord). **Fundamentos Teóricos da Direito Ambiental**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008. p. 191.

É necessário que o Estado intervenha, nesta realidade, com políticas públicas para equiparar o preço do produto ecológico, ao produzido, sem a preocupação ambiental, cumprindo seu papel regulador pelo bem social, como destaca Theodore Panayotou:

O estabelecimento de preço constitui o coração da orientação política e do gerenciamento de recursos naturais. Quase todos os problemas de recursos podem ser localizados na discrepância entre a valorização privada e social dos recursos, seus derivados e seus estoques.⁴²

Para fomentar a preservação ambiental e o desenvolvimento sustentável, o Banco Mundial, o Fundo Monetário Internacional e outras agências internacionais para o desenvolvimento destacam que “[...] algumas precauções relacionadas aos recursos naturais e ao ambiente têm sido incluídas nos acordos para empréstimo”.⁴³ A proposta se mostra interessante uma vez que a preocupação ambiental vem, em tese, acompanhada de reestruturação econômica, erradicação da pobreza e da fome, convergindo ao Princípio 5 da Declaração do Rio sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento proclamada em 1992.⁴⁴

Os ambientalistas radicais insistem na inviabilidade do desenvolvimento sustentável, porém não há outra opção. O “crescimento zero” é inimaginável. Após a Revolução Industrial ter vislumbrado horizontes, aos olhos capitalistas e consumistas, o melhor que se pode fazer é desenvolver mecanismos na busca de uma equação entre o ambiente e o desenvolvimento, o desenvolvimento sustentável.

Cabe ressaltar que o consumo de produtos que poluem menos durante o processo produtivo e cujas matérias-primas naturais sejam renováveis não é mero capricho da sociedade, mas uma necessidade para a saúde, para a perpetuação da espécie humana e a efetivação do direito-dever fundamental ao meio ambiente equilibrado.

Quando o consumidor opta por agir pela preservação do ambiente, o simples ato de optar pela compra de produtos ecologicamente comprometidos toma dimensão global, como destaca Édis Milaré:

As implicações do consumo sustentável transportam o consumidor para a arena internacional, já que suas práticas, como consumidor, somadas e crescentes, passam a afetar o meio ambiente numa perspectiva global e não apenas de caráter local.

⁴² PANAYOTOU, Theodore. **Mercados Verdes: e economia do desenvolvimento alternativo**. Rio de Janeiro: Nórdica, 1994. p. 52.

⁴³ PANAYOTOU, **Mercados Verdes: e economia do desenvolvimento alternativo**, p. 99.

⁴⁴ Para todos os Estados e todos os indivíduos, como requisito indispensável para o desenvolvimento sustentável, irão cooperar na tarefa essencial de erradicar a pobreza, a fim de reduzir as disparidades de padrões de vida e melhor atender às necessidades da maioria da população do mundo.

Com efeito, o cenário internacional provoca em toda parte demanda de matéria-prima e produtos industrializados, não importando as origens nem os destinos.⁴⁵

É neste contexto que o Estado deve interferir através de políticas públicas que vislumbrem a economia, o direito e o meio ambiente. O Direito Econômico pode intervir para garantir a iniciativa econômica privada e implementar o bem-estar social⁴⁶. Partindo da finalidade do direito de paz social, dentro da estrutura do sistema produtivo, devendo acompanhar o desenvolvimento, cabe concluir, conforme os dizeres de Cristiane Derani, que “O direito econômico é então o direito do desenvolvimento econômico”.⁴⁷

A política econômica está enraizada nas necessidades dos indivíduos que vivem em sociedade. E cabe ao direito auxiliar na implementação de tal conceito. Assim, a política econômica coordena a atividade do mercado envolvendo, também, questões ambientais presentes no processo produtivo, como o lixo, a tecnologia e os recursos naturais utilizados, entre outros.

O entrelaçamento entre o direito econômico e o ambiental precisa utilizar a política econômica como viabilizadora. Nos dizeres de Derani é clara essa interdisciplinaridade:

São indissociáveis os fundamentos econômicos de uma *política ambiental* conseqüente e exeqüível. E uma política econômica conseqüente não ignora a necessidade de uma política de proteção dos recursos naturais. [...] Mediante uma política econômica, pode-se empreender macroplanejamentos que coordenem interesses privados e coletivos, evitando que a realização de um seja a negação do outro, reinserindo a produção dentro de uma finalidade de constituição de riqueza social, voltando-se à melhoria da vida em sociedade.⁴⁸ (g.a.)

Ressalta-se que a economia ambiental parte do pressuposto de que as fontes ambientais para o processo produtivo são finitas e, por isso, devem ser compreendidas tais limitações para justificar a intervenção estatal visando equacionar a preservação ambiental, diante do crescimento econômico, respondendo ao aumento do consumo.

É exatamente nesta falha do mercado que o Estado pode e deve intervir, conforme Heron Santana, quer através de políticas públicas, quer instituindo tributos, “[...] quer concedendo subvenções, incentivos ou graduando diferenciadamente as alíquotas dos impostos existentes no intuito de induzir as atividades econômicas a produzirem produtos e serviços ecologicamente sustentáveis (economia ambiental externa)”.⁴⁹

⁴⁵ MILARÉ, **Direito do Ambiente: doutrina, jurisprudência, glossário**, p. 76.

⁴⁶ DERANI, Cristiane. **Direito Ambiental Econômico**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 47.

⁴⁷ DERANI, **Direito Ambiental Econômico**, p. 47.

⁴⁸ DERANI, **Direito Ambiental Econômico**, p. 48-49.

⁴⁹ SANTANA, Heron José de. Meio Ambiente e Reforma Tributária: justiça fiscal e extrafiscal dos tributos ambientais. In: BENJAMIN, Herman V.; MILARÉ, Édís (Coord.). **Revista de Direito Ambiental**. São Paulo, ano 9, n. 33, p. 9-32, jan./mar. 2004. p. 15.

O Poder Público tem função essencial, pois sua ação ou omissão terá reflexos na preservação ambiental. Através de leis⁵⁰ que induzam a sociedade a adotar medidas ecologicamente corretas, é que se dará efetividade ao direito/dever previsto no artigo 225 da CF.

A intervenção do Estado na promoção do desenvolvimento sustentável é essencial na sociedade atual. Pode ser conceituada, como a interferência do Estado na esfera do setor privado, atuando diretamente nas atividades econômicas, sendo incisiva na proporção necessária para promover o bem de todos.

A sociedade é atendida pelo Estado através de valores oriundos do pagamento de tributos, direta ou indiretamente, demonstrando a função social do tributo: “Assim, torna-se a figura tributária, de fundamental importância não só na vida dos próprios cidadãos, enquanto membros de uma sociedade organizada democraticamente, como também para a manutenção do Estado político responsável pelo bem-estar de todos”.⁵¹

A tributação é uma política pública, através da qual, o Poder Público intervém, induzindo ou desestimulando condutas mercantis e comerciais, além dos fins arrecadatórios dos valores que serão utilizados pela máquina pública no orçamento do ente federado. A intervenção do Estado, no domínio econômico, através da tributação, é um instrumento de contenção ou estímulo para alcançar o meio ambiente ecologicamente equilibrado – garantia constitucional prevista no art. 225.

A política fiscal é forte instrumento estatal, tanto para redistribuição de renda, como para direcionar empreendimentos econômicos e sociais. E tem excelente respaldo constitucional reservando todo o título VI para o tema “Tributação”, mostrando-se como instrumento essencial não só de proteção, mas de efetivação de justiça social.

Através dos mecanismos tributários é possível alcançar resultados em diversos segmentos de políticas públicas: reprimir inflação, evitar desemprego, proteger indústria nacional, promover aumento de densidade demográfica em determinada região, bem como aquecer ou desaquecer a atividade econômica, entre outras.

É exatamente pelo último mecanismo abordado que a tributação se apresenta como forma de incentivar a produção de produtos sustentáveis. Logo, o consumo de produtos ecologicamente corretos, em detrimento de produtos que abusam de matéria-prima proveniente de fontes esgotável é uma necessidade urgente.

⁵⁰ Art. 5º, II, da CF: “Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

⁵¹ SALIBA, Ricardo Berzosa. **Fundamentos do Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 267-268.

1.1.2 A extrafiscalidade do tributo ambiental

Os tributos, quanto à finalidade, podem ser fiscais, parafiscais ou extrafiscais. São fiscais quando o objetivo de sua instituição for abastecer os cofres públicos, independente de interesses sociais, políticos ou econômicos, vinculados ou específicos, arrecadando recursos financeiros para o Estado.⁵²

A parafiscalidade é caracterizada quando o sujeito ativo, além de arrecadar e fiscalizar o tributo, ainda tem a disponibilidade dos valores arrecadados, para aplicar em atividades específicas, como regular o mercado e adequar condutas sociais. Na parafiscalidade os credores são entidades não estatais que persigam fins de interesse público, como Luciano Amaro define: “Porém, tributos há que *não* são cobrados nem *para* o Estado nem *pela* administração pública, como se dá no setor da *parafiscalidade*, em que entidades não estatais são credoras de tributos”.⁵³ (g.a.)

Jose Casalta Nabais ressalta que os credores do tributo parafiscal são *centros da chamada administração autónoma institucional*, assim denominados os institutos públicos ou entes corporativos para os quais foram transferidas funções públicas “Pelo que duas notas tendem a constituir o denominador comum de tais receitas: são cobradas a favor de pessoas colectivas públicas diversas dos entes territoriais (estado, regiões autónomas e autarquias locais), e com finalidades de fazer face às respectivas despesas”.⁵⁴

Sobre o tema, Roque Joaquim Volkweiss destaca as finalidades dos impostos como o fator de classificação entre fiscais e extrafiscal da seguinte forma:

Assim, quando a alíquota (do imposto ou do paraimposto) é fixada exclusivamente com fins arrecadatórios, visando, tão-somente, a cobrir necessidades financeiras públicas, diz-se que o imposto é de natureza ou finalidade fiscal, e, quando fixadas com o fim de atingir, também (além da simples arrecadação de recursos, eis que o tributo visa, fundamentalmente, à angariação de recursos financeiros ao Estado), fins outros, passa ela a ser de natureza ou finalidade também extrafiscal.⁵⁵

Os tributos ambientais, em geral, apresentam finalidade fiscal (ativa) ou extrafiscal (passiva). Para Fernando Magalhães Modé, a finalidade fiscal “[...] visa à obtenção de receitas que serão aplicadas em ações que promovam a defesa do meio ambiente”⁵⁶ e extrafiscal “[...]”

⁵² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 67.

⁵³ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 22.

⁵⁴ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2004. p. 257.

⁵⁵ VOLKWEISS, Roque Joaquim. **Direito Tributário Nacional**. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002. p. 46.

⁵⁶ MODÉ, Fernando Magalhães. **Tributação Ambiental: a função do tributo na proteção do meio ambiente**. Curitiba: Juruá, 2007. p. 72.

tem por objetivo induzir comportamentos, que, na visão do Estado, sejam ambientalmente desejáveis ou de menor poder ofensivo ao meio ambiente”.⁵⁷

Os tributos com característica fiscal – tributação ativa – não buscam a proteção ambiental, mas a arrecadação tributária. Claudia Dias Soares os define como impostos ambientais em “[...] sentido impróprio porque se o objectivo é a captação de meios a utilizar na realização da política ecológica, eles serão, em princípio, tão ‘ambientais’ quanto qualquer outro tributo que permita recolher meios financeiros para a prossecução do fim em causa”.⁵⁸

Este estudo não objetiva retirar a importância da função fiscal do tributo para o Direito Tributário Ambiental. É reconhecido que através da arrecadação de receitas é possível implementar ações protetivas ao ambiente, conforme apregoa o art. 225 da Constituição Federal.

O objetivo, neste capítulo, é demonstrar que a extrafiscalidade tributária ultrapassa os fins meramente arrecadatórios, visa objetivos de relevância social, econômica e política.⁵⁹ Aliomar Baleeiro esclarece que prevalecem tais objetivos à arrecadação ao tributo extrafiscal e vislumbra a possibilidade de incentivos fiscais com tal característica:

Costuma-se denominar de extrafiscal aquele tributo que não almeja, prioritariamente, prover o Estado dos meios financeiros adequados a seu custeio, mas antes visa a ordenar a propriedade de acordo com a sua função social ou a intervir em dados conjunturais (injetando ou absorvendo a moeda em circulação) ou estruturais da economia. Para isso, o ordenamento jurídico, a doutrina e a jurisprudência têm reconhecido ao legislador tributário a faculdade de estimular ou desestimular comportamentos, de acordo com os interesses prevalentes da coletividade, por meio de uma tributação progressiva ou regressiva, ou da concessão de benefícios e incentivos fiscais.⁶⁰

Para a proposta da tributação passiva ambiental interessa o caráter extrafiscal do tributo. Essa é a característica da legislação de um tributo que persegue objetivo além do arrecadatório, visa prestigiar situação social, política ou economicamente valiosa. Para tanto mostra-se essencial a extrafiscalidade do tributo para *rejuvenescer* o Direito Positivo, nas palavras de Alfredo Augusto Becker:

A verdadeira revolução que regerá o novo ser social deverá ser ora de humanismo cristão e seu principal instrumento um Direito Positivo integralmente rejuvenescido. E nesta obra, uma fundamental tarefa será atribuída ao Direito Tributário. Não um Direito Tributário nos moldes atuais, ainda rudimentar, porque cheio de inibições

⁵⁷ MODÉ, **Tributação Ambiental**: a função do tributo na proteção do meio ambiente, p. 72.

⁵⁸ SOARES, Cláudia Dias. **O Imposto Ambiental – Direito Fiscal do Ambiente**. Coimbra: Almedina, 2002. p.14.

⁵⁹ BERTI, **Impostos**: extrafiscalidade e não-confisco, p. 34.

⁶⁰ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais do poder de tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 576.

que paralisam e esterilizam muitas de suas genuínas potencialidades: os tributos *in natura* e *in serviços* e a tributação *extrafiscal*.⁶¹

É sob o ponto de vistas da característica extrafiscal que os impostos ambientais italianos são utilizados, conforme destacada Pietro Selicato:

In tale ottica, Il prelievo viene visto non soltanto come strumento per realizzare Il concorso alle spese pubbliche richiesto all'art. 53 della Costituzione ma anche come mezzo per realizzare altre finalità, rispetto alle quali esso assume um carattere strumentale.⁶²

Regina Helena Costa destaca que a extrafiscalidade consiste em realizar valores consagrados constitucionalmente através de instrumentos tributários incentivadores ou inibidores de comportamentos, podendo ser implementada, entre outras formas, através de incentivos fiscais.⁶³

A função principal dos tributos extrafiscais não é obter receitas, mas a prossecução de objetivos econômicos e sociais, no entender de Jose Casalta Nabais, e manifesta-se em geral através de benefícios fiscais.⁶⁴

1.1.3 A tributação como política pública de sustentabilidade

O homem tem consciência de que as fontes naturais são finitas e que dependente da natureza que lhe fornece, desde o essencial à sobrevivência, como o ar e a água, até subsídios para uma vida com qualidade e conforto. Neste contexto mostra-se essencial um novo conceito de desenvolvimento, o desenvolvimento sustentável.

A ideia de desenvolvimento sustentável envolve a preservação ambiental e as necessidades humanas. Consiste em permitir, ao homem, ter suas necessidades atendidas sem comprometer o meio ambiente para a atual geração e para as futuras. Os estudos sobre o tema vinham sendo delineados e foram legitimados pelo Relatório Brundtland, no documento denominado *Nosso Futuro Comum*, de 1987, resultante da Comissão Mundial sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento (CMMAD), coordenada pela primeira-ministra da Noruega, Gro Harlem Brundtland.

⁶¹ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007. p. 620.

⁶² SELICATO, Pietro. Capacità contributiva e tassazione ambientale. *In*: TÔRRES Heleno Taveira (Org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 264-265.

Tradução livre da autora: Neste contexto, o imposto é visto não apenas como um meio de atingir as despesas necessárias dos custos públicos previstos no art. 53 da Constituição, mas também como um meio alternativo de consecução de outros objetivos propostos, quando assume uma característica de instrumento.

⁶³ COSTA, Regina Helena. Apontamentos sobre a tributação ambiental no Brasil. *In*: TÔRRES Heleno Taveira (Org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 321-322.

⁶⁴ NABAIS, O **dever fundamental de pagar impostos**, p. 695.

O desenvolvimento sustentável, definido no referido documento, compreende os conceitos de necessidade e de limites e é definido como “[...] aquele que atende às necessidades do presente sem comprometer a possibilidade de as gerações futuras atenderem a suas necessidades”.⁶⁵ Para Maria de Fátima Ribeiro e Jussara S. A. B. N. Ferreira pressupõe três situações: crescimento econômico, qualidade de vida e justiça social⁶⁶, devendo conciliar a garantia constitucional ao desenvolvimento, previsto no art. 3º com o art. 225.

Para Christian Brodhag, o desenvolvimento sustentável deve ser “[...] compatível com as capacidades ecológicas do planeta e socialmente aceitável [...]”.⁶⁷ Para tanto o autor destaca que, através de atitudes isoladas, não será possível alcançar o objetivo, mas sim da pluralidade e, considerando as características próprias de cada realidade, assim definido “[...] o espaço dos valores e dos bens comuns, bem como os espaços das liberdades e de diversidade de cada povo”.⁶⁸

Para o desenvolvimento sustentável faz-se essencial uma nova forma de tornar compatível o desenvolvimento e o respeito ao meio ambiente, englobando, ainda, questões sociais, culturais, políticas e econômicas. Nos dizeres de Almeida:

A concretização do Desenvolvimento Sustentável implica a participação conjunta e solidária de toda a sociedade de forma que se possa deixar como legado às gerações futuras um meio ambiente equilibrado no seu mais completo significado, ensejado de uma vida digna e com qualidade.⁶⁹

A almejada sustentabilidade é o desafio apresentado à sociedade. Para Enrique Leff, a importância da sustentabilidade está na essencialidade à vida humana, demonstrando que deve ser considerado tanto por holistas e ecocêntricos, como por antropocêntricos:

O princípio da sustentabilidade surge no contexto da globalização como a marca de um limite e o sinal que reorienta o processo civilizatório da humanidade. A crise ambiental veio questionar a racionalidade e os paradigmas teóricos que impulsionaram e legitimaram o crescimento econômico, negando a natureza. A sustentabilidade ecológica aparece assim como um critério normativo para a reconstrução da ordem econômica, como uma condição para a sobrevivência

⁶⁵ BRUNDTLAND, G. H. *et al.* **Nosso futuro comum**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1991. p. 46.

⁶⁶ RIBEIRO, Maria de Fátima; FERREIRA, Jussara S. A. B. N. O Papel do Estado no Desenvolvimento Econômico Sustentável: Reflexões sobre a Tributação Ambiental como Instrumento das Políticas Públicas. In: TÔRRES, Heleno Taveira (org). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 657.

⁶⁷ BRODAGH, Christian. **As quatro verdades do planeta: por uma outra civilização**. Lisboa: Piaget, 1994. p.223.

⁶⁸ BRODAGH, **As quatro verdades do planeta: por uma outra civilização**, 223.

⁶⁹ ALMEIDA, Gilson Cesar Borges de. **A Extrafiscalidade na Tributação Ambiental: um instrumento eficaz para a realização do desenvolvimento sustentável**. Dissertação de Mestrado. Caxias do Sul, maio 2003. p. 47.

humana e um suporte para chegar a um desenvolvimento duradouro, questionando as próprias bases da produção.⁷⁰

Um dos documentos resultantes da Conferência Mundial, conhecida como Rio 92, foi a Declaração do Rio sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento que prevê princípios a serem seguidos mundialmente. Em relação ao desenvolvimento sustentável destaca-se o Princípio 3: “O direito ao desenvolvimento sustentável deve ser exercido de modo a permitir que sejam atendidas equitativamente as necessidades de desenvolvimento ambientais das gerações presente e futuras”.⁷¹

O debate sobre a sustentabilidade, por vezes, é criticada pelo risco de banalização do tema, e Gerd Winter é cauteloso na adoção de fins ambientais em políticas públicas:

O debate sobre a sustentabilidade freqüentemente não tem nenhum impacto, porque ele sobrecarrega o termo de desenvolvimento sustentável. O termo destina-se a cobrir todos os elementos de uma boa política, e assim, na melhor das hipóteses, é usado em excesso e na pior, usado de forma abusiva.⁷²

Jose Eli da Veiga é dos pensadores não conformistas e adota o que denomina de ‘caminho do meio’. Reconhece que o desenvolvimento não é quimera, nem sinônimo de crescimento econômico, mas envolve, além do Produto Nacional Bruto, per capita, os processos qualitativos histórico-culturais, o progresso não-linear da sociedade, as abordagens éticas e a preservação ecológica:

[...] quando surgiu o primeiro Relatório do Desenvolvimento Humano (1990), o panorama já era completamente diferente. O crescimento da economia passara a ser entendido por muitos analistas como elemento de um processo maior, já que seus resultados não se traduzem automaticamente em benefícios. Percebera-se a importância de refletir sobre a natureza do desenvolvimento que se almejava. Ficara patente, enfim, que as políticas de desenvolvimento deveriam ser estruturadas por valores que não seriam apenas os de dinâmica econômica.⁷³

Cristiane Derani, ao abordar a efetividade do direito fundamental ao meio ambiente, ecologicamente equilibrado, destaca que “[...] a realização deste direito tanto mais será efetiva

⁷⁰ LEFF, Enrique. **Saber Ambiental. Sustentabilidade, racionalidade, complexidade, poder**. Petrópolis: Vozes, 2002. p.15.

⁷¹ BRASIL. Ministério do Meio Ambiente. **Declaração do Rio sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento**. Disponível em: <http://www.mma.gov.br/port/sdi/ea/documentos/convs/decl_rio92.pdf>. Acesso em: 31 jul. 2010.

⁷² WINTER, Gerd. Um fundamento e dois pilares: o conceito de desenvolvimento sustentável 20 anos após o Relatório Brundtland. p. 01-23. In: WINTER, Gerd. **Desenvolvimento Sustentável, OGM e Responsabilidade Civil na União Europeia**. Campinas: Millennium, 2009. p. 22.

⁷³ VEIGA, José Eli da. **Desenvolvimento Sustentável: o desafio do século XXI**. Rio de Janeiro: Garamond, 2008. p. 32.

quanto maior a eficiência das práticas de políticas públicas coordenadas com as atividades privadas”.⁷⁴

Os tributos são os maiores custos empresariais e, por isso, podem exercer grande influência na atividade econômica, podendo ser um instrumento de regulação indireta. Ao majorar a tributação para determinado produto, está dificultando sua produção e consumo e, ao mesmo tempo, incentivando atividades e bens menos onerosos e ecologicamente corretos.⁷⁵

Muitas empresas já notaram que o “mercado verde” é um marketing lucrativo e vêm trabalhando para entrar neste rol. Terence Dorneles Trennepohl destaca que:

Questões ligadas a custos, imagem, qualidade, serviços, devem fazer parte da logística ambiental das empresas para que entrem no competitivo mercado verde. É por isso que as empresas mais competitivas e, quiçá, bem-sucedidas, geralmente são aquelas cujo comprometimento ambiental aparece para o público consumidor, pois agregam valor aos seus produtos e serviços.⁷⁶

A tributação é considerada uma política pública para a qual convergem as áreas econômica, tributária e ambiental, como forma de garantir a preservação ambiental e a justiça social. Lídia M. L. R. Ribas destaca, ainda, que é um mecanismo de desenvolvimento:

A idéia é que a tributação ambiental aumente a carga tributária sobre a degradação e reduza a carga sobre trabalho e lucro, variando-se as hipóteses de incidência, alíquotas e bases de cálculo, em função do grau de utilização ou degradação do ambiente [...] Assim, fica claro que a política pública exige ações conjuntas entre as áreas econômica, tributária e ambiental, pois afeta preços, carga fiscal e direitos de uso.⁷⁷

O papel do Poder Público consiste em viabilizar, à sociedade, instrumentos para cumprir seu direito-dever fundamental de preservar o meio ambiente e estimular o desenvolvimento sustentável e a proteção ambiental.

Maria Paula Dallari Bucci esclarece que “Políticas públicas são programas de ação governamental visando a coordenar os meios à disposição do Estado e as atividades privadas, para a realização de objetivos socialmente relevantes e politicamente determinados”⁷⁸, sendo, também, o processo ou conjunto de processos que define a escolha de prioridades, que deve ser racional e coletiva, definindo os interesses públicos que devem ser reconhecidos pelo

⁷⁴ DERANI, **Direito Ambiental Econômico**, p. 218.

⁷⁵ OLIVEIRA, José Marcos Domingues. Proteção ambiental e sistema tributário – Brasil e Japão: problemas em comum? In: MARIS, James (Coord.). **Tributação & Meio Ambiente**. Curitiba: Juruá, 2003. p. 116.

⁷⁶ TRENNEPOHL, Terence Dornelles. **Direito Ambiental Empresarial**. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 70.

⁷⁷ RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. Defesa Ambiental: Utilização de Instrumentos Ambientais. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 681.

⁷⁸ BUCCI, Maria Paula Dallari. **Direito Administrativo e Políticas Públicas**. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 241.

direito.⁷⁹ Em outra obra, a mesma autora considera a política pública como um programa ou quadro de ação governamental que visa movimentar a máquina governamental para concretizar um direito através de um conjunto de medidas articuladas.⁸⁰

Para Jose Afonso da Silva, a política pública resulta de um processo ou conjunto de processos juridicamente regulados, como o processo eleitoral, de planejamento, de governo, orçamentário, legislativo, administrativo, judicial que objetive “[...] coordenar os meios à disposição do Estado e as atividades privadas, para a realização de objetivos socialmente relevantes e politicamente determinados”.⁸¹, buscando coordenar a atuação dos Poderes Públicos, Executivo, Legislativo e Judiciário, entre os níveis federativos, no interior do Governo, entre as várias pastas, e a interação entre organismos da sociedade civil e o Estado.⁸²

A origem e motivação de políticas públicas, que geralmente constituem respostas a determinado aspecto da vida em sociedade, passa a ser percebido como problemático, de tal forma que demande uma intervenção estatal, sendo que, ao solucionar os problemas levantados, as políticas públicas abrem espaço para o “[...] aprimoramento das condições de vida e para a consecução do ideal de vida boa (*good life*) para as pessoas em dada sociedade. Esta nova faceta, vale notar, relegitima o papel do direito enquanto instância mediadora de poder – quer do Estado, quer da sociedade – e de composição de conflitos em sociedade”.⁸³

A política pública apresenta-se como uma ação estatal além da via repressiva, estruturada sobre a coerção, muitas vezes insuficiente e não raro inócua para solucionar os problemas sociais, viabilizando o “[...] encaminhamento e tratamento do problema de forma mais razoável e possibilitando aos agentes causadores do problema em questão uma reconceitualização de si, de suas próprias ações frente ao mundo e da realidade de seu entorno”.⁸⁴ permitindo maior efetividade à intervenção do Estado, com a participação da sociedade.

Política pública, para Cristiane Derani, é “[...] um conjunto de ações coordenadas pelos entes estatais, em grande parte por eles realizados, destinadas a alterar as relações

⁷⁹BUCCI, **Direito Administrativo e Políticas Públicas**, p. 264.

⁸⁰BUCCI, Maria Paula Dallari. O conceito de política pública em direito. In: BUCCI, Maria Paula Dallari (Org.). **Políticas Públicas: reflexões sobre o conceito jurídico**. São Paulo: Saraiva, 2006. p.14.

⁸¹SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998. p. 39.

⁸²SILVA, **Aplicabilidade das normas constitucionais**, p. 44.

⁸³MASSA-ARZABE, Patrícia Helena. Dimensão jurídica das políticas públicas. In: BUCCI, Maria Paula Dallari (organizadora). **Políticas Públicas: reflexões sobre o conceito jurídico**. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 54.

⁸⁴MASSA-ARZABE, In: BUCCI, **Políticas Públicas: reflexões sobre o conceito jurídico**, p. 57.

sociais existentes. Como prática estatal, surge e se cristaliza por norma jurídica”.⁸⁵ sendo que é normatizado, inicialmente, pela Constituição, desde os fins a serem obtidos, os parâmetros das ações e os programas de ações.

O juízo de constitucionalidade das políticas públicas deve atentar, além das finalidades, expressas ou implícitas, também aos meios empregados para alcançar esses fins. Fabio Konder Comparato exemplifica que a concessão de incentivos fiscais, para a exploração agrícola indiscriminada, pode se revelar incompatível com o princípio de defesa do meio ambiente (art. 170 - VI).⁸⁶ A eficácia de uma política pública é proporcional a articulação entre os poderes e agentes públicos envolvidos, como defende Maria Paula Dallari Bucci.⁸⁷

A proposta sugerida, no presente trabalho, é o uso de instrumentos econômicos através de uma política pública de tributação ambiental, em especial no seu viés passivo, para atingir o direito constitucionalmente tutelado ao meio ambiente equilibrado, conciliando com o desenvolvimento econômico.

1.2 A INTERNALIZAÇÃO DAS EXTERNALIDADES NEGATIVAS AMBIENTAIS E O TRIBUTO

As externalidades são resultados de falhas no mercado. São as ocorrências que não estavam previstas no custo, nem no processo produtivo. O primeiro conceito de externalidade foi apresentado em 1890 pelo economista Alfred Marshall, aprofundado pelo economista inglês Arthur Cecil Pigou a partir de 1920 e criticado por Ronald Coase na década de 60.⁸⁸

Alfred Marshall constatou que o preço de mercado dos bens não refletia, com fidelidade, os custos e benefícios resultantes do processo produtivo ou de consumo; o segundo aprofundou o estudo a seguir apresentado. O último criticou, apresentando a possibilidade de eliminar a divergência entre os custos privados e os sociais, através da negociação, que será melhor compreendido no final do presente capítulo.

Conforme esclarece Maria Alexandra de Sousa Aragão, os efeitos externos ao mercado independem da vontade do produtor:

Tais benefícios ou perdas, subprodutos da actividade de produção ou consumo são, respectivamente, concedidos ou impostos a estes “outsiders”, (na terminologia

⁸⁵ DERANI, Cristiane. Política pública e a norma política. In: BUCCI, Maria Paula Dallari (Org.). **Políticas Públicas: reflexões sobre o conceito jurídico**. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 135.

⁸⁶ COMPARATO, Fábio Konder. Ensaio sobre o juízo de constitucionalidade de políticas públicas. **Revista de Informação Legislativa**. Brasília, ano 35, n. 138, abr/jun 1998, p. 46.

⁸⁷ BUCCI, **Direito Administrativo e Políticas Públicas**, p. 249.

⁸⁸ ARAGÃO, Maria Alexandra de Sousa. **O princípio do poluidor pagador: pedra angular da política comunitária do ambiente**. Coimbra: Coimbra, 1997. p. 31.

anglo-saxónica) independentemente da sua vontade, mas também independentemente da vontade de quem os produz.⁸⁹

Nicholas Gregory Mankiw conceitua externalidade como uma ação que provoca impacto no bem-estar de um terceiro, que não participa dessa ação e que, conseqüentemente, não paga nem recebe nenhuma compensação por esse impacto⁹⁰ ou, nos dizeres de Luiz Antônio Abdalla de Moura “[...] o conceito de externalidade refere-se à ação que um determinado sistema de produção causa em outros sistemas externos”.⁹¹

As denominadas externalidades estão presentes quando o valor do bem não reflete seu custo social, quando a produção de uma empresa exerce influência sobre a sociedade. Exemplificando, conforme Mauricio Mota, dificilmente um produto agrega ao seu preço final o custo social que teve durante a sua produção, desde os recursos naturais usados como matéria-prima, até o destino dos resíduos de sua embalagem pós-consumo. Inclusive pela impossibilidade de tal efeito ser medido.⁹²

O preço de um bem, colocado no mercado, somente teria um valor justo se fossem computados, além dos custos de produção, as externalidades. A dificuldade está na impossibilidade de quantificar esse valor e os custos sociais são suportados, não só pelos consumidores do produto, mas por toda a sociedade.

Segundo a *Teoria Econômica das Externalidades*, elas podem ser positivas ou negativas, dependendo se resultam em ganhos ou perdas sociais, respectivamente.

As externalidades positivas ou economias externas⁹³ são os ganhos sociais decorridos da produção do bem para o produtor, o consumidor e a sociedade, podendo ser exemplificada pela educação.

Quando o professor faz um curso de qualificação, estará beneficiando a todos, na medida em que uma população mais instruída conduz a um governo melhor.⁹⁴ O benefício vai além do próprio consumidor da educação, com provável salário mais elevado, se estende a todos os seus alunos e terceiros possíveis beneficiários do resultado da pesquisa que, eventualmente, tenha desenvolvido.

⁸⁹ ARAGÃO, **O Princípio do Poluidor Pagador**: pedra angular da política comunitária do ambiente, p. 32.

⁹⁰ MANKIW, N. Gregory. **Introdução à economia**. Rio de Janeiro: Thomson, 2006. p. 204.

⁹¹ MOURA, Luiz Antônio Abdalla de. **Economia ambiental**: gestão de custos e investimentos. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2003. p. 11.

⁹² MOTA, Mauricio. O conceito de natureza e a reparação das externalidades ambientais negativas. In: MOTA, Mauricio (Coord.). **Fundamentos Teóricos do Direito Ambiental**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008. p. 21.

⁹³ NUSDEO, Fábio. **Curso de Economia**: introdução ao Direito Econômico. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p. 154.

⁹⁴ MANKIW, **Introdução à economia**, p. 207.

Na área ambiental, entre as externalidades positivas que podem trazer benefícios sociais, pode ser citada a plantação de uma floresta que contribui para a permeabilização do solo, regularizar as chuvas, melhorando, de forma geral, o clima e a qualidade do ar.⁹⁵

O problema são as externalidades negativas. Neste caso, se os custos sociais não são internalizados, há o possível enriquecimento do produtor, às custas de um custo social suportado pelos consumidores e, inclusive, por quem não consome e jamais consumirá o produto. As externalidades negativas, ou deseconomias externas,⁹⁶ ocorrem quando o valor do produto para os consumidores não representa o custo social do produto, mas apenas o custo de produção.

Para Eduardo Galvão de França Pacheco Filho, a externalidade é negativa quando são “[...] excluídos os custos sociais do processo de produção”.⁹⁷ Ensina também que na comercialização do produto, o produtor privado recebe o lucro e a sociedade a externalidade negativa, caracterizando o reprovável fenômeno da “privatização de lucros e socialização das perdas”.⁹⁸

Para melhor compreensão das externalidades negativas é apresentado o exemplo da produção de alumínio. Trata-se de um metal não ferroso, o mais abundante na crosta terrestre, o mais utilizado em escala industrial e o mais jovem a ser descoberto para tal fim, há aproximadamente 150 anos, conforme os dados oficiais da Associação Brasileira do Alumínio. O minério mais importante na produção do alumínio é a bauxita que contém em sua composição de 35% a 55% de óxido de alumínio. A Austrália é o maior produtor mundial, seguido pela Guiné e o Brasil é o terceiro.⁹⁹

No Brasil, a maior reserva do minério está localizada na região amazônica, mas também é encontrado em Minas Gerais (Cataguases e Poços de Caldas). Os principais produtores mundiais são os Estados Unidos e o Canadá que não possuem jazidas de bauxita em seus territórios, dependendo unicamente de importação.¹⁰⁰

A aplicação do alumínio é vasta, pois abrange desde as painéis utilizadas no dia a dia da dona de casa até a engenharia aeronáutica. O processo produtivo é altamente poluente, conforme descreve Elio Lopes dos Santos, resulta em poluição atmosférica, resíduos sólidos e

⁹⁵ NUSDEO, **Curso de Economia**: introdução ao Direito Econômico, p. 155.

⁹⁶ NUSDEO, Fábio. **Curso de Economia: introdução ao Direito Econômico**. p. 154.

⁹⁷ ELY, Aloisio. **Economia do Meio Ambiente**. 4. ed. Porto Alegre: FEE, 1990. p. 15.

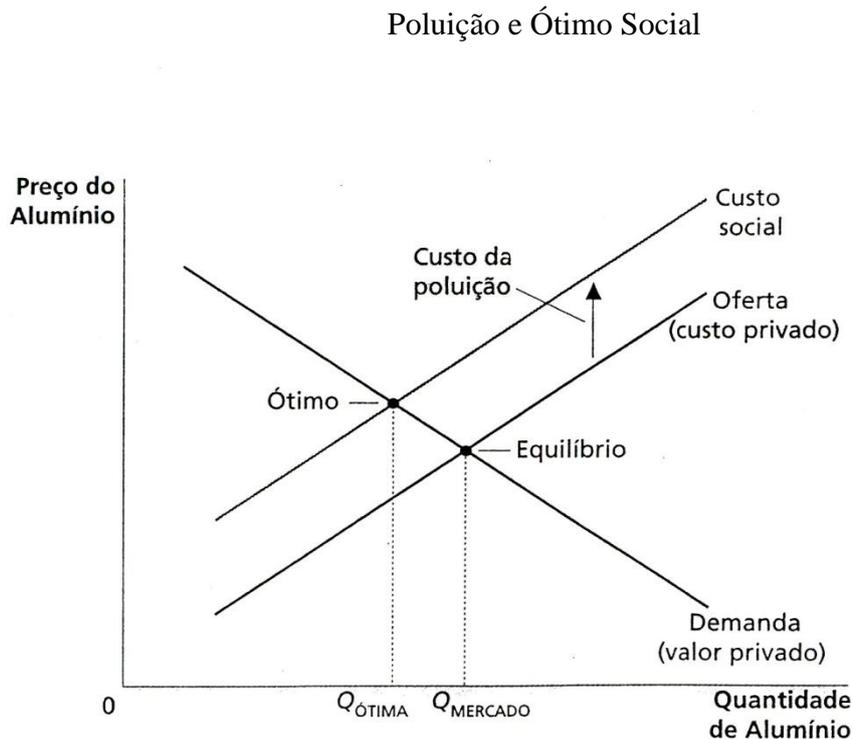
⁹⁸ PACHECO FILHO, Eduardo Galvão de França. **O Direito Tributário na proteção ao meio ambiente**. Lex: Coletânea de Legislação e Jurisprudência, São Paulo, v. 224, abr. 2008, p. 11.

⁹⁹ INTERNET. Associação Brasileira do Alumínio. Disponível em: <<http://www.abal.org.br/aluminio/introducao.asp>>. Acesso em: 8 ago. 2010.

¹⁰⁰ INTERNET. Associação Brasileira do Alumínio. Disponível em: <<http://www.abal.org.br/aluminio/introducao.asp>>. Acesso em: 8 ago. 2010.

efluentes líquidos.¹⁰¹ Embora muitas vezes citado como possível causador do Mal de Alzheimer, fibromialgia e diversos outros males – externalidades negativas, não há nenhum estudo científico que comprove tais teorias.¹⁰²

O tema ligado a externalidades negativas é melhor compreendido a partir do gráfico apresentado pelo economista Mankiw:



Fonte: MANKIW, N. Gregory. **Introdução à economia**. Rio de Janeiro: Thomson, 2006. p. 206.

As externalidades negativas da produção do alumínio, já comprovadas cientificamente, são a poluição e os reflexos negativos desta poluição na saúde dos que respiram o ar contaminado. Assim, pode-se concluir que o custo social do alumínio (custo privado adicionado ao custo dos indivíduos atingidos pela poluição do processo produtivo) é maior que o custo para os produtores.

Observa-se a curva do custo social, acima da curva do custo privado. Essa diferença é o custo da poluição emitida no processo produtivo. Para solucionar o tema é necessário um

¹⁰¹ SANTOS, Elio Lopes dos. **Cadeia produtiva do alumínio processo industrial e fontes de poluição**. Disponível em: <<http://www.ecelambiental.com.br/artigos/CADEIA%20PRODUTIVA%20DO%20ALUM%20CDNIO.pdf>>. Acesso em: 8 ago. 2010. p. 4.

¹⁰² INTERNET. Associação Brasileira do Alumínio. Disponível em: <<http://www.abal.org.br/faq/faq.asp?canal=7>>. Acesso em: 8 ago. 2010.

planejamento que inclua os custos externos da poluição, no valor do alumínio, para alcançar o nível de produção em que coincida a curva de demanda, com a curva do custo social. “Essa interseção determina, do ponto de vista da sociedade como um todo, a quantidade ótima de alumínio produzida”.¹⁰³

O ponto de equilíbrio para o mercado (Q mercado) é maior do que a quantidade socialmente ótima¹⁰⁴ (Q ótima), pois na primeira não são considerados os custos sociais. Faz-se necessário reduzir a produção e o consumo do produto para alcançar o bem-estar econômico total.

A teoria de Pigou foi criticada por Coase, conforme apontado no início do capítulo. O último apresentou uma teoria que propunha uma negociação direta entre o que intencionasse poluir, com o que teria interesse no bem ambiental preservado como, por exemplo, uma empresa que polui um rio com os pescadores que vivem dos peixes do rio e que, para tanto, precisa estar saudável. A empresa e os pescadores iriam negociar e, em tese, os pescadores deveriam pagar, à empresa, parte dos custos para que deixasse de emitir poluentes no rio.

Haveria composição individual dos interesses. Essa teoria deixa muito a desejar na sua aplicabilidade. Primeiramente, porque os bens ambientais não podem ser individualizados, uma vez que são de todos. Há, também, a inviabilidade de relacionar todos os indivíduos que seriam prejudicados ou beneficiados pelas águas do rio. A interpretação moderna dos defensores da solução negociada encontra, na tributação ambiental embasada no princípio do poluidor-pagador, a aplicação dessa teoria.¹⁰⁵

O Poder Público pode interferir através de um tributo utilizado como instrumento de internalização de uma externalidade, que refletisse exata ou, aproximadamente, o custo social dos dejetos do processo produtivo. A ideia inicial é sobretaxar o produto, aumentando seu custo final e induzindo a redução do consumo do produto e a procura por matéria-prima menos poluente, renovável e preocupada com o meio ambiente, ou através de um incentivo para que compradores e vendedores de um mercado considerem os efeitos externos de suas ações.¹⁰⁶

¹⁰³ MANKIW, N. Gregory. **Introdução à economia**. Rio de Janeiro: Thomson, 2006. p. 206.

¹⁰⁴ A expressão “ótima” é empregada como sentido clássico dado por Valfredo Pareto que entendia como ponto de equilíbrio ótimo economicamente quando não existir outra situação possível que proporcione situação melhor a todos os indivíduos, correspondendo ao ponto de intersecção apresentado no gráfico em questão.

¹⁰⁵ ARAGÃO, Maria Alexandra de Sousa. **O Princípio do Poluidor Pagador: pedra angular da política comunitária do ambiente**. Coimbra: Coimbra, 1997. p. 39.

¹⁰⁶ MANKIW, **Introdução à economia**, p. 207.

O valor que damos às coisas não reflete seus verdadeiros custos. José Lutzemberger justifica o acessível valor do petróleo porque reflete, apenas, os custos de sua extração, mais os lucros das companhias e os impostos dos governos. Seu preço não leva em conta sua ocorrência limitada, sua irrecuperabilidade e as centenas de milhões de anos que a natureza levou para formá-lo.¹⁰⁷

Identificado o fenômeno das externalidades, faz-se necessário buscar resolver tal situação. Para Luiz Antônio Abdalla de Moura “A solução hoje preconizada é que essas externalidades sejam internalizadas, ou seja, identificados os custos decorrentes do empreendimento e estes custos sejam imputados ao projeto”.¹⁰⁸ O objetivo da internalização é eliminar as externalidades ou reduzi-las a níveis aceitáveis, sugerindo a utilização de tecnologias limpas, reciclagem e reuso de matérias-primas e tratamento de efluentes, diante da necessidade do desenvolvimento sustentável, das exigências do sistema capitalista e das necessidades humanas de consumo e qualidade de vida.

O tributo pode extravasar sua finalidade arrecadatória para assumir a função de instrumento realizador de justiça, através de políticas públicas que onerem os poluidores e prestigiem aqueles que se preocupam com o meio ambiente, mostrando o poder de tributar como instrumento de viabilidade social.¹⁰⁹

Pelas características do sistema do mercado, a tendência natural dos agentes econômicos é externalizar os custos, repassando aos consumidores e internalizar os benefícios das externalidades positivas, buscando uma compensação direta dos beneficiados – difícil ou do governo através do fornecimento gratuito de serviços públicos, subsídios ou redução de impostos¹¹⁰ - a tributação passiva.

Cabe ao Poder Público impedir ou desestimular que as externalidades negativas ambientais causem danos para toda a coletividade, influenciando comportamentos. Entre as possibilidades estão os instrumentos econômicos coercitivos através de multas, cotas de emissões, obrigatoriedade de licenças ou estimulando a ocorrência de externalidades positivas “[...] por meio de incentivos econômicos tais como subsídios ou incentivos financeiros a projetos e produtos que acarretem níveis aceitáveis de perturbações ambientais (considerados ambientalmente “corretos”)”.¹¹¹

¹⁰⁷ LUTZEMBERGER, Jose A. **Fim do Futuro? Manifesto ecológico brasileiro**. 3. ed. Porto Alegre: Movimento, 1980. p. 15.

¹⁰⁸ MOURA, Luiz Antônio Abdalla de. **Economia ambiental: gestão de custos e investimentos**. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2003. p. 12.

¹⁰⁹ TRENNEPOHL, **Incentivos Fiscais no Direito Ambiental**, p. 74.

¹¹⁰ NUSDEO, **Curso de Economia**: introdução ao Direito Econômico, p. 155.

¹¹¹ MOURA, **Economia ambiental: gestão de custos e investimentos**, p. 13.

Nos próximos capítulos do presente trabalho, será aprofundado o estudo deste último, através da tributação passiva ambiental.

1.3 FORMAS DE TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL: ATIVA E PASSIVA

A tributação se justifica na medida em que auxilia a promoção do meio ambiente equilibrado, bem tutelado constitucionalmente, princípio da ordem econômica, fundamento do Estado Democrático de Direito, vinculado inclusive à dignidade da pessoa humana, pontos já tratados no presente trabalho.

O termo ‘tributo’ possui diversas significações nos textos jurídicos (legislação, doutrina e jurisprudência). Para Paulo de Barros Carvalho são seis as acepções. Tributo pode ser compreendido como quantia em dinheiro, prestação do sujeito passivo ao dever jurídico correspondente, direito subjetivo do sujeito ativo, como relação jurídica tributária, norma jurídica tributária ou ainda como norma, fato e relação jurídica.¹¹²

Para Luciano Amaro, “Tributo é a prestação pecuniária não sancionatória de ato ilícito, instituída em lei e devida ao Estado ou a entidades não estatais de fins de interesse público”.¹¹³ O tributo é aplicável às atividades lícitas e é proibido, ao tributo, ser exercido como forma de sanção. A multa é a prestação pecuniária compulsória prevista como sanção por ato ilícito. O Código Tributário Nacional prevê o conceito de tributo:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

As críticas ao conceito do Código destacam redundâncias, obscuridade e omissão. As redundâncias, conforme Cleucio Santos Nunes,¹¹⁴ estão em tratar como “prestação” “compulsória” quando todas as prestações, inclusive as de direito privado, são exigíveis e obrigatórias, em tese.

A redundância, para Luciano Amaro¹¹⁵, expressa que é compulsório o nascimento da obrigação do tributo, uma vez que deve ser criado por lei (outra redundância). A natureza pecuniária em moeda também é um exagero, eis que pecúnia e moeda são sinônimos. De qualquer sorte, o conceito deixa claro, conforme Paulo de Barros Carvalho, que “Prestação pecuniária compulsória quer dizer o comportamento obrigatório de uma prestação em

¹¹² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 19.

¹¹³ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 25.

¹¹⁴ NUNES, Cleucio Santos. **Direito Tributário e Meio Ambiente**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 141.

¹¹⁵ AMARO, **Direito Tributário Brasileiro**, p. 22.

dinheiro, afastando-se, de plano, qualquer cogitação inerente às prestações voluntárias (que perceberiam o influxo de outro modal – o “permitido”)¹¹⁶.

Para exacerbar, o conceito exprime que o tributo pode ser pago em moeda, repetindo o caráter pecuniário desta prestação, *ou cujo valor nela se possa exprimir*, quando a moeda tem valor próprio.¹¹⁷

A obscuridade do conceito acaba por ampliar exageradamente o campo das prestações tributárias, eis que quase todos os bens podem ter avaliação pecuniária, inclusive o trabalho humano, confusão expressa por Paulo de Barros Carvalho: “Com base nessa premissa, alguns entenderam que o serviço militar, o trabalho nas mesas eleitorais e aquele desempenhado pelos jurados realizariam o conceito de tributo, já que satisfazem às demais condições postas pelo citado preceito”.¹¹⁸

Partindo para o viés ambiental, José Marcos Domingues de Oliveira define os tributos ambientais como “[...] institutos financeiros derivados do poder de tributar. Têm um sentido amplo e um sentido estrito conforme incidam em face da utilização direta do meio ambiente, ou em virtude de atos ou situações apenas indiretamente a ele conexos [...]”¹¹⁹. O autor destaca que o tributo ambiental, em sentido amplo, ocorre quando um tributo já existente é adaptado para servir à proteção ambiental. Em sentido estrito, trata-se de tributo novo cobrado dos agentes econômicos pelo uso do meio ambiente.¹²⁰

A tributação ambiental para Regina Helena Costa é “[...] o emprego de instrumentos tributários para orientar o comportamento dos contribuintes à protesto do meio ambiente, bem como para gerar os recursos necessários à prestação de serviços públicos pela natureza”.¹²¹

Claudia Dias Soares assim define tributo ambiental:

Entende-se, assim, por imposto ambiental todo o tributo que é aplicado a bens que provocam poluição quando são produzidos, consumidos ou eliminados ou a actividades que geram um impacte ambiental negativo, visando modificar o preço relativo daqueles ou os custos associados a estas e/ou obter receita para financiar programas de protecção ou de recuperação do equilíbrio ecológico.¹²²

¹¹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 25.

¹¹⁷ NUNES, Cleucio Santos. **Direito Tributário e Meio Ambiente**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 141.

¹¹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 25/26.

¹¹⁹ OLIVEIRA, José Marcos Domingues. Proteção ambiental e sistema tributário – Brasil e Japão: problemas em comum? In: MARIS, James (coord.). **Tributação & Meio Ambiente**. Curitiba: Juruá, 2003. p.109.

¹²⁰ OLIVEIRA, José Marcos Domingues. **Proteção ambiental e sistema tributário – Brasil e Japão: problemas em comum?** In: MARIS, James (coord.). **Tributação & Meio Ambiente**. Curitiba: Juruá, 2003. p. 115.

¹²¹ COSTA, Regina Helena. Apontamentos sobre a tributação ambiental no Brasil. In: TÔRRES Heleno Taveira (Org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 301.

¹²² SOARES, Cláudia Dias. **O Imposto Ambiental – Direito Fiscal do Ambiente**. Coimbra: Almedina, 2002. p.12.

Jose Casalta Nabais divide os tributos ambientais em orientadores, que corresponderia à tributação passiva, e fiscais ou financeiros, correspondente à tributação ativa, em detrimento da classificação tripartite que divide em exclusivamente orientadores, com objetivo financeiro ecológico e puramente financeiros, posição adotado pela doutrina alemã.

¹²³ Assim se manifesta sobre a finalidade dos tributos ambientais:

[...] os modernos tributos ambientais que, por via de regra, têm, quando não exclusivamente ao menos primordialmente, por finalidade evitar comportamentos antiecológicos (poluidores do solo, da água e do ar, causadores de ruídos, da sobreexploração dos recursos naturais ou da redução da produção, etc.) e fomentar os comportamentos ecológicos.¹²⁴

A tributação ambiental é entendida como o emprego de instrumentos tributários que gerem recursos para custeio dos serviços públicos de natureza ambiental ou que orientem o comportamento dos contribuintes a condutas em sintonia com a preservação ambiental.¹²⁵

Para Heleno Taveira Tôres o Direito Tributário Ambiental “[...] pode ser definido como o ramo da ciência do direito tributário que tem por objeto o estudo das normas jurídicas tributárias elaboradas em concurso com o exercício de competências ambientais, para determinar o uso de tributo na função instrumental de garantia, promoção ou preservação de bens ambientais”.¹²⁶

Para tanto, vários são os instrumentos tributáveis que podem ser utilizados. Entende-se que todas as espécies tributárias podem ser utilizadas para esse fim: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições de intervenção no domínio econômico, estas últimas inseridas pelos arts. 148 e 149 da CF de 1988. Entre as possíveis técnicas a serem adotadas estão a criação de novos tributos, a adoção de progressividade e a majoração de alíquotas ou a proposta central do presente trabalho, através de incentivos fiscais, como as isenções, alíquotas diferenciadas e redução de base de cálculo.

A tributação ativa ocorre através da função fiscal (arrecadatória) do tributo. Corresponde ao sentido positivo do princípio do poluidor-pagador – item que será aprofundado no próximo capítulo. Roberto Ferraz atenta para a impossibilidade de utilizar o tributo com fins sancionatórios:

¹²³ Citando R. Hendler, M. Wasmeier e F. Kirchhof.

¹²⁴ NABAIS, **O dever fundamental de pagar impostos**, p. 266.

¹²⁵ RIBEIRO, Maria de Fátima; FERREIRA, Jussara S. A. B. N. O Papel do Estado no Desenvolvimento Econômico Sustentável: reflexões sobre a tributação ambiental como instrumento das políticas públicas. In: TÔRES, Heleno Taveira (Org). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 665.

¹²⁶ TORRES, Heleno Taveira. Da relação entre competências constitucionais, tributária e ambiental: os limites dos chamados “tributos ambientais”. In: _____ (Org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 101-102.

Seria portanto totalmente impróprio e errado pretender sancionar atividade poluidora com tributos mais pesados. Quando o objetivo seja sancionar, o instrumento próprio será a proibição sancionada com multa ou outra pena que o sistema jurídico possa indicar, mas nunca o tributo.¹²⁷

A tributação na forma ativa, majorando ou criando impostos com cunho ambiental, já é realidade no Brasil. A participação da sociedade é considerada baixa e é, conforme Regina Helena Costa, “[...] decorrência natural da pouca conscientização de nossa sociedade sobre a necessidade de preservação do meio ambiente”¹²⁸. A presente proposta relaciona a inexpressividade à característica repressora e não estimuladora da maioria dos tributos ambientais.

Os tributos ambientais, ao estabelecer um padrão de conduta e as sanções para o caso de descumprimento, instituem uma solução do tipo “comando e controle”.¹²⁹

Entre os exemplos brasileiros de tributação ativa de âmbito estadual, podem ser citadas a taxa ambiental cobrada pelo Estado de Pernambuco para turistas ao arquipélago de Fernando de Noronha, Lei n.º 11.704, a taxa florestal cobrada pelo Estado do Pará¹³⁰. Entre os tributos de competência federal se destacam a TCFA – Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental, instituída pela Lei n.º 10.165/00, a CIDE – Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, prevista no art. 170 da Constituição, VI.

Há, também, a cobrança pelo uso da água¹³¹ que tem fins arrecadatórios, mas não é considerada um imposto, mas um preço público estipulado, conforme esclarece a Agência Nacional das Águas. Tal exemplo é trazido, pois, embora já iniciada a cobrança pelas águas

¹²⁷ FERRAZ, Roberto. Tributação ambientalmente orientada e as espécies tributárias no Brasil. In: TÔRRES Heleno Taveira (Org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 341.

¹²⁸ COSTA, In: TÔRRES, **Direito Tributário Ambiental**, p. 323.

¹²⁹ CALIENDO. Paulo. Direito tributário ambiental e o Protocolo de Quioto. p. 79-91. In: SCAFF, Fernando Facury e ATHIAS, Jorge Alex (Coord.). **Direito Tributário e Econômico ao Meio Ambiente e à Mineração**. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

¹³⁰ Art. 4º – Fica criada a Taxa Florestal, tendo como fato gerador as atividades fiscalizadoras, administrativas e policiais de competência do Estado no setor florestal e aqueles oriundos de delegação federal para execução, através do Instituto Estadual de Florestas, das atividades decorrentes do Código Florestal, da Lei de Proteção à Fauna e de outros dispositivos legais pertinentes.

§ 1º - A base de cálculo da Taxa Florestal é o custo estimado da atividade de polícia administrativa exercida pelo Estado, através do Instituto Estadual de Florestas;

§ 2º - A unidade de referência para o estabelecimento da pauta de valores de taxa de produtos e subprodutos florestais é a UFEPA – Unidade Fiscal do Estado do Pará, vigente no exercício de ocorrência do fato gerador;

§ 3º - As alíquotas da Taxa Florestal variarão até o limite de 80 % da UFEPA, por unidade de medida apropriada aos produtores e subprodutores florestais.

¹³¹ Lei 9.433/97. Art. 19. A cobrança pelo uso de recursos hídricos objetiva:

I - reconhecer a água como bem econômico e dar ao usuário uma indicação de seu real valor;

II - incentivar a racionalização do uso da água;

III - obter recursos financeiros para o financiamento dos programas e intervenções contemplados nos planos de recursos hídricos.

do Rio São Francisco, e a previsão é que toda a arrecadação será aplicada no Comitê da Bacia, não se tem informações sobre a aplicação de tal receita:

A cobrança é um dos instrumentos de gestão dos recursos hídricos instituídos pela Lei 9433/97, que tem como objetivo estimular o uso racional da água e gerar recursos financeiros para investimentos na recuperação e preservação dos mananciais das bacias. A cobrança não é um imposto, mas um preço público, fixado a partir de um pacto entre os usuários de água e o Comitê de Bacia, com o apoio técnico da ANA.¹³²

A tributação ambiental brasileira é, na sua maioria, com finalidade arrecadatória, através de cobranças, o que transparece os fins arrecadatórios distantes dos preservacionistas como bem observa Lise Vieira da Costa Tupiassu:

Contudo, de um modo geral, salvo algumas exceções, observa-se claramente o caráter preponderantemente arrecadatório impresso aos mecanismos econômicos ambientais. Salta aos olhos, então, a incompatibilidade de tal sistema com os novos parâmetros de incentivo e precaução que devem nortear as políticas de desenvolvimento sustentável da atualidade.¹³³

A proposta da tributação passiva parte do pressuposto de que o Direito deve conceber que o homem é livre. Liberdade essencialmente reconhecida, inclusive no sentido kelseniano:

[...] a liberdade que dentro da sociedade existe e é essencial para as relações normativas dos homens. Dizer que o homem, como parte da natureza, não é livre, significa que a sua conduta, considerada como fato natural, é, por força de uma lei da natureza, causada por outros fatos, isto é, tem de ser vista como efeito destes fatos e, portanto, como determinada por eles.¹³⁴

A visão coercitiva do direito é reducionista, considerando especialmente o direito penal, vinculando-o a uma função de polícia.

O jurista Miguel Reale¹³⁵ bem insiste que a essência do Direito está na *bilateralidade atributiva tridimensional (fato, valor e norma)*. *Bilateralidade* porque no Direito sempre há uma relação entre duas ou mais pessoas, que atribui direitos e deveres às partes, e, não raras vezes, a terceiros, caracterizando a *atributividade*.

O tributo ambiental compreende o tributo que em sua materialidade contempla a preservação ambiental e também aqueles que contribuam para um meio ambiente sadio, pela

¹³² INTERNET. Disponível em: <<http://www.ana.gov.br/cobrancauso>>. Acesso em: 2010.

¹³³ TUPIASSI, 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.

¹³⁴ KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998. p. 64-65.

¹³⁵ REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 50-51.

destinação do resultado da arrecadação ou pela indução a comportamentos humanos ecologicamente corretos, conforme leciona Jorge Henrique de Oliveira Souza.¹³⁶

A designação “tributo ambiental” não configura por si a finalidade de proteção ambiental. Essa roupagem melhora a aceitação social, mas não garante que a finalidade não seja meramente arrecadatória¹³⁷. Para Paulo Henrique do Amaral, é a destinação ou a estrutura do tributo que garantem a característica ambiental:

Logo, entende-se que não será a finalidade ou a designação de tributo ambiental que identificará sua natureza ambiental, mas a destinação de sua receita para a proteção ambiental ou a estruturação de seus elementos que contribuirá de alguma forma com a tutela do meio ambiente, por exemplo, destinação de receita para prevenir ou reparar danos ao meio ambiente; estímulo a produtos ou serviços não-prejudiciais ao meio ambiente; ou alíquotas seletivas ou progressivas em razão de sua natureza ambiental.¹³⁸

Tais tributos podem influenciar o mercado de consumo, tornando atrativa, ou não, economicamente, a aquisição do produto ou serviço, como destaca Roberto Ferraz de seguinte forma: “Os tributos ecologicamente orientados, são aqueles que influenciam na decisão econômica de modo a tornar mais interessante a opção ecologicamente mais adequada”.¹³⁹

A tributação, com o viés ambiental, pode ser ativa ou passiva. Nesta parte do trabalho será apresentada a tributação ativa ambiental e introduzido o tema da tributação passiva ambiental, que será detalhadamente trabalhada nos demais capítulos.

A tributação ativa ambiental consiste, resumidamente, na cobrança de tributos que visam coibir condutas poluidoras. Numa equação simplesmente matemática, controlando a demanda, o Estado estaria controlando a degradação ambiental. E a intervenção estatal na economia ocorreria justificada pela proteção do meio ambiente.

Para Cleucio Santos Nunes, a tributação ativa ambiental consiste na “[...] cobrança de tributos com finalidade extrafiscal de controle da poluição no sentido lato”¹⁴⁰, porém não colabora com a sustentabilidade ambiental e, ao contrário, instiga outros problemas:

A ação tributária ativa a que ora se alude é o incremento e cobrança de tributos que visem inibir os avanços da produção sobre o meio ambiente sem controle adequado, os quais têm gerado um quadro desolador de destruição e desigualdade social, já que os ganhos da produção não conseguem ser repartidos de modo justo dentro das

¹³⁶ SOUZA, Jorge Henrique de Oliveira. **Tributação e Meio Ambiente**. Belo Horizonte: Del Rey, 2009. p. 135-136.

¹³⁷ AMARAL, Paulo Henrique do. **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007. p.205.

¹³⁸ AMARAL, **Direito Tributário Ambiental**, p. 205.

¹³⁹ FERRAZ, In: TÔRRES, **Direito Tributário Ambiental**, p. 341.

¹⁴⁰ NUNES, **Direito Tributário e Meio Ambiente**, p. 120.

regras inerentes ao mercado. As perdas sociais com um meio ambiente poluído, por sua vez, são repartidas entre todos.¹⁴¹

Como a tributação ativa influencia diretamente no mercado econômico, na oferta e na demanda, elevando o custo do produto, desestimula a comercialização de produtos poluidores e restringe o consumo, em especial, às classes mais abastadas. Isto gera outro grande problema: aumenta a desigualdade social, a segregação da disponibilidade de bens produzidos a pequenas castas da população e a formação de monopólios.¹⁴² Neste caso, a internalização das externalidades negativas ambientais estaria refletida no custo do processo.

A influência desse tipo de tributação ocorre, diretamente, sobre o mercado produtivo, desestimulando a produção de produtos despreocupados com o meio ambiente. O objetivo final é inibir a produção e o consumo destes produtos.

Desta forma, a tributação poderia ser interpretada com viés punitivo, o que é proibido, conforme destaca Roque Joaquim Volkweiss:

O que é absolutamente certo, repita-se, é que a lei constitucional jamais pode autorizar o manejo de determinado imposto (ou paraimposto) com fins exclusivamente extrafiscais, porque o estaria utilizando com fins puramente punitivos, o que não é da natureza, nem da finalidade do tributo em geral, que visa contraprestar serviços públicos, e não à sanção de atos ilícitos¹⁴³

As críticas à tributação ativa não cessam no acima transcrito. Aumentando o valor final do produto, estaria em desacordo com o desenvolvimento econômico sustentável.

A criação de tributos ou majoração de alíquotas também contribuem com o meio ambiente, porém ocorrem após a ocorrência do dano, em face da degradação, como ressalta Paulo Henrique do Amaral:

Entretanto, a adoção de tributos que gravem situações relacionadas com a degradação ambiental, com a finalidade, por um lado, de obter recursos patrimoniais, também orientará o contribuinte a não agir de forma prejudicial ao meio ambiente, além, é claro, de compensar os custos provocados pela degradação ambiental.¹⁴⁴

A tributação ativa é criticada de diversas formas, inclusive pelo conhecimento popular de que a carga tributária brasileira é pesada. Diante de tais críticas depara-se com o espaço para a tributação ambiental ser implementada, ou reformada, para cumprir a proposta de fomentar o desenvolvimento sustentável.

¹⁴¹ NUNES, **Direito Tributário e Meio Ambiente**, p. 120.

¹⁴² NUNES, **Direito Tributário e Meio Ambiente**, p. 161.

¹⁴³ VOLKWEISS, **Direito Tributário Nacional**, p. 47.

¹⁴⁴ AMARAL, **Direito Tributário Ambiental**, p. 195.

Norberto Bobbio menciona as isenções tributárias como exemplo de sanção positiva agindo, inclusive, como medida preventiva, eis que induzem o indivíduo a comportamentos economicamente vantajosos, tanto para a coletividade, como desejados pelo Estado. O prêmio é a resposta para uma boa ação, e o incentivo é um expediente que visa essa boa ação, formas de encorajamento para determinadas ações. Enquanto que a pena e o desestímulo visam evitar condutas reprováveis.¹⁴⁵

O Direito Premial apresenta-se como valioso instrumento do Estado para induzir comportamentos dos indivíduos no sentido de colaborarem na execução das políticas públicas ambientais.

A tributação passiva consiste em incentivar, tributariamente, produtos e serviços que respeitem o meio ambiente, atuando antes da ocorrência do dano, evitando-o ou minimizando-o, como será aprofundada a análise nos próximos capítulos.

¹⁴⁵ BOBBIO, Norberto. **Da estrutura à função**: novos estudos de teoria do direito. Trad. Daniela Beccaccia Versiani. Barueri: Manole, 2007. p. 26.

2 FUNDAMENTOS DA TRIBUTAÇÃO PASSIVA AMBIENTAL E OS PRINCÍPIOS RELEVANTES DO DIREITO AMBIENTAL E DO DIREITO TRIBUTÁRIO

No presente capítulo, o trabalho é desenvolvido a partir da tributação passiva contextualizada anteriormente. Os fundamentos desta forma de tributação serão pormenorizados para demonstrar a viabilidade e eficiência das normas tributária indutoras, para a conscientização ambiental da sociedade, através de estímulos econômicos. Foram selecionados três princípios ambientais e três tributários que são concretizados no Direito Tributário Ambiental.

2.1 NORMAS TRIBUTÁRIAS INDUTORAS AMBIENTAIS

A tributação passiva é uma política pública tributária indutora, na medida em que propõe a concessão de isenções fiscais, ou alíquotas diferenciadas, para incentivar comportamentos que possibilitem melhorar, ou manter, a qualidade do meio ambiente pela orientação e fomento de condutas não-poluidoras. Esta forma de tributação ambiental também dá efetividade à previsão constitucional do meio ambiente equilibrado.

Para a compreensão perfeita do tema, a coação passa a ser entendida como um elemento próprio, mas não como essencial, pois eis que o Direito pode ser coercitivo, mas igualmente premial às condutas queridas pelo Estado.

As sanções são “[...] medidas tendentes a assegurar a execução das regras de direito”.

¹⁴⁶ Logo, punindo o infrator – sanção negativa – e premiando aquele que, além de agir licitamente, o faz com uma conduta mais desejável pelo ordenamento – sanção positiva ou premial.

Para a preservação ambiental, as medidas punitivas e as formas de tributação ativa não são convenientes porque o bem protegido é de difícil, dispendiosa e, muitas vezes, impossível recuperação, como destaca Lise Vieira da Costa Tupiassi:

A cada dia comprova-se a ineficácia das medidas punitivas e das pequenas taxas de fiscalização – únicas exações realmente vinculadas na atualidade à questão ambiental – pois, uma vez praticado o dano, é ele, na maioria das vezes irreparável, recaindo o ônus sobre toda a sociedade, que paga com a redução de sua qualidade de vida. Além do quê [sic], o custo para recuperação da área degradada é infinitamente maior que gastos relativos à preservação e que os próprios benefícios trazidos pela sua destruição.¹⁴⁷

¹⁴⁶ VOLKWEISS, **Direito Tributário Nacional**, p. 31.

¹⁴⁷ TUPIASSI, **Tributação Ambiental**, p. 108.

A possibilidade apresentada como tema central desse trabalho é de que o Direito deve mostrar a face premial do tributo, incentivando as atividades queridas pelo Estado. Alexandre Altmann já defendeu este posicionamento como essencial ao Direito mediador das relações complexas que envolvem as demandas sociais modernas:

Não podemos mais conceber um Direito exclusivamente repressor ou protetor: a função do Direito é maior e mais complexa. As demandas da sociedade contemporânea – para as quais o Direito deve oferecer respostas – assim exigem. [...] Para dar respostas satisfatórias às demandas ambientais e alcançar a desejada preservação do meio ambiente, necessário se faz perceber essa dimensão ampliada do Direito, ultrapassar uma visão estreita e fechada. Nesse sentido, a função promocional do Direito desponta como uma alternativa viável para fazer frente às complexas demandas da sociedade atual.¹⁴⁸

A característica da função promocional do direito é a função fomentadora de condutas desejáveis, pois eis que promete uma vantagem ao destinatário. Michel Bachelet colabora com a proposta ao ressaltar a dupla vantagem de produzir, com respeito ao meio ambiente: “Aliás, a produtividade e respeito pelo ambiente já não são forçosamente objectivos contraditórios. Muitos são os industriais que dão conta cada vez mais de que a protecção do ambiente permite realizar economias e melhorar a competitividade”.¹⁴⁹

Os principais expedientes da função promocional do Direito, relatadas por Norberto Bobbio, são o incentivo e o prêmio. O primeiro visa uma ação boa e o segundo premia tal ação, gratificando e não punindo:

Em poucas palavras, é possível distinguir, de modo útil, um ordenamento protetivo-repressivo de um promocional com a afirmação de que, ao primeiro, interessam, sobretudo, os comportamentos socialmente não desejados, sendo seu fim precípua impedir o máximo possível a sua prática; ao segundo, interessam, principalmente, os comportamentos socialmente desejáveis, sendo seu fim levar a realização destes até mesmo aos recalcitrantes.¹⁵⁰

As formas típicas de manifestação da Função Promocional do Direito têm se destacado, no Brasil, conforme Terence Dornelles Trennepohl, especialmente através de incentivos fiscais. Esse viés positivo pode ser utilizado em quase todos os tributos, porém depende de legislação que pode ser impulsionada por parlamentares, autoridades executivas ou pela própria sociedade civil.¹⁵¹

É neste contexto que cabe concordar com Cristiane Derani sobre a presença da dupla dimensão reguladora do direito:

¹⁴⁸ ALTMANN, Alexandre. A função promocional do direito e o pagamento pelos serviços ecológicos. **Revista de Direito Ambiental**. São Paulo: Revista dos Tribunais, ano 13, n. 52, out/dez 2008. p. 22.

¹⁴⁹ BACHELET, **Ingerência Ecológica: direito ambiental em questão**, p. 63.

¹⁵⁰ BOBBIO, **Da estrutura à função: novos estudos de teoria do direito**, p. 15.

¹⁵¹ TRENNEPOHL, **Incentivos Fiscais no Direito Ambiental**, p. 82.

As normas que integram o direito do desenvolvimento sustentável devem, por um lado, fomentar o desenvolvimento privado e o investimento em novas tecnologias, a fim de assegurar o movimento da atividade industrial, pressuposto da saúde do mercado. Por outro lado, em respeito aos princípios do Estado Social, que tem como máxima o bem comum dos membros da sociedade, devem as normas procurar apontar caminhos para direcionar este desenvolvimento tecnológico agindo de forma valorativa, procurando assegurar uma prática privada responsável para com a sociedade, equilibrando o exercício do poder legado pelo domínio de determinada tecnologia.¹⁵²

Como sujeito livre, o homem pratica atos que entende conveniente, e é nesse ponto que a face premial do Direito Tributário Ambiental encontra condutas benéficas para a preservação ambiental. O rompimento do paradigma da função punitiva do Direito é essencial, somado a uma visão diferente da habitual de que os tributos são meramente arrecadatórios, incentivando a sociedade a participar e se declarar contribuinte.

A importância do incentivo fiscal é que, atualmente, o custo dos produtos ecologicamente corretos é maior, vezes porque exige investimentos no desenvolvimento de tecnologias limpas, equipamentos para reciclagem e tratamento de efluentes, vezes porque, sem uso de agrotóxicos, perde-se parte da produção, entre outros custos maiores aos produtos ecológicos.

Na proposta da preservação ambiental através dos incentivos fiscais, tais instrumentos assumem papel preponderante para alcançar o meio ambiente equilibrado previsto constitucionalmente, na medida que direcionam as condutas dos contribuintes para o objetivo do art. 225 da Constituição Federal.¹⁵³

A instituição de tributos, da natureza proposta, pode incentivar investimentos empresariais com o intuito de preservar o meio ambiente, fomentando o desenvolvimento de tecnologias limpas, diminuindo o impacto do processo produtivo, reaproveitando ou reduzindo o volume de dejetos. A empresa que utiliza o meio ambiente como matéria-prima, ou meio de produção, deve ser estimulada a minimizar o dano ambiental. A tributação, como política pública, é a proposta de Paulo Henrique do Amaral:

São também merecedores do benefício os empreendedores que tenham efetuado, ou que tenham de efetuar, investimentos dispendiosos que, somados ao tributo ecológico que seria exigido, chegaria a inviabilizar financeiramente o empreendimento.¹⁵⁴

Alejandro Altamirano também concorda com o diferencial positivo dos incentivos e estímulos tributários:

¹⁵² DERANI, Cristiane. **Direito Ambiental Econômico**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 168.

¹⁵³ AMARAL, **Direito Tributário Ambiental**, p. 194.

¹⁵⁴ AMARAL, **Direito Tributário Ambiental**, p. 195.

Opino que una política tributaria que utiliza instrumentos económicos para mejorar el impacto ambiental, debe privilegiar los estímulos tributarios e incentivos económicos frente al propósito modificar el comportamiento de los agentes mediante la aplicación de tasas o impuestos. No sólo se alentará a optimizar el impacto sino que estas medidas son, por lo general, anteriores o a lo sumo concomitantes con la degradación ambiental razón por la cual resultarán menos costosas que los intentos de corregir dicha degradación posteriormente.¹⁵⁵

A tributação apresentada visa, também, conscientizar a sociedade da necessidade de preservação ambiental, bem como que cada um pode fazer a sua parte, cumprindo a máxima ambiental proposta pela Agenda 21 “Pensar globalmente e agir localmente”. Cleucio Santos Nunes segue o raciocínio ora proposto ao declarar que “Não é tributando que se preserva. É abrindo mão de parte da carga tributária que se incentiva e se conscientiza o poluidor do problema ambiental”.¹⁵⁶

2.2 OS OBJETIVOS DA TRIBUTAÇÃO PASSIVA AMBIENTAL

Os objetivos da tributação passiva encontram-se nas lacunas deixadas pela tributação ativa. Um dos principais objetivos é a participação voluntária e consciente da sociedade, ao contrário do aumento da tributação, que motiva a busca por meios de burlar o pagamento, necessitando de grande aparato de fiscalização e sanção. Os incentivos fiscais são buscados pelos contribuintes que se adaptam aos requisitos da lei, procurando o ente federado para comprovar tal situação na periodicidade prescrita, uma vez que tem interesse financeiro e social em manter-se enquadrado.

Giorgio Panella destaca a finalidade dos tributos que é alcançada pela característica incentivadora à preservação dos tributos ambientais:

La finalit  delle tasse ambientali non   infatti punitiva, ma consiste nell’incentivare i soggetti economici a ridurre La domanda complessiva di attivit  inquinanti e/o a sostituire merci ad alta intensit  di inquinamento con altre merci, pi  compatibili con La salvaguardia delle risorse ambientali.¹⁵⁷

A fun o deste instrumento financeiro   tornar vantajoso adotar medidas de preserva o ambiental aos contribuintes tribut rios. Michel Prieu destaca que o imposto cumpre sua fun o ao tornar inconveniente o comportamento danoso ao meio ambiente.¹⁵⁸

¹⁵⁵ ALTAMIRANO, **Tributa o & Meio Ambiente**, p. 79.

¹⁵⁶ NUNES, **Direito Tribut rio e Meio Ambiente**, p. 161.

¹⁵⁷ PANELLA, Giorgio. **Economia e Politiche Dell’Ambiente**. Roma: Carocci, 2010. p. 153.

Tradu o livre da autora: A finalidade dos impostos ambientais n o   de fato punir, mas incentivar os agentes econ micos a reduzir a demanda global de atividades potencialmente poluidoras e/ou a substitui o de produtos com alta intensidade de polui o por outros bens mais compat veis com a preserva o dos recursos ambientais.

¹⁵⁸ PRIEUR, Michel. **Droit de l’environnement**. 5. ed. Paris: Dalloz, 2004. p. 139.

A tributação ambiental deve se aproximar, ao máximo, da fonte de poluição, além de adotar regras de incidência simples, facilmente mensuradas para atingir o manejo de políticas de equilíbrio.¹⁵⁹ O agravamento de alíquotas desagrada os agentes econômicos por tributar algo que até então era livre, comprometendo a concorrência do mercado, inclusive internacional, que pode optar por países que não onerassem os processos produtivos poluidores.

2.4 PRINCIPIOLOGIA JURÍDICA DA TRIBUTAÇÃO PASSIVA AMBIENTAL

Os princípios são contextualizados como importantes fontes de Direito, fundamentais para bem embasar o entendimento da tributação passiva ambiental. Para o trabalho proposto foram selecionados os princípios do direito ambiental e tributário que, entrelaçados, fundamentam o ramo do direito denominado Direito Tributário Ambiental.

A proposta do presente trabalho compreende a interrelação entre o Direito Ambiental e o Direito Tributário e, para tanto, faz-se necessário o estudo de alguns dos principais princípios de cada área para fundamentar o instituto da Tributação Passiva Ambiental. O presente trabalho irá focar o viés de ligação entre os princípios selecionados para alcançar subsídios para a Tributação Passiva Ambiental, enfoque máximo do próximo capítulo.

A palavra princípio remete ao início, ao ponto de partida, de onde decorrem todos os “[...] mandamentos básicos que fundamentam o desenvolvimento da doutrina e que dão consistência às suas acepções”.¹⁶⁰

Os princípios embasam a própria elaboração das normas positivas, norteiam a aplicabilidade das leis em geral. São utilizados como “[...] alicerce ou fundamento do Direito”.¹⁶¹ Além de estarem previstos como fonte do ordenamento jurídico, aplicáveis, sempre que a lei for omissa, conforme preceitua o art. 4º da Lei de Introdução ao Código Civil.

A conceituação clássica de Celso Antonio Bandeira de Mello¹⁶² permite esclarecer a dimensão e a importância dos princípios para o Direito:

Princípio – já averbamos alhures – é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre

¹⁵⁹ TUPIASSI, **Tributação Ambiental**: A utilização de instrumentos econômicos e fiscais na implementação do direito ao meio ambiente saudável, p. 111.

¹⁶⁰ MILARÉ, **Direito do Ambiente**: doutrina, jurisprudência, glossário, p. 157.

¹⁶¹ MACHADO, Paulo Affonso Leme Machado. **Direito Ambiental Brasileiro**. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 45.

¹⁶² O presente trabalho adota a conceituação desta corrente por entender como a que melhor recebe didaticamente o entrelaçamento dos princípios ambientais e tributários.

diferentes normas compoendo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico.¹⁶³

As normas jurídicas estão impregnadas de valor e este componente axiológico exerce significativa influência na aplicação do ordenamento “informando o vetor de compreensão de múltiplos segmentos”.¹⁶⁴ Paulo de Barros Carvalho assim define os princípios:

Em Direito, utiliza-se o termo “princípio” para denotar as regras de que falamos (vetor de compreensão), mas também se emprega a palavra para apontar normas que fixam importantes critérios objetivos, além de ser usada, igualmente, para significar o próprio valor, independentemente da estrutura a que está agregado e, do mesmo modo, o limite objetivo sem a consideração da norma.¹⁶⁵

Quanto aos limites objetivos, na aplicação prática, esses são de verificação pronta e imediata. Em suma, Paulo de Barros Carvalho traz:

Seja como for, os princípios aparecem como linhas diretas 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 regras jurídicas que caem sob seu raio de influência e manifestam a força de sua presença.¹⁶⁶

Os princípios do direito ambiental e do direito tributário, selecionados para o trabalho, serão detalhadamente abordados, a seguir, sob o prisma da tributação passiva ambiental.

2.4.1 A perspectiva tributária nos princípios ambientais

2.4.1.1 O princípio do poluidor-pagador

Alguns autores são mais detalhistas e apresentam um rol mais extenso de princípios ambientais. Outros são mais sucintos ou subdividem em subprincípios. O certo é que um dos princípios mais citados é o do poluidor-pagador, inclusive pelas diversas interpretações a sua aplicação.

Um dos instrumentos de grande valia para a preservação ambiental e o desenvolvimento sustentável têm sido a aplicação do Princípio do Poluidor Pagador (PPP¹⁶⁷). Este princípio permite diversas interpretações. Neste trabalho, tentaremos ultrapassar a visão repressiva deste princípio, para uma aplicação como medida preventiva e preservacionista.

¹⁶³ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Conceito de Princípios Constitucionais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999. p. 47/48.

¹⁶⁴ CARVALHO, **Curso de Direito Tributário**, p. 159.

¹⁶⁵ CARVALHO, **Curso de Direito Tributário**, p. 159.

¹⁶⁶ CARVALHO, **Curso de Direito Tributário**, p. 163.

¹⁶⁷ Este princípio será assim denominado no presente trabalho para facilitar didaticamente.

O Princípio do Poluidor-Pagador está fortemente vinculado ao mercado econômico. Foi apresentado pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE,¹⁶⁸ através da Recomendação C(72) 128 do Conselho Diretor, de 26 de maio de 1972, que trata de princípios dos aspectos econômicos das políticas ambientais e assim é apresentado:

A. Guiding Principles a) *Cost Allocation: the Polluter-Pays Principle*
 2. Environmental resources are in general limited and their use in production and consumption activities may lead to their deterioration. When the cost of this deterioration is not adequately taken into account in the price system, the market fails to reflect the scarcity of such resources both at the national and international levels. Public measures are thus necessary to reduce pollution and to reach a better allocation of resources by ensuring that prices of goods depending on the quality and/or quantity of environmental resources reflect more closely their relative scarcity and that economic agents concerned react accordingly.¹⁶⁹

Da definição da OCDE depreendem-se duas finalidades. A primeira, estimular a utilização racional dos recursos naturais, evitando ou atrasando a sua escassez e, segundo, evitando distorções internacionais, sendo um princípio de equidade econômica internacional, conforme Maria Alexandra de Sousa Aragão¹⁷⁰ e a própria OCDE:

O princípio para ser usado para a alocação dos custos da prevenção e das medidas de controle da poluição que sirvam para encorajar o uso racional dos escassos recursos para evitar distorções no comércio e no investimento é o assim chamado “Princípio Poluidor Pagador”. Este princípio significa que o poluidor deve suportar os custos da realização das medidas acima mencionadas decididas pelas autoridades públicas para assegurar que o ambiente esteja em um estado aceitável. Em outras palavras, os custos dessas medidas devem estar refletidos nos custos dos bens e serviços que causam poluição na produção e/ou consumo. Estas medidas não devem ser acompanhadas por subsídios que criem significativas distorções no comércio e investimento internacionais.¹⁷¹

¹⁶⁸ Trata-se de uma organização internacional, originalmente *Organisation for Economic Co-operation and Development*, criado em 1961, com sede em Paris, composto por 33 países comprometidos com o apoiando o crescimento econômico e sustentável e com os princípios da democracia e da economia do mercado, produzindo estudos reconhecidos mundialmente sobre o tema. O Brasil participa do programa da OCDE “engajamento ampliado” que visa uma eventual futura adesão.

¹⁶⁹ INTERNET. OCDE – *Organization for Economic Co-operation and Development*. Disponível em: <<http://webnet.oecd.org/oecdacts/Instruments/ShowInstrumentView.aspx?InstrumentID=4&Lang=en&Book=FaIse>>. Acesso em: 10 out. 2010.

Tradução livre da autora: A – Princípios dirigentes. A) Alocação de custos: O Princípio Poluidor Pagador 2. Os recursos ambientais são em geral limitados e o seu uso em atividade de produção e consumo pode levá-los à deterioração. Quando o custo desta deterioração não é adequadamente levado em conta no sistema de preços, o mercado falha em refletir a escassez de tais recursos no nível nacional e no internacional. Medidas públicas são, então, necessárias para reduzir a poluição e para alcançar uma melhor alocação de recursos, assegurando que os preços dos bens dependentes da qualidade e da quantidade de recursos ambientais reflitam mais proximamente a sua escassez relativa e que os agentes econômicos envolvidos ajam de acordo.

¹⁷⁰ ARAGÃO, **O Princípio do Poluidor Pagador**: pedra angular da política comunitária do ambiente, p. 61.

¹⁷¹ 4. The principle to be used for allocating costs of pollution prevention and control measures to encourage rational use of scarce environmental resources and to avoid distortions in international trade and investment is the so-called "Polluter-Pays Principle". This principle means that the polluter should bear the expenses of

A União Europeia, através da Recomendação do Conselho 75/436/Euratom, CECA, CEE, de 3 de Março de 1975, relativa à imputação dos custos e à intervenção dos poderes públicos em matéria de ambiente, adotou o princípio do poluidor-pagador com o intuito de evitar os danos ambientais:

A imputação aos poluidores dos custos da luta contra a poluição que eles provoquem incentiva-os a reduzir esta última e a procurar produtos ou tecnologias menos poluentes, permitindo deste modo uma utilização mais racional dos recursos do ambiente; além disso, obedece aos critérios de eficácia e equidade.¹⁷²

Chris Wold ressalta a influência do PPP no processo de formulação da política econômica internacional, bem como o obstáculo imposto pelas regras da OMC que

[...] proibem os países de discriminar os produtos em função da maneira pela qual são produzidos, pois, em seu entendimento, constitui pressuposto de um regime de comércio internacional justo a possibilidade de os países virem a decidir, em conformidade com sua legislação doméstica, qual nível de proteção do ambiente que deve ser empregado como parâmetro de definição dos custos ambientais embutidos nos produtos por ele produzidos.¹⁷³

A relação do PPP às externalidades do processo produtivo é direta, conforme Chris Wold também concorda:

O princípio do poluidor pagador pode ser compreendido como um mecanismo de alocação da responsabilidade pelos custos ambientais associados à atividade econômica. Em essência, portanto, este princípio fornece o fundamento dos instrumentos de política ambiental de que os Estados lançam mão para promover a internalização dos custos ambientais vinculados à produção e comercialização de bens e serviços.¹⁷⁴

O PPP é uma ferramenta através da qual o Estado pode alertar os atores econômicos aos impactos negativos da produção de bens e serviços, mesmo antes que ocorram, configurando um instrumento de política ambiental.¹⁷⁵ A aplicação do princípio do poluidor-pagador tem tentado corrigir esse fenômeno, porém, o mecanismo de comando-e-controle não

carrying out the above-mentioned measures decided by public authorities to ensure that the environment is in an acceptable state. In other words, the cost of these measures should be reflected in the cost of goods and services which cause pollution in production and/or consumption. Such measures should not be accompanied by subsidies that would create significant distortions in international trade and investment.

¹⁷² INTERNET. Disponível em: <<http://eur-lex.europa.eu/Notice.do?mode=dbl&lang=en&ihmlang=en&lng1=en.pt&lng2=da,de,el,en,es,fr,it,nl,pt,&val=46512:cs&page=>>>. Acesso em: 2010.

¹⁷³ WOLD, Chris. Introdução ao Estudo dos princípios de direito internacional do meio ambiente. *In*: SAMPAIO, José Aldérico Leite. WOLD, Chris; NARDY, Afrânio. **Princípios de direito ambiental na dimensão internacional e comparada**. Belo Horizonte: Del Rey, 2003. p. 25.

¹⁷⁴ WOLD, *In*: SAMPAIO, **Princípios de direito ambiental na dimensão internacional e comparada**, p. 23.

¹⁷⁵ WOLD, *In*: SAMPAIO, **Princípios de direito ambiental na dimensão internacional e comparada**, p. 23.

tem dado real efetividade ao direito ambiental eis que de alto custo “e a escassez de recursos públicos para a gestão ambiental”.¹⁷⁶

Há três tipos de custos que podem ser alocados utilizando-se o PPP, conforme esclarece Wold.¹⁷⁷ Os custos de prevenção, de controle e de reparação. Os aterros especiais para a disposição dos resíduos do produto são exemplos de custos de prevenção, eis que o produtor age antes que o dano venha a ser causado. Os custos de controle são os custos com os sistemas de controle e monitoramento ambiental para assegurar que os processos industriais operem dentro dos padrões ambientais. Esses também podem ser alocados antes da degradação. A terceira categoria de custos, os de reparação, dizem respeito às medidas de recuperação ou reabilitação ambiental discutidas nas ações de responsabilidade civil.

A visão preventiva do PPP é compartilhada por Chris Wold:

O princípio do poluidor pagador induz os Estados a promover uma melhor alocação dos custos de prevenção e controle, razão pela qual sua aplicação é considerada como parte integrante da orientação geral do Direito Ambiental de se evitar episódios de degradação do meio ambiente.¹⁷⁸

A corrente doutrinária que defende a interpretação expansiva do PPP conta com a posição de Celso Antonio Pacheco Fiorillo, para quem este princípio possui caráter preventivo e repressivo. O primeiro dedica-se a evitar a ocorrência do dano ambiental, devendo o suposto poluidor arcar com o custo da prevenção ao dano que sua atividade possa causar. A segunda “órbita de alcance” do PPP, como define o autor, refere-se ao caráter repressivo, quando o poluidor deverá reparar o dano já ocorrido em consequência de sua atividade.¹⁷⁹

O entendimento do PPP relacionado à proteção da qualidade do bem ambiental é compartilhada por Marcelo Abelha Rodrigues que destaca a necessidade de verificação prévia da viabilidade de internalização dos custos ambientais, no preço final do produto, até o limite, que não justifique economicamente a sua produção, ou, o que defende o presente trabalho, que estimule a promoção ou adoção de tecnologias limpas que não degradem a qualidade ambiental.¹⁸⁰ Antonio Hermann Vasconcelos Benjamim também interpreta o PPP através do viés preservacionista:

¹⁷⁶ ALTMANN, *Revista de Direito Ambiental*, p. 13.

¹⁷⁷ WOLD, *In: SAMPAIO, Princípios de direito ambiental na dimensão internacional e comparada*, p. 24.

¹⁷⁸ WOLD, *In: SAMPAIO, Princípios de direito ambiental na dimensão internacional e comparada*, p. 25.

¹⁷⁹ FIORILLO, Celso Antonio Pacheco. *Curso de Direito Ambiental Brasileiro*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 27.

¹⁸⁰ RODRIGUES, Marcelo Abelha. *Instituições de direito ambiental*. São Paulo: M. Limonad, 2002. 2 v. p.226.

O dano ambiental não pode, em circunstância alguma, valer a pena para o poluidor. O princípio não visa, por certo, tolerar a poluição mediante um preço, nem se limita apenas a compensar os danos causados, mas sim, precisamente, procura evitar o dano ambiental.¹⁸¹

O Direito deve estar atento as exigências sociais, visando cumprir sua árdua tarefa de estar sempre atualizado às novas necessidades sociais através da “dupla dimensão reguladora do direito”, que busca equacionar o desenvolvimento econômico com a preservação ambiental. Cristiane Derani sugere o incentivo ao desenvolvimento de tecnologias sustentáveis e ainda “[...] equilibrando o exercício do poder legado pelo domínio de determinada tecnologia”.¹⁸²

Na legislação brasileira há previsão constitucional do PPP no § 3º do art. 225¹⁸³ e na Lei n.º 6.938 de 1981, no art. 4º ao estatuir que a Política Nacional do Meio Ambiente vise: “VII - à imposição, ao poluidor e ao predador, da obrigação de recuperar e/ou indenizar os danos causados e, ao usuário, da contribuição pela utilização de recursos ambientais com fins econômicos”.

Embora aparentemente aplicado, somente após o dano ter sido causado, o PPP, estudado mais detidamente, demonstra ser eficaz na proteção ambiental, como destaca Cristiane Derani:

Pelo princípio do poluidor-pagador, arca o causador da poluição com os custos necessários à diminuição, eliminação ou neutralização deste dano. Ele pode, desde que isso seja compatível com as condições da concorrência no mercado, transferir estes custos para o preço do seu produto final. Este procedimento se revela como uma forma de sobrecarga no mercado – do tipo semelhante àquela percebida em modelos de oligopólio e de demandas inelásticas - , alerta Rehbinder, sendo prejudicial à justa distribuição de riquezas, visto que, em última análise, o consumidor é quem arca com o custo da utilização de produtos que não prejudiquem o ambiente.¹⁸⁴

A utilização de instrumentos econômicos, pela tributação ativa fundamentada no PPP, apresenta como principal inconveniente que a simples cobrança de imposto ao poluidor dá liberdade aos poluidores de decidirem entre o custo de depurar ou pagar e continuar poluindo. Questiona-se até que ponto incentiva o esforço para reduzir a poluição e até que ponto motiva a poluição.

¹⁸¹ BENJAMIM, Antonio Herman Vasconcelos. O Princípio do Poluidor-Pagador e a Reparação do Dano Ambiental. In: BENJAMIM, Antonio Herman Vasconcelos (Coord.). **Dano Ambiental**: prevenção, reparação e repressão. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993. p. 228.

¹⁸² DERANI, **Direito Ambiental Econômico**, p. 168.

¹⁸³ § 3º - As condutas e atividades consideradas lesivas ao meio ambiente sujeitarão os infratores, pessoas físicas ou jurídicas, a sanções penais e administrativas, independentemente da obrigação de reparar os danos causados.

¹⁸⁴ DERANI, **Direito Ambiental Econômico**, p. 143.

Os impostos ecológicos devem adotar a função de estímulo à conduta ecológica, embasados no PPP, conforme Aragão:

Se esses estímulos forem adequados, presumivelmente conduzirão os poluidores a adaptar o comportamento esperado. Alcançar a eficácia ecológica exige um esforço acrescido dos poderes públicos, de planeamento da política ambiental e esta é uma das causas das tradicionais reticências da administração relativamente aos instrumentos económicos em geral.¹⁸⁵

Os impostos desagradam, ainda segundo Aragão, a administração pela dificuldade no cálculo do valor da taxa a aplicar, os poluidores pelas menores possibilidades de fuga do pagamento e pelo fato de não haver uma meta palpável a ser alcançada.¹⁸⁶

O PPP pode ter a interpretação simplista de cobrar pela poluição, porém a presente proposta pressupõe uma interpretação holística desse princípio. À preservação ambiental não interessa o quanto ou de quem cobrar pela poluição, mas impedir, minimizar ou convencer a não poluir, a reutilizar, a reaproveitar, enfim, preservar. Aumentar o valor de produto poluidor não resolve a problemática ambiental, mas aumenta o problema social, “autorizando” a camada social de poder aquisitivo a poluir e degradar, em detrimento das camadas sociais menos abastadas.

A proposta do presente trabalho transcende a visão simplista e dá outro viés à interpretação do PPP, embasado no processo produtivo atual que, em geral, polui, o incentivo ao desenvolvimento de tecnologias limpas e utilização de matéria-prima reciclável e o reuso de materiais, atuando na “contramão” da poluição. O último capítulo do presente trabalho detalhará as formas indutoras fiscais de aplicabilidade do PPP, através da tributação passiva. O PPP, inicialmente princípio econômico, alcança o reconhecimento de um “princípio de ordem pública ecológica”¹⁸⁷, sendo considerado um instrumento de alcance do Direito ao ambiente equilibrado.

O PPP é interpretado pela maioria dos doutrinadores¹⁸⁸ como forma de internalizar as externalidades negativas (tópico abordado detalhadamente no capítulo anterior) atribuindo o custo da poluição àquele que lhe deu origem, não permitindo sua socialização.¹⁸⁹ Para tanto, aplicam-se os tributos ambientais na forma ativa com a incidência maior de impostos, para, em tese, custear a reparação do dano ambiental e desestimular o consumo de produtos poluentes.

¹⁸⁵ ARAGÃO, **O Princípio do Poluidor Pagador**: pedra angular da política comunitária do ambiente, p. 180.

¹⁸⁶ ARAGÃO, **O Princípio do Poluidor Pagador**: pedra angular da política comunitária do ambiente, p. 180.

¹⁸⁷ ARAGÃO, **O Princípio do Poluidor Pagador**: pedra angular da política comunitária do ambiente, p. 211.

¹⁸⁸ Entre eles: Ricardo Lobo Torres e José Marcos Domingues de Oliveira.

¹⁸⁹ NUNES, **Direito Tributário e Meio Ambiente**, p. 50.

Tal interpretação, ao onerar o processo produtivo, estaria retardando o desenvolvimento econômico e bloqueando o consumo às classes economicamente desfavorecidas, criando novos problemas sociais e mantendo (ou quiçá aumentando) os problemas ambientais.¹⁹⁰

2.4.1.2 O princípio da precaução

A origem deste princípio se deu na Alemanha, na década de 70, quando o Direito alemão passou a atentar para a necessidade de uma avaliação ambiental prévia à implantação de projetos e empreendimentos. Em 1974 foi aprovada a primeira lei alemã que considerava o Vorsorgeprinzip para proteger a qualidade do ar, estabelecendo controles para atividades potencialmente danosas como ruídos e vibrações.¹⁹¹

O princípio da precaução é essencial ao meio ambiente porque demonstra a importância de se afastar o perigo potencial que determinada atividade possa trazer. Está previsto no princípio 15 da Declaração do Rio¹⁹² e nos incisos do § 1º do art. 225 da Constituição Federal.

O ponto de partida para a compreensão do princípio é a distinção entre o que é realmente necessário à vida humana (diferente da necessidade criada pelo mercado) diante dos infinitos desejos e criatividade humanos e dos recursos naturais finitos para a realização daqueles.¹⁹³ Na perspectiva de Gerd Winter trazida por Derani se partiria da necessidade, antes mesmo da potencialidade de dano da atividade pretendida que

[...] acompanhada por valores de respeito e solidariedade social e atenção à manutenção dos processos ecológicos, seria o ponto de partida para a consecução de políticas de bem-estar e aumento de qualidade de vida, razão final do princípio da precaução.¹⁹⁴

As principais ideias que cercam o princípio da precaução são o cuidado, a necessidade e a cautela.¹⁹⁵ Com base nestes institutos faz-se necessário escolher quais danos e

¹⁹⁰ NUNES, **Direito Tributário e Meio Ambiente**, p. 51.

¹⁹¹ ANTUNES, Paulo de Bessa. **Direito Ambiental**. 11. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008. p. 28.

¹⁹² Com o fim de proteger o meio ambiente, o princípio da precaução deverá ser amplamente observado pelos Estados, de acordo com suas capacidades. Quando houver ameaça de danos graves ou irreversíveis, a ausência de certeza científica absoluta não será utilizada como razão para o adiamento de medidas economicamente viáveis para prevenir a degradação ambiental. Disponível em: <http://www.mma.gov.br/port/sdi/ea/documentos/convs/decl_rio92.pdf>. Acesso em: 2010.

¹⁹³ DERANI, **Direito Ambiental Econômico**, p. 153.

¹⁹⁴ DERANI, **Direito Ambiental Econômico**, p. 153.

¹⁹⁵ Para Robert Alexy, a precaução seria um princípio na medida em que pode ser aplicada em diferentes graus, dependendo do caso concreto.

riscos serão evitados. Tal decisão deve analisar as alternativas existentes para a realização de determinado projeto, bem como os riscos da sua não implementação.¹⁹⁶

O princípio em questão deve se integrar à política ambiental, podendo ser invocado como medida emergencial e provisória, em casos concretos, quando não houver certeza científica absoluta de que a atividade é poluidora ou que existam posições divergentes.¹⁹⁷

A aplicação expansiva do Princípio da Precaução objetiva garantir a efetiva proteção ambiental para as futuras gerações, a equidade intergeracional. Alexandre Kiss ressalta a importância da consciência da atual geração sobre sua responsabilidade pelo meio ambiente que será encontrado pelas futuras gerações: “Para haver justiça, a riqueza que nós herdamos das gerações precedentes não deve ser dissipada para nossa própria conveniência e prazer, mas passada adiante, na medida do possível, para aqueles que nos sucederão”.¹⁹⁸

Na mesma obra Alexandre Kiss levanta a problemática da aplicação prática de deixar para as próximas gerações o meio ambiente em quantidade e qualidade, por dois motivos:

Como pode a mesma quantidade de espaço, de regiões naturais, de água limpa, de animais selvagens ser garantida para infinitas gerações com número cada vez maior de indivíduos? Deve o mundo ser transformado em um museu ocupado sempre com maior número de monumentos, de artefatos e locais históricos? Mesmo se a humanidade atual pudesse aceitar essa abordagem, não poderia ser aceitável para as gerações futuras. Como podemos saber as preferências das gerações futuras daqui a, por exemplo, cinquenta [sic] ou cem anos?¹⁹⁹

Há grande dificuldade, senão inviabilidade, em manter a mesma qualidade do meio ambiente com o aumento populacional que cria novas necessidades de espaço e alimento. Para suprir tais necessidades, fontes naturais serão utilizadas, porém a comparação com um *museu* parece exagerada. Deve ser compreendida a intenção do princípio da precaução de preservar, ao máximo, o meio ambiente, para garantir a continuidade da vida com qualidade.

Ainda sobre o posicionamento de Alexandre Kiss, não cabe à atual geração deixar para as futuras gerações o que essas preferem, mas o que é essencial para a vida humana e as

¹⁹⁶ Paulo de Bessa Antunes traz como exemplo a proibição do inseticida organoclorado DDT no Brasil, em função de alegados danos à saúde humana e ao meio ambiente, ter sido considerado o responsável pelo reaparecimento da malária na Amazônia, o que não ocorreu na Venezuela e Equador, países onde não houve a proibição do uso do DDT.

¹⁹⁷ AYDOS, Elena de Lemos Pinto. **Tributação Ambiental no Brasil: Fundamentos e Perspectivas**. Florianópolis, 2010. p. 107. Dissertação de mestrado. Disponível em: <<http://www.buscalegis.ufsc.br/revistas/index.php/buscalegis/article/view/33953/32993>>. Acesso em: 30 jan. 2011.

¹⁹⁸ KISS, Alexandre. Os direitos e interesses das gerações futuras e o princípio da precaução. In: VARELLA, Marcelo Dias; PLATIAU, Ana Flávia Barros (Orgs.). **Princípio da Precaução**. Belo Horizonte: Del Rey, 2004. p. 03.

¹⁹⁹ KISS, **Princípio da Precaução**, p. 07.

fontes naturais que são utilizadas na atual geração. Até porque, em relação a bens ambientais, existem necessidades que não se pode escolher viver sem, como a água.

Tanto o princípio da precaução, quanto o da prevenção, são considerados *princípio de segurança* por Ricardo Lobo Torres²⁰⁰, uma vez que não protege dos prejuízos iminentes, mas acautela o meio ambiente de riscos futuros.

O princípio ampara a tributação passiva ambiental “[...] justamente por temer-se o risco ambiental de certa atividade, deverão ser estimuladas novas tecnologias menos agressivas ao meio ambiente”.²⁰¹

É no contexto apresentado que a tributação passiva, através de incentivos fiscais ao desenvolvimento de tecnologias, que viabilizem processos produtivos com menor impacto ambiental, estarão concretizando o presente princípio, bem com as previsões constitucionais do art. 225, em especial o *caput* quando impõe ao Poder Público, e à coletividade, o dever de proteger e preservar o meio ambiente para as presentes e futuras gerações.

2.4.1.3 O princípio da prevenção

Esse princípio está diretamente ligado ao princípio da precaução. A peculiaridade deste é que é aplicado quando não há estudos científicos que comprovem o dano que seria causado. Então, é invocado o princípio da prevenção embasado na dificuldade e, muitas vezes, inviabilidade de retornar ao *status quo* do bem ambiental.

O princípio da prevenção está previsto no Princípio 8, da Declaração do Rio, da seguinte forma: “Para alcançar o desenvolvimento sustentável e uma qualidade de vida mais elevada para todos, os Estados devem reduzir e eliminar os padrões insustentáveis de produção e consumo, e promover políticas demográficas adequadas”.²⁰²

Pelo princípio da prevenção deve ser considerado o bom senso e as peculiaridades do bem ambiental para determinar que, nas decisões de política ambiental, sejam proibidas as práticas que poderão produzir efeitos danosos ao meio ambiente, agindo sempre sob a premissa de que *in dubio pro natura*.²⁰³

Prevenir é bem sustentado por Maria Alexandra de Sousa Aragão, da seguinte forma:

Mais vale prevenir, primeiro, porque em muitos casos é impossível remover a poluição ou o dano real, ficando precluída a reconstituição natural da situação anterior à poluição. Mais vale prevenir, em segundo lugar, porque, mesmo sendo

²⁰⁰ TORRES, Ricardo Lobo. Valores e princípios no direito tributário ambiental. In: TORRES, Heleno Taveira (Org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 34.

²⁰¹ NUNES, **Direito Tributário e Meio Ambiente**, p. 56.

²⁰² INTERNET. Disponível em: <http://www.mma.gov.br/port/sdi/ea/documentos/convs/decl_rio92.pdf>. Acesso em: 2010.

²⁰³ Princípio relevante ao Direito Ambiental

possível a reconstituição *in natura*, frequentemente ela é de tal modo onerosa, que não pode ser exigível um tal esforço ao poluidor. Mai vale prevenir, por fim, porque economicamente é muito mais dispendioso remediar do que prevenir. Com efeito, o custo das medidas necessárias a evitar a ocorrência de poluição é, em geral, muito inferior ao custo das medidas de *despoluição* após a ocorrência do dano.²⁰⁴ (g.a.)

Sobre esse princípio já são encontradas diversas organizações empresariais que adotam o que pode ser traduzido por *a prevenção da poluição compensa*, inicialmente abordada por Michael Royston na obra *Polution Prevention Pays* de 1979. Atualmente diversos institutos de gestão empresarial²⁰⁵ adotam ideias que visam diminuir a poluição como forma de concretizar o princípio da prevenção e proteger o meio ambiente.

Aragão destaca alguns instrumentos de aplicação do princípio na Europa:

[...] avaliação do impacte de certos projectos sobre o ambiente; a definição de condições de exploração para instalações industriais; testes e procedimentos de notificações prévios à colocação no mercado de novos produtos, *maxime*, produtos químicos; estabelecimento de valores limite para as emissões poluentes, etc.²⁰⁶ (g.a.)

A proposta de inserção do presente princípio, neste trabalho, está em dois momentos. Primeiro, na possibilidade de incentivar, tributariamente, os estudos que comprovem, cientificamente, os danos causados pelas atividades e, segundo, apresentar opções às atividades lesivas, induzindo a comportamentos menos agressivos ao meio ambiente.

2.4.2 Princípios tributários sob o viés da tributação passiva ambiental

Os princípios tributários selecionados para o presente trabalho são os considerados essenciais à tributação passiva. A necessidade da legislação pertinente, o tratamento diferenciado ao bem ambiental e ao contribuinte preocupado com a preservação ambiental serão encontrados nos princípios tributários a seguir detalhados.

2.4.2.1 Legalidade Tributária

O princípio da legalidade tem sua origem na Carta Magna Inglesa de 1215 e foi consagrado na Declaração dos Direitos do Homem pela Revolução Francesa, aplicada inicialmente aos delitos e às penas e estendida aos demais países e às relações civis, trabalhistas, tributárias etc.²⁰⁷

²⁰⁴ ARAGÃO, O Princípio do Poluidor Pagador: pedra angular da política comunitária do ambiente, p.116.

²⁰⁵ Como exemplos temos a organização da Agência Europeia do Ambiente, Environment Agency (<http://www.environment-agency.gov.uk/business/topics/pollution/36641.aspx>) e a americana EPA – Environmental Protection Agency (<http://www.epa.gov/p2/>).

²⁰⁶ ARAGÃO, O Princípio do Poluidor Pagador: pedra angular da política comunitária do ambiente, p. 70.

²⁰⁷ LEITE FILHO, Nelson. *Da Incidência, não incidência, isenção e imunidade*. São Paulo: Universitária de Direito, 1986. p. 14.

No Brasil, o também denominado princípio da estrita legalidade decorre do art. 1º da Constituição Federal que prevê o país como um Estado Democrático de Direito. Os dizeres de Fernando Modé firmam aspectos estruturais e fundamentais da legalidade “[...] na submissão ao império da lei, na divisão dos poderes, independentes e harmônicos entre si e na garantia dos direitos individuais”.²⁰⁸

A segurança e a justiça são os dois valores ostensivamente perseguidos pelo Estado Democrático de Direito.²⁰⁹ A configuração mais recente do Estado Democrático e Social redesenha o relacionamento entre o Estado e a Sociedade de Risco, onde o indivíduo e a sociedade devem tentar resolver seus conflitos e o Estado age, subsidiariamente, na sua função regulatória. Entre as características dessa sociedade está a ambivalência e “[...] o redesenho do relacionamento entre as atribuições das instituições do Estado e da própria sociedade”.²¹⁰

A segurança que prevalecia no Estado Liberal clássico é constantemente contrastada com o conceito de insegurança da sociedade de risco e, ao princípio da legalidade tributária, cabe regular a nova responsabilidade subsidiária do Estado de intervir quando a sociedade não conseguir autossatisfazer suas necessidades.²¹¹ A interpretação sistemática da Constituição, em especial dos dispositivos da organização do Estado, dos direitos e garantias individuais, do sistema tributário nacional e da proteção ambiental, exige que os preceitos constitucionais de preservação ambiental também devem ser respeitados pela legislação tributária.²¹²

Ricardo Lobo Torres destaca a nova interpretação ao princípio da legalidade da seguinte forma:

O novo relacionamento entre Estado e Sociedade e a reaproximação entre direito e ética conduzem a que a legalidade seja vista no contexto mais amplo do equilíbrio entre segurança e justiça, da sua ponderação com os demais princípios constitucionais, da emergência dos conceitos indeterminados e da interação entre os Poderes do Estado, já pela concretização normativa por parte do poder regulamentar do Executivo, já pela judicialização das políticas públicas, inclusive fiscais e parafiscais.²¹³

O fundamento geral deste princípio também está no art. 5º, II da Constituição Federal que prevê que ninguém está obrigado a fazer ou deixar de fazer algo, senão em virtude de lei, ato próprio do Poder Legislativo.

²⁰⁸ MODÉ, **Tributação Ambiental**: a função do tributo na proteção do meio ambiente, p. 77.

²⁰⁹ GONÇALVES; MURAYAMA, *In*: ORLANDO; GUDIÑO; TROW; GONÇALVES; MUNIZ; MURAYAMA (Coord.), **Direito Tributário Ambiental**, p. 34.

²¹⁰ TORRES, *In*: TORRES (Org.), **Direito Tributário Ambiental**, p. 30.

²¹¹ TORRES, *In*: TORRES (Org.), **Direito Tributário Ambiental**, p. 35.

²¹² AMARAL, **Direito Tributário Ambiental**, p. 73.

²¹³ TORRES, *In*: TORRES (Org.), **Direito Tributário Ambiental**, p. 36.

Para a tributação, o legislador constituinte foi ainda mais específico no art. 150, I: “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”. Destaca-se que a relação tributária é sempre jurídica, isso quer dizer que exige legalidade, emana de lei em sentido específico (ordinária ou complementar dependendo da determinação constitucional), não de qualquer norma.²¹⁴ A exceção está prevista no art. 153 §1º da Constituição que faculta, ao Poder Executivo, alterar alíquotas por decreto dos impostos de importação (II), exportação (IE), sobre produtos industrializados (IPI) e sobre operações financeiras (IOF).

O poder de tributar é limitado pela legislação ao exigir a prévia legislação pertinente, nos dizeres de Paulo de Barros Carvalho, que adota a terminologia de princípio da estrita legalidade:

Em outras palavras, qualquer das pessoas políticas de direito constitucional interno somente poderá instituir tributos, isto é, descrever a regra-matriz de incidência, ou aumentar os existentes, majorando a base de cálculo ou a alíquota, mediante a expedição de lei.²¹⁵

Carvalho destaca, ainda, que a lei instituidora de tributos deve conter “[...] no seu bojo os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional”²¹⁶ o que seria a tipicidade tributária, mas perfeitamente compreendido como decorrência do presente princípio. Tal limitação visa à segurança jurídica nas relações entre os contribuintes (particular) e o Estado (fisco), obrigando os sujeitos da relação tributária²¹⁷ e transmitindo um sentimento de previsibilidade à sociedade.²¹⁸

O princípio determina, também, a atenção que os poderes tributantes devem destinar para instituir tributos, dentro de suas competências, além da sua formalização, nos dizeres de Ricardo Berzosa Saliba, “[...] mas sim a necessidade de que essa lei deva ter uma devida qualificação para designar o cumprimento de um dever”.²¹⁹

Hugo de Brito Machado destaca a importância dos cuidados do legislador: “[...] criar um tributo é estabelecer todos os elementos de que se necessita para saber qual é a situação de

²¹⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989. p. 15.

²¹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, p. 174.

²¹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 174.

²¹⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, p. 34.

²¹⁸ SALIBA, Ricardo Berzosa. **Fundamentos do Direito Tributário Ambiental**, p. 244.

²¹⁹ SALIBA, Ricardo Berzosa. **Fundamentos do Direito Tributário Ambiental**, p. 244.

fato que faz nascer o dever de pagar esse tributo, qual é o seu valor, quem deve pagar, quando e a quem deve ser pago”.²²⁰

A previsão específica do princípio *nullum tributum sine lege* ou *taxation without representation*²²¹ está do inciso I do art. 150 da CF, permitindo concluir, nos dizeres de Fernando Modé que, no Direito Tributário, não há espaço para outras fontes de Direito instituírem ou alterarem imposição tributária, além da lei, quer sejam ou usos, costumes, acordos particulares ou jurisprudências e a que as competências dos entes federados devem ser respeitados com “[...] a lei tributária deve ser emanada de um ente competente para que seja válida e dela decorram os efeitos esperados”.²²²

A legislação tributária deve emanar de órgão distinto daquele que deve aplicá-la, em respeito à característica do Estado de Direito da separação dos poderes. A partir da Emenda Constitucional 32/2001²²³ a instituição ou majoração de impostos pode ser realizada através de medida provisória. A Constituição prevê ainda algumas exceções ao princípio da legalidade ao permitir ao Poder Executivo alterar alíquotas de alguns impostos (IPI, IE, IPI e do IOF) no § 1º do art. 153.²²⁴

O princípio da legalidade está estreitamente ligado à fonte principal do direito tributário: a norma legal. E o princípio da tipicidade complementa o da legalidade, na medida em que o tipo legal tributário é cerrado ou fechado, exige que a lei seja rigorosa e completa contendo todos os elementos estruturais do tributo previstos no art. 97 do Código Tributário Nacional.²²⁵

²²⁰ MACHADO, **Curso de Direito Tributário**, p. 34

²²¹ expressões traduzidas como “não há tributo sem lei”.

²²² MODÉ, **Tributação Ambiental**: a função do tributo na proteção do meio ambiente, p. 77/78.

²²³ incluiu o § 2º ao art. 62 da CF: Art. 62: Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional. [...] § 2º Medida provisória que implique instituição ou majoração de impostos, exceto os previstos nos arts. 153, I, II, IV, V, e 154, II, só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada.

²²⁴ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

I - importação de produtos estrangeiros;

II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;

III - renda e proventos de qualquer natureza;

IV - produtos industrializados;

V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

VI - propriedade territorial rural;

VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

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

²²⁵ Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

O direito tributário brasileiro adota, como regra, o tipo fechado. O legislador constitucional e tributário determina que a legislação deve prever, exaustivamente, todos os elementos do tipo e, limitando ao intérprete apenas a interpretação restritiva, eis que o fato concreto deve apresentar todos os elementos do tipo. A aplicação do tipo fechado na tributação ambiental é um entrave diante da constante transformação da problemática ambiental.

O tipo aberto descreve seus elementos, porém não de forma exaustiva. Concede maior liberdade ao intérprete para solucionar lacunas, permitindo a aplicação da analogia quando, ao caso concreto, faltar algum elemento ou apresentar algum excedente.²²⁶

A proteção ambiental necessita de instrumentos dinâmicos que sejam adaptáveis às constantes agressões do homem ao meio ambiente. A tributação ambiental tem características especiais, precisando de elementos flexíveis e amplos para sua aplicação eficaz. Paulo Henrique do Amaral defende que a tributação ambiental exige tipos abertos para colaborar na solução dos problemas ambientais pois, assim, o Direito estará fornecendo respostas adequadas à sociedade, cumprindo sua função ao garantir direitos coletivos e difusos e combatendo as agressões a esses direitos.²²⁷

A tributação ambiental, para sua plena eficácia, necessita de flexibilidade, logo, deve apresentar o tipo aberto, posição defendida por Jose Marcos Domingues de Oliveira que destaca que, para a tributação ambiental, a linguagem jurídica deve acompanhar as características da matéria ambiental “[...] volátil, dinâmica e necessariamente “aberta” em função dos avanços tecnológicos sempre imprevisíveis”.²²⁸ declarando expressamente a incompatibilidade com a tipicidade fechada, excessivamente rígida.

Os tributos aduaneiros precisam se adaptar, constantemente, ao mercado financeiro, por isso possuem expressões como “preços equitativos”, “produtos agrícolas do mesmo gênero”, “certo volume”, “sem equivalente nacional” o que deve ser considerado à tributação passiva ambiental. A tecnologia avança e altera os índices suportáveis de poluição, que devem ser constantemente atualizados para fins de incentivos fiscais.

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

²²⁶ AMARAL, **Direito Tributário Ambiental**, p. 77.

²²⁷ AMARAL, **Direito Tributário Ambiental**, p. 78.

²²⁸ OLIVEIRA, José Marcos Domingues. **Direito Tributário e Meio Ambiente**: proporcionalidade, tipicidade aberta e afetação da receita. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. p. 104.

A segurança jurídica não será arriscada pela tipicidade aberta dos tributos passivos ambientais, na mesma medida em que os tributos aduaneiros não são. Haveria a descrição dos elementos essenciais e haveria, apenas, certa liberdade na aplicação aos incentivos fiscais ambientais, adaptando-se às necessidades da preservação do bem ambiental, em constante alteração.

A alteração da tipicidade para tais tributos necessita de muitos debates pois, atualmente, o país não está preparado para um sistema híbrido.

2.4.2.2 Igualdade e Capacidade Contributiva

Os dois princípios estão entrelaçados nos tributos de finalidade extrafiscal, como a tributação passiva. O embasamento de tais princípios está no art. 150, II da CF/88²²⁹ que veda tratamento desigual a contribuintes em situação equivalentes.

Os princípios em questão norteiam a legislação tributária, porém são de difícil consenso, na prática, uma vez que envolve conceituações controvertidas como o que é igual e o que é desigual. O legislador pode distinguir ou deve discriminar? ²³⁰ Consiste em trata de forma desigual os desiguais, parafraseando Rui Barbosa.

O legislador deve considerar as disparidades. No presente trabalho propõe-se tratar, igualmente, os processos produtivos que respeitem a natureza e, de forma desigual, os que não respeitam as fontes naturais de matérias-primas, não tratam os dejetos poluindo água, solo e ar.

Nos dizeres de Sacha Calmon Navarro Coêlho, “O que se postula é puramente que esse dever (pagar tributos) seja idêntico para todos, importe em sacrifício igual a todos os cidadãos”. Para tanto destaca que cabe ao legislador “[...] a) discriminar desigualmente os desiguais, na medida de suas desigualdades; b) não discriminar entre os iguais, que devem ser tratados igualmente”. ²³¹

Os incentivos fiscais ambientais não ofendem o princípio da isonomia tributária como defende Cleucio Santos Nunes:

Não há ofensa ao princípio em referência, na medida em que não se está tratando desiguais de modo desigual. Todos são poluidores (igualdade formal), mas uns poluem menos que outros (objetivo da política ambiental tributária); logo, estes devem receber tratamento diferenciado por estarem engajados nos objetivos da

²²⁹ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] II- 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;

²³⁰ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p. 242/243.

²³¹ COÊLHO, **Curso de Direito Tributário Brasileiro**, p. 245.

preservação. Nesse processo de busca do equilíbrio na quantificação do valor das perdas, o *Ótimo de Pareto* estará na virtualidade de que todos produzam sem poluir ou poluam menos, estimulados pelo pagamento de menos tributos.²³²

A extrafiscalidade é um dos casos²³³ em que o legislador é autorizado a tratar de forma desigual os desiguais, uma vez que o tributo é utilizado como instrumento de política pública, conforme já abordado no primeiro capítulo do presente trabalho.

Podem ser citadas as imunidades, isenções, reduções de alíquotas para incentivar a preservação ambiental, as artes, a educação, a cultura e o desenvolvimento de regiões atrasadas, economicamente, na mesma esteira que podem ser majorados os tributos sobre processos produtivos poluentes, produtos comprovadamente nocivos à saúde, como bebidas e cigarros e áreas territoriais improdutivas.²³⁴

Carla Amado Gomes resume, com propriedade, que “A ideia que queremos transmitir é sobejamente conhecida: o princípio da igualdade obriga a tratar igual o que é igual e desigual o que é desigual, na medida da diferença”.²³⁵ A mesma interpretação, ao princípio da igualdade, é compartilhada por Ricardo Berzosa Saliba:

Podemos afirmar com segurança que este princípio está ligado sempre à ideia de justiça entre as pessoas, pois através dele é que se equilibrará, nas respectivas proporções os desiguais na medida de suas desigualdades, diga-se, nas desigualdades dos fatos ou das situações aos quais estão exposto.²³⁶

A aplicação do presente tributo está no tratamento igual aos que poluem, e diferenciado aos contribuintes, que tem a preocupação ambiental no processo produtivo, investindo na redução de emissões ou tecnologias limpas, enfim, investindo na proteção do meio ambiente.

²³² NUNES, **Direito Tributário e Meio Ambiente**, p. 163.

²³³ O outro caso é para o poder de polícia que deve ser aplicado para prevalecer interesses fiscais inclusive do todo em detrimento dos individuais, conforme Coêlho (**Curso de Direito Tributário Brasileiro**, p. 245).

²³⁴ COÊLHO, **Curso de Direito Tributário Brasileiro**, p. 245.

²³⁵ GOMES, **Risco e Modificação do Acto Autorizado Concretizador de Deveres de Protecção do Ambiente**, p. 196.

²³⁶ SALIBA, **Fundamentos do Direito Tributário Ambiental**, p. 246.

3 A TRIBUTAÇÃO PASSIVA: ESTADO DA ARTE E PERSPECTIVAS

Neste capítulo, com o estudo construído até aqui, será possível analisar a tributação passiva ambiental, sob o viés jurídico, para alcançar as conclusões do trabalho.

3.1 TRIBUTAÇÃO PASSIVA AMBIENTAL COMPARADA

A tributação ambiental é tema recorrente nos debates mundiais. O secretário-geral da OCDE,²³⁷ Angel Gurría, declarou que “Pour assurer un avenir plus vert, nous avons besoin de nouvelles technologies permettant d’abaisser le coût des mesures nécessaires pour sauver la planète”²³⁸ O sistema de licenças negociáveis tem sido o mais aceito pela OCDE.

A aplicação dos subsídios é considerada, pela OCDE, contrária ao PPP, posição compartilhada por Fernando Magalhães Modé.²³⁹ Pela Recomendação de 436 de 1975, a OCDE considera que os Estados-membros não deveriam auxiliar os poluidores a custearem os controles de poluição.²⁴⁰ Porém, a própria Recomendação prevê exceções a tal interpretação, prevendo incentivos nos artigos 6º e 7º:

6. Podem justificar-se, em casos limitados, exceções à aplicação do princípio do «poluidor-pagador»: a) Quando a aplicação imediata de normas muito coercivas ou em que a imputação de taxas importantes forem susceptíveis de provocar perturbações económicas graves, a integração rápida do custo da luta antipoluição nos custos de produção corre o risco de fazer surgir custos sociais mais elevados. Deste modo, pode revelar-se necessário: - conceder a certos poluidores um prazo limitado para adaptar os seus produtos ou os seus processos de produção às novas normas, e/ou - conceder auxílios limitados no tempo e eventualmente de carácter degressivo. Tais medidas só podem, em qualquer caso, aplicar-se às instalações de produção existentes (7) assim como aos produtos existentes; b) Quando, no âmbito de outras políticas (por exemplo, política regional, industrial, social e política agrícola, política de investigação e de desenvolvimento científico), os investimentos que tenham efeito sobre a protecção do ambiente, beneficiem de auxílios destinados a resolver certos problemas estruturais de natureza industrial, agrícola ou regional. Os auxílios das alíneas a) e b) só podem, evidentemente, ser concedidos pelos Estados-membros no respeito das disposições em matéria de auxílios de Estado previstos nos Tratados que instituem as Comunidades Europeias e, nomeadamente, os artigos 92o e seguintes do Tratado CEE. Na aplicação dos artigos 92o e seguintes do Tratado CEE a estes auxílios, serão tidas em conta as necessidades a que tais auxílios correspondem em matéria de ambiente.

7. Não são considerados contrários ao princípio do «poluidor-pagador» (8). a) As contribuições financeiras que sejam eventualmente concedidas às colectividades

²³⁷ Organização para Cooperação e Desenvolvimento Económico

²³⁸ Tradução livre da autora: Para garantir um futuro mais verde, precisamos de novas tecnologias para reduzir o custo das medidas necessárias para salvar o planeta. Disponível em: <http://www.oecd.org/document/4/0,3343,fr_21571361_44315115_46180484_1_1_1_1,00.html>. Acesso em: 03 nov. 2010.

²³⁹ MODÉ, **Tributação Ambiental**: a função do tributo na protecção do meio ambiente, p. 111.

²⁴⁰ MODÉ, **Tributação Ambiental**: a função do tributo na protecção do meio ambiente, p. 109.

locais para construir e gerir as instalações públicas de protecção do ambiente, cujas despesas não possam de imediato ser totalmente cobertas pelas taxas dos poluidores que utilizem estas instalações. Na medida em que, além dos resíduos domésticos, estas instalações tratem outros efluentes, os serviços assim prestados às empresas devem-lhes ser facturados de modo a reflectir os custos reais desses tratamentos; b) Os financiamentos destinados a compensar os encargos especialmente onerosos que sejam impostos a certos poluidores para obter um grau de pureza excepcional do ambiente; c) As contribuições concedidas com o fim de estimular os esforços de investigação e desenvolvimento, tendo em conta a aplicação de técnicas, de processos de fabrico ou de produtos menos poluentes.²⁴¹

O presente trabalho já se posicionou, no segundo capítulo, que o PPP pode ser plenamente aceite na tributação passiva, como instrumento de mudança social e conscientização para evitar o dano, estimulando condutas preservacionistas em detrimento da interpretação inicial do princípio como “licença para poluir”.

A tributação passiva tem sido aplicada em diversos países, em sistemas híbridos, conjugando com instrumentos de tributação ativa (comando-e-controle). Seguem alguns exemplos de aplicação de instrumentos de indução ao mercado.

No Japão, é concedida a depreciação acelerada para equipamentos que economizem ou sejam movidos à energia solar, que promovam reciclagem e que evitem poluição, e a redução de impostos sobre equipamentos para a redução da poluição da água, do ar e sonora e instalações para reduzir a emissão de asbestos e desulfurização do petróleo.²⁴²

Na Europa, diversos países notaram que a criação de novos impostos sobre atividades poluidoras não é suficiente e que a tributação ambiental deve cortar, transversalmente, o sistema tributário de cada país, apresentando uma coerência sistêmica, nos dizeres de Paulo Caliendo, que complementa a ideia compartilhada neste trabalho de que “[...] é necessário que o sistema tributário de um país seja o mais ‘ecológico’ possível, ou seja, é preciso que exista uma consistência de políticas públicas que induzam o modelo produtivo para um nível de sustentabilidade”.²⁴³

Na estrutura da tributação na União Europeia, 1,4% corresponde aos tributos incidentes sobre o capital, 84,90% correspondem a tributos incidentes sobre o esforço humano e 13,7% correspondem à tributação ecológica. Esses números levaram alguns países a iniciar os estudos para uma “reforma tributária verde” (*Green Reform*) onde “[...] o sistema tributário como um todo é orientado por uma referência ecológica (*ecological latitude*)”.²⁴⁴

²⁴¹ OCDE. **Resolução 75/436.** Disponível em: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31975H0436:PT:HTML>. Acesso em: 10 out. 2011.

²⁴² OLIVEIRA, In: MARIS (Coord.), **Tributação & Meio Ambiente**, p. 117/118.

²⁴³ CALIENDO, In: SCAFF; ATHIAS (Coords.), **Direito Tributário e Econômico ao Meio Ambiente e à Mineração**, p. 90.

²⁴⁴ CALIENDO, In: SCAFF; ATHIAS (Coords.), **Direito Tributário e Econômico ao Meio Ambiente e à Mineração**, p. 91.

A Suíça já introduziu incentivos fiscais sobre os compostos orgânicos voláteis (VOC) e sobre os combustíveis de aquecimento de luz com um teor de enxofre maior do que 0,1%. Tal incentivo resultou em maior conscientização ambiental, estimulou muitas inovações nas tecnologias aplicadas para na área de impressões e metalurgia.²⁴⁵

Na Alemanha, em 1999, foi introduzida, no ordenamento jurídico, a Reforma Ecológica Alemã (REA) que visava incentivar o uso racional da energia, amenizar os efeitos das mudanças climáticas e corrigir problemas no sistema públicos de previdência social. A REA previu o imposto ecológico cujos valores foram utilizados para fomentar o emprego com a redução do custo do emprego, sem reduzir o valor dos salários. Os incentivos fiscais também foram previstos na REA, beneficiando os setores agrícola e industrial e visando a otimização do uso de fontes energéticas e a redução do impacto ambiental.²⁴⁶ Outras medidas adotadas foram as seguintes:

- Usinas acopladas de produção de energia e calor com alta eficiência gozam de isenção de pagamento do imposto ecológico por certo período. - Usinas de produção de energia que utilizam gás/vapor estão isentas do eco-imposto por cinco anos a partir da primeira geração. - Usinas produtoras de energia elétrica de fonte renovável estão isentas por cinco anos do imposto sobre eletricidade. - Combustíveis com mais de 10 partículas por milhão de enxofre são taxados com um adicional de €1,53 centavos por litro. - Sistemas de transporte público pagam valores reduzidos pelo combustível propulsor (óleo mineral, diesel, gás). - O metrô e o sistema de trens têm um imposto de eletricidade reduzido. - O gás natural goza de redução de impostos até 2020. - Biocombustíveis estão isentos dos impostos verdes até 2009.²⁴⁷

O desenvolvimento de tecnologias que permitem a redução do uso de energia também foi fomentado pela REA. Incentivos financeiros foram disponibilizados para o investimento em produtos energeticamente eficientes. Resultaram em aumento de confiança em planejamentos e investimentos em equipamentos ecologicamente corretos. Ao final, resultou ainda na conscientização por empresas e cidadãos da necessidade da conservação ambiental.²⁴⁸

O governo americano também concede diversos subsídios de cunho ambiental. Entre os principais estão “[...] a depreciação acelerada e a concessão de créditos de impostos,

²⁴⁵ INTERNET. Disponível em: <http://www.oecd.org/document/6/0,3343,en_2649_34295_46091974_1_1_1_1,00.html>. Acesso em: 2010.

²⁴⁶ TÁVORA, Fernando Lagares. **A PEC nº 233, de 2008, e a Reforma Tributária Ambiental**: fragmentos de um debate necessário. Senado Federal. Disponível em: <http://www.senado.gov.br/conleg/textos_discussao/texto56FernandoLagares.pdf>. Acesso em: 25 out. 2009. p.01-12.

²⁴⁷ TÁVORA, A **PEC nº 233, de 2008, e a Reforma Tributária Ambiental**: fragmentos de um debate necessário, p. 13.

²⁴⁸ TÁVORA, A **PEC nº 233, de 2008, e a Reforma Tributária Ambiental**: fragmentos de um debate necessário, p. 14.

empréstimos a baixa taxa de juros e a prestação de garantia para a compra e/ou instalação de equipamentos de tratamento de emissões”.²⁴⁹

Na Argentina, cada província tem o poder-dever legiferante para a instituição de tributos e existem diversos incentivos fiscais embasados no art. 75, XVIII da constituição portenha que define como competência do Congresso:

Proveer lo conducente a la prosperidad del país, al adelanto y bienestar de todas las provincias, y al progreso de la ilustración, dictando planes de instrucción general y universitaria, y promoviendo la industria, la inmigración, la construcción de ferrocarriles y canales navegables, la colonización de tierras de propiedad nacional, la introducción y establecimiento de nuevas industrias, la importación de capitales extranjeros y la exploración de los ríos interiores, por leyes protectoras de estos fines y por concesiones temporales de privilegios y recompensas de estímulo.²⁵⁰

A legislação argentina nacional prevê alguns casos de benefícios fiscais ambientais. A lei nacional argentina n.º 13.273, que trata da defesa da riqueza florestal, concede isenção de impostos aos bosques e montes artificiais (art. 57). As terras com bosques, declarados de proteção permanente, localizados em território nacional, também estão isentos do imposto imobiliário e os localizados em território provincial pagam somente 50% (art. 58). Há, também, diversos incentivos fiscais para reflorestamentos novos ou a ampliação dos já existentes, através da Lei n.º 25.080 e um sistema de subsídios à energia aeólica, através do Fundo para o Desenvolvimento Elétrico do Interior, previsto na Lei n.º 24.065.²⁵¹

A República Oriental do Uruguai tem legislação que concede benefícios fiscais ambientais, como os previstos na Lei n.º 15.939/88 que trata da preservação florestal. O art. 39 da referida lei trata, exclusivamente, dos benefícios fiscais às áreas de reflorestamento declaradas protegidas, àquelas declaradas como de prioridade, às florestas naturais declaradas áreas de proteção ambiental e áreas diretamente influenciadas pela proteção. A isenção dos impostos está prevista da seguinte forma:

Estarán exentos de todo tributo nacional sobre la propiedad inmueble rural y de la contribución inmobiliaria rural. Sus respectivos valores o extensiones no se computarán para la determinación de: a) ingresos a los efectos de la liquidación de los impuestos que gravan la renta ficta de las explotaciones agropecuarias (IMAGRO u otros que se establezcan en el futuro y tengan similares hechos generadores), y b) el monto imponible del impuesto al patrimonio. Los ingresos

²⁴⁹ MODÉ, **Tributação Ambiental**: a função do tributo na proteção do meio ambiente, p. 111.

²⁵⁰ Tradução livre da autora: Prover o condizente à prosperidade do país, a melhoria e bem-estar de todas as províncias e o progresso do conhecimento, ditando planos de instrução geral e universitária e promovendo a indústria, a imigração, a construção de ferrovias e hidrovias, a colonização de terras nacionais, a introdução e o estabelecimento de novas indústrias, a importação de capital estrangeiro e a exploração da navegação nos rios, por leis que protegem estes fins e por concessões de subsídios temporários e recompensas de estímulo. Disponível em http://www.pt.argentina.ar/_pt/pais/C265-constituicao-nacional.php.

²⁵¹ BICCA, **A Extrafiscalidade Tributária e a Proteção Ambiental no Mercosul**, p. 162-164.

derivados de la explotación de los bosques no se computarán a los efectos de la determinación del ingreso gravado en el impuesto a las rentas agropecuarias (IRA u otros que se establezcan en el futuro y tengan similares hechos generadores).²⁵²

A legislação uruguaia determina a responsabilidade do proprietário da área, em contrapartida, manter a área preservada, sendo responsabilizado caso haja destruição da mata, intencionalmente, inclusive com a obrigatoriedade do pagamento dos impostos, desde a data da isenção (art. 40), além da fixação de multa (art. 69) e a obrigação de reflorestar (art. 22).

Há, também, a previsão de fomento às empresas rurais, industriais e agroindustriais que realizam projetos ambientais de reflorestamento com a possibilidade de exoneração dos impostos de importação de matérias-primas e demais equipamentos, maquinário e veículos utilitários e implementos, para o desenvolvimento dos projetos, pelo período de 15 anos (art. 65).

Nota-se que a legislação uruguaia se mostra avançada ao adotar medidas de fomento ao preservacionismo, dispensando do pagamento de impostos, mas exigindo a contraprestação do contribuinte para proporcionar, à sociedade, o meio ambiente equilibrado.

3.2 FORMAS DE INCENTIVOS FISCAIS AMBIENTAIS

No presente trabalho é apresentado desde o título que se entende como tributo, os incentivos fiscais de cunho ambiental. A doutrina diverge sobre esse instrumento de política fiscal ser considerada um “tributo” ou não.

Helena Taveira Tôrres não considera as isenções de finalidade ambiental como um tributo tipicamente “ambiental”.²⁵³ Outro argumento dos doutrinadores que não consideram os incentivos fiscais como tributos extrafiscais é que, ao beneficiarem contribuintes, não integrariam a política fiscal (imposto), mas a política financeira (das despesas) do país.²⁵⁴

Em contrapartida, os benefícios fiscais são considerados, no presente trabalho e por Jose Casalta Nabais, como os maiores exemplos de tributos extrafiscais:

Os impostos extrafiscais não são uma novidade do estado social nem podem ter um papel significativo no estado fiscal. De resto, as jurisdições constitucionais que os

²⁵² Tradução livre da autora para: Estão isentos de quaisquer impostos nacionais sobre os imóveis rurais e imposto territorial rural: a) os respectivos valores ou extensões não são contados para determinar: a renda para fins de liquidação de impostos sobre o rendimento das fazendas fictícias (IMAGRO ou estabelecido no futuro e os incidentes similares geradores), e b) A matéria colectável do imposto sobre heranças. A renda obtida com a exploração das florestas, não são contabilizados para efeitos de determinação do rendimento tributável do imposto sobre o rendimento agrícola (IRA ou outros a serem estabelecidos no futuro, e têm manifestações semelhantes). Disponível em: <<http://www.parlamento.gub.uy/leyes/ AccesoTextoLey.asp?Ley=15939&Anchor=>>>. Acesso em: 12 jan. 2011.

²⁵³ TORRES, In: _____ (Org.), p. 99.

²⁵⁴ NABAIS, **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**, p. 695.

têm apreciado consideram-nos (verdadeiros) impostos. Não surpreende, por conseguinte, que a manifestação dominante da extrafiscalidade seja actualmente a dos benefícios fiscais.²⁵⁵

Paulo Henrique do Amaral concorda que o incentivo fiscal é uma espécie tributária, assim como o imposto, a taxa, a contribuição de melhoria, a contribuição de Intervenção no Domínio Económico (CIDE) e o empréstimo compulsório.²⁵⁶

Embora normas indutoras compreendam incentivos e desestímulos²⁵⁷, no Brasil, o primeiro tributo instituído com função ambiental, na forma passiva, foi o Imposto de Renda:

Tal fato decorreu por previsão inserida na Lei n. 5.106, de 2.9.1966, que estabeleceu a possibilidade de abatimento ou desconto nas declarações de rendimento de pessoas físicas ou jurídicas, dos recursos empregados em florestamento e reflorestamento. Constata-se dessa maneira a vocação extrafiscal do Imposto de Renda, como instrumento indutor de comportamentos, podendo ser empregado de forma eficaz na intervenção do Estado sobre o domínio económico.²⁵⁸

A tributação ambiental, exemplificada por Paulo Caliendo, para a redução das emissões de carbono, pode ocorrer através da imposição de tributos ambientais (denominada tributação ativa no presente trabalho), ou através da criação de incentivos à produção sustentável, apresentada como uma solução de “incentivo-premiação”. Para o mercado de carbono, o autor considera que a utilização dos incentivos fiscais “[...] pode significar o auxílio fiscal na estratégia geral de utilização de mecanismos de mercado no combate aos efeitos danosos do efeito estufa”.²⁵⁹

Os incentivos fiscais podem ocorrer na despesa ou na receita pública. Embora o presente trabalho trate, especialmente, dos casos envolvendo a receita pública (imunidades, isenções, diferimentos remissões e anistias), cabe trazer que, no primeiro caso, encontram-se as subvenções, os créditos presumidos e os subsídios.²⁶⁰

Nas subvenções o Estado concede, aos que prestam serviços de interesse público, auxílios financeiros, pecuniários e doações, mediante uma contraprestação. Pode-se citar as subvenções utilizadas para desenvolvimento de determinadas regiões do país, como o FINAM²⁶¹ e o FINOR.²⁶² O crédito presumido ocorre em tributos como o ICMS, IPI, PIS e COFINS

²⁵⁵ NABAIS, **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**, p. 695.

²⁵⁶ AMARAL, **Direito Tributário Ambiental**, p. 159.

²⁵⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas tributárias indutoras em matéria ambiental. In: TORRES, Heleno Taveira (Org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 235.

²⁵⁸ LOBATO, Anderson Orestes Cavalcante Lobato; ALMEIDA, Gilson Cesar Borges de e. Tributação ambiental: uma contribuição ao desenvolvimento sustentável. In: TÔRRES Heleno Taveira (Org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 624-652.

²⁵⁹ CALIENDO, In: SCAFF; ATHIAS (Coords.), **Direito Tributário e Económico ao Meio Ambiente e à Mineração**, p. 79.

²⁶⁰ TRENNEPOHL, **Incentivos Fiscais no Direito Ambiental**, p. 102.

²⁶¹ Fundo de Investimento da Amazônia

através de um subsídio, uma subvenção ou a redução da base de cálculo.²⁶³ Os subsídios visam promover determinada atividade econômica, como por exemplo, incentivando as exportações para promover o mercado interno.²⁶⁴

A isenção tributária é outra forma de tributação passiva e é tratada no Código Tributário Nacional a partir do art. 176.

Como características básicas estão a decorrência de lei que deve conter as condições e requisitos para concessão, bem como período, caso seja fixado prazo. Pode, também, ser fixada para determinada região, atendendo peculiaridades específicas. O que causa certa divergência, entre os doutrinadores, sobre a ocorrência do fato gerador. Rubens Gomes de Souza e Amilcar de Araújo Falcão entendem que há fato gerador, nascendo a obrigação tributária, isentada posteriormente, dispensando do débito tributário. A corrente mais aceita, atualmente, entende que a isenção excluiria o fato gerador e tem como principais defensores Jose Souto Maior Borges e Alfredo Augusto Becker.²⁶⁵

A isenção pode ser ampla, quando todos têm direito, independente de requisição ou especial, quando necessita de despacho da autoridade competente a quem deve comprovar o cumprimento dos requisitos para a concessão.

Tramita no Senado Federal o Projeto de Lei n.º 255/2010 que propõe a isenção pontual e por determinado período para os veículos elétricos, menos poluentes. O texto é bem objetivo:

Concede isenção de IPI, por dez anos, aos carros híbridos ou elétricos, de fabricação nacional, bem como suas partes e acessórios; concede isenção do II, também por dez anos, às peças e acessórios, sem similar no país, essenciais à fabricação dos referidos automóveis; acrescenta inciso ao art. 28 da Lei n.º 10.865/2004, para reduzir a 0 (zero) as alíquotas de contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS sobre os mesmos produtos.²⁶⁶

A Lei n.º 11.116/05²⁶⁷ prevê alíquotas diferenciadas para o PIS e COFINS para as empresas que importem ou produzam biodiesel com Registro Especial na Secretaria da

²⁶² Fundo de Investimento do Nordeste

²⁶³ TRENNEPOHL, **Incentivos Fiscais no Direito Ambiental**, p. 103.

²⁶⁴ CATÃO, Marcos André Vinhas. **Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004. p.60.

²⁶⁵ BARBOSA, Conceição Maria Gomes Ehl. A Lei de Responsabilidade Fiscal e Incentivos Fiscais. **Revista da Escola Superior da Magistratura de Sergipe**, n. 07, 2004, p. 329.

²⁶⁶ INTERNET. Disponível em: <http://www.senado.gov.br/atividade/materia/detalhes.asp?p_cod_mate=98179>. Acesso em: 03 nov. 2010.

²⁶⁷ Art. 3º – A Contribuição para o PIS/Pasep e a Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins incidirão, uma única vez, sobre a receita bruta auferida, pelo produtor ou importador, com a venda de biodiesel, às alíquotas de 6,15% (seis inteiros e quinze centésimos por cento) e 28,32% (vinte e oito inteiros e trinta e dois centésimos por cento), respectivamente.

Receita Federal do Ministério da Fazenda. Tais empresas pagarão alíquota diferenciada ou optarão por valor fixo por metro cúbico de biodiesel.²⁶⁸

Embora não tenha sido expressamente com cunho ambiental, a redução da alíquota do IPI, para veículos novos, acaba colocando carros produzidos com tecnologia menos poluidora, e espera-se que outros tantos veículo mais antigos e poluentes deixem de circular. Tivemos o decreto 655/93, 6687/08 e 6809/09. No discurso da prorrogação, o próprio Ministro da Fazenda, Guido Mantega, destacou a importância ambiental da medida:

Não se trata de medida de cunho eleitoral, mas de medida de estímulo com responsabilidade ambiental. Queremos combinar desoneração fiscal com menor uso de energia, para emissão menor de gás carbônico.²⁶⁹

Há, em tramitação no Senado Federal, o PLS 510/09 que visa conceder incentivo fiscal à reciclagem e propõe a redução a zero da alíquota de IPI sobre resíduos recicláveis. Tal proposta já tem parecer favorável da Comissão de Meio Ambiente, Defesa do Consumidor e Fiscalização e Controle.

No Brasil, temos o exemplo de redução de alíquotas para o fomento à pesquisa e ao desenvolvimento de tecnologias, essenciais à pesquisa científica. A Lei n.º 11.196/2005 prevê:

Art. 19-A. A pessoa jurídica poderá excluir do lucro líquido, para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, os dispêndios efetivados em projeto de pesquisa científica e tecnológica e de inovação tecnológica a ser executado por Instituição Científica e Tecnológica - ICT, a que se refere o inciso V do **caput** do art. 2º da Lei nº 10.973, de 2 de dezembro de 2004.²⁷⁰

Há, ainda, o caso de suspensão de cobrança de PIS/PASEP e COFINS às empresas que aderirem ao Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infra-Estrutura – REIDI, conforme a Lei n.º 11.488/07. Cabe destacar que tal legislação é pontual na medida que são bem específicas as condições e o prazo é fixado em 05 anos.²⁷¹

²⁶⁸ Art. 4º – O importador ou produtor de biodiesel poderá optar por regime especial de apuração e pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no qual os valores das contribuições são fixados, respectivamente, em R\$ 120,14 (cento e vinte reais e quatorze centavos) e R\$ 553,19 (quinhentos e cinquenta e três reais e dezenove centavos) por metro cúbico.

²⁶⁹ INTERNET. UOL Economia. Disponível em: <<http://economia.uol.com.br/cotacoes/ultimas-noticias/2009/11/24/governo-prorroga-reducao-de-ipi-para-carros-verdes.jhtm>>. Acesso em: 03 nov. 2010.

²⁷⁰ V- Instituição Científica e Tecnológica - ICT: órgão ou entidade da administração pública cuja missão institucional seja preponderantemente voltada à execução de atividades de pesquisa básica ou aplicada de caráter científico, tecnológico ou de inovação; (Redação dada pela Lei 12.349 de 15 de dezembro de 2010)

²⁷¹ Para maiores informações vide o conteúdo, na íntegra da lei e do Decreto regulamentador n.º 6144/07, disponíveis no site: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Lei/L11488.htm

Para incentivar o uso de veículos a álcool, foi criada a Lei n.º 11.453/02²⁷² que prevê subvenções ao preço a ao transporte deste combustível.

O Imposto Territorial Rural tem a previsão de excluir, da base de cálculo tributável, as áreas de preservação permanente ou reserva legal, de interesse ecológico, para preservação de ecossistemas sob regime de servidão ambiental e cobertas por florestas nativas, conforme as alíneas do art. 10, § 1º, II da Lei n.º 9.393/1996. O STJ confirma que tal exclusão não depende de Ato Declaratório do IBAMA (REsp 1108019/SP, REsp 665.123/PR e REsp 969091 / SC), o que também foi devidamente incorporado à lei pela Medida Provisória nº 2.166-67 de 2001:

§ 7º A declaração para fim de isenção do ITR relativa às áreas de que tratam as alíneas "a" e "d" do inciso II, § 1º, deste artigo, não está sujeita à prévia comprovação por parte do declarante, ficando o mesmo responsável pelo pagamento do imposto correspondente, com juros e multa previstos nesta Lei, caso fique comprovado que a sua declaração não é verdadeira, sem prejuízo de outras sanções aplicáveis.²⁷³

3.3 A TRIBUTAÇÃO PASSIVA AMBIENTAL URBANA E O PLANO DIRETOR DAS CIDADES PARA O IPTU

A responsabilidade pelo meio ambiente equilibrado, conforme já abordado no primeiro capítulo, é responsabilidade da sociedade e do Estado. A União Federal tem responsabilidade essencial em relação ao meio ambiente, pois além de orientar a política nacional de investimentos, tem sob sua responsabilidade áreas estratégicas à preservação ambiental, previstos no art. 20 da CF/88, como mar, lagos, rios, áreas indígenas e recursos minerais.

À União, aos Estados-membros, ao Distrito Federal e aos Municípios compete proteger o meio ambiente, combater a poluição e preservar florestas, fauna e flora (art. 23, VI e VII e art. 225 da CF/88), porém a atuação dos Estados e Municípios pode ser proporcionalmente mais condizente com cada realidade e peculiaridade do clima, do desenvolvimento industrial, da fauna, da flora e da densidade demográfica adotando as medidas necessárias à proteção ambiental.

Os estados e municípios do norte do país precisam destinar maiores cuidados à preservação da floresta amazônica, reprimir o corte de madeira e a exploração de garimpos. A

²⁷² Art. 2º As subvenções aos preços ou ao transporte do álcool combustível de produção nacional serão concedidas diretamente, ou por meio de convênios com os Estados, aos produtores ou a suas entidades representativas, inclusive cooperativas centralizadoras de vendas, ou ainda aos produtores da matéria-prima, por meio de medidas de política econômica de apoio à produção e à comercialização do produto.

²⁷³ INTERNET. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9393.htm>.

região nordeste precisa se preocupar mais com a questão da seca e da proteção aos mananciais. A região centro-oeste concentra as preocupações com a pecuária. Nas regiões sul e sudeste os maiores problemas decorrem da poluição resultante da industrialização, da poluição atmosférica e da deterioração das bacias hidrográficas.²⁷⁴

Cada município tem suas peculiaridades e prioridades ambientais e de desenvolvimento que devem ser consideradas para traçar políticas públicas, como a tributação passiva, como meio viável para o alcance da preservação ambiental almejada.

O Estatuto das Cidades – Lei n.º 10.257/2001 criou a garantia às cidades sustentáveis, prevendo como instrumentos do planejamento urbano a possibilidade de utilizar incentivos e benefícios fiscais no seu art. 4º, IV, “c”.

O Plano Diretor de cada município também é essencial ao planejamento urbano, afinal, conforme RECH: “[...] Ele tem que expressar ou significar um projeto de cidade e de município sustentável para as presentes e futuras gerações, vinculando todos os atos significativos da administração municipal, que dizem respeito à construção desse projeto”.²⁷⁵

A partir da Constituição Federal de 1988 é que os municípios passaram a ser relacionados como entes federados.²⁷⁶ União, Estados e Municípios são autônomos, conforme previsto na Carta Magna, no caput do seu artigo 18.²⁷⁷ A competência para legislar sobre tributos está prevista na Constituição Federal. O Título VI do referido diploma legal é dedicado ao tema, em especial o Capítulo I.

Os Municípios são pessoas jurídicas de direito público interno, conforme o art. 41, III do Código Civil Brasileiro, portanto, com capacidade civil para exercer direitos e contrair obrigações.

A Constituição pátria, no artigo 30, prevê as competências dos Municípios e, entre seus incisos, estão no inciso III: “instituir e arrecadar os tributos de sua competência, bem como aplicar suas rendas, sem prejuízo da obrigatoriedade de prestar contas e publicar balancetes nos prazos fixados em lei” e no inciso VII, que será citado, mais detalhadamente, no item sobre o IPTU Ambiental do presente trabalho.

²⁷⁴ ORLANDO, Breno Ladeira Kingma; GUDIÑO, Daniel Mariz. Instrumentos Tributários e Financeiros Utilizados no Brasil para a Proteção do Meio Ambiente: Uma Análise Crítica. In: ORLANDO, Breno Ladeira Kingma; GUDIÑO, Daniel Mariz; TROW, Ernesto Johnnes; GONÇALVES, Fábio Fraga; MUNIZ, Igor; MURAYAMA, Janssen Hiroshi (Coord.). **Direito Tributário Ambiental**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009. p.81.

²⁷⁵ RECH, Adir Ubaldo; RECH, Adivandro. **Direito Urbanístico: fundamentos para a construção de um plano diretor sustentável na área urbana e rural**. Caxias do Sul: EDUCS, 2010. p. 84.

²⁷⁶ ROCCO, Rogério. Dos Instrumentos Tributários para a Sustentabilidade das Cidades. In: COUTINHO, Ronaldo; ROCCO, Rogério (Orgs.). **O Direito Ambiental das Cidades**. Rio de Janeiro: DP&A, 2004. p. 244.

²⁷⁷ Art. 18. A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição.

A Constituição Federal de 1988 prevê, no artigo 156, a competência tributária dos Municípios para o Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) e Imposto de Transmissão de Propriedade Imobiliária (ITBI), da seguinte forma:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: I - propriedade predial e territorial urbana; II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição; III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.²⁷⁸

É conjugando toda a legislação trazida, juntamente com a função social da propriedade, também prevista, constitucionalmente, no artigo 182 § 2º²⁷⁹, acrescido da Lei complementar n.º 101/2002, que é possível embasar a possibilidade de criação do Imposto Predial e Territorial Urbano com alíquotas diferenciadas e/ou isenções com fins ambientais.

O Estatuto das Cidades também traz nortes para a instituição do IPTU com fins ambientais. Em seu art. 5º²⁸⁰ prevê a possibilidade de penalização pelo uso indevido da área. Para Celso Antonio Pacheco Fiorillo, através do referido imposto é possível penalizar o proprietário que descumprir as condições e prazos previstos na Lei n.º 10.247/01, através da progressividade de alíquotas.²⁸¹

O papel do Município para a preservação ambiental é essencial. Este é o ente federado mais próximo da realidade social e ambiental. As iniciativas municipais têm probabilidades maiores de retratar a realidade e alcançar os objetivos propostos ou, ainda, se adaptar na busca dos resultados desejados.

A preocupação dos Municípios, com a habitação urbana, é traduzida por Darcí Reali:

O meio urbano atual, respeitadas as particularidades encontradas nos diferentes locais, guarda uma identidade semelhante na maioria das comunidades: a degradação ambiental, em maior ou menor grau [...] Crescem os problemas urbanos

²⁷⁸ INTERNET. **Constituição Federal da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 17 jan. 2010.

²⁷⁹ Art. 182. A política de desenvolvimento urbano, executada pelo Poder Público municipal, conforme diretrizes gerais fixadas em lei, tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes. [...] § 2º - A propriedade urbana cumpre sua função social quando atende às exigências fundamentais de ordenação da cidade expressas no plano diretor.

²⁸⁰ Art. 5º Lei municipal específica para área incluída no plano diretor poderá determinar o parcelamento, a edificação ou a utilização compulsórios do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, devendo fixar as condições e os prazos para implementação da referida obrigação.

²⁸¹ FIORILLO, Celso Antonio Pacheco. **O IPTU ambiental como sanção de ato ilícito em face da tutela jurídica da cidade no âmbito da Constituição Federal**. Disponível em: <http://www.saraivajur.com.br/ASSINANTES/serv_doutrinas.aspx>. Acesso em: 18 jan. 2010. p. 06.

na proporção em que aumenta a população, somatizando os efeitos negativos ao ambiente.²⁸²

O crescimento populacional e o êxodo rural também influenciam na importância da sustentabilidade das cidades. Rogério Rocco destaca:

As cidades brasileiras passaram a ocupar papel relevante na formação de um ideário de qualidade de vida desde as primeiras décadas do século XX, quando a matriz do desenvolvimento nacional alternou do modelo agrário-exportados para o modelo urbano-industrial.²⁸³

O urbanismo, derivando do latim *urbis* (cidade), surge no século XIX, segundo Rogério Gesta Leal, “[...] como arte de tornar as cidades belas e harmoniosas”.²⁸⁴ Esse conceito evoluiu, abrangendo a interrelação entre o homem e os espaços que habita. O mesmo autor ressalta:

Por isso, para nós, a idéia da cidade é um complexo interdisciplinar de arte e de ciência, cujo objeto constitui o estudo das possibilidades da cidade atual e da cidade do futuro, para a solução dos problemas vitais que planteiam a convivência das grandes massas de população nela concentradas, com o fim de tornar possível essa convivência sem menoscabo da integridade física, espiritual e mental do ser humano.²⁸⁵

As cautelas sobre a tributação ambiental municipal consideram a pressão que grupos de interesse podem, eventualmente, ocorrer sobre as autoridades locais, e que projetos ambientais, por serem muito dispendiosos, na sua maioria, não podem ser viabilizados por municípios, especialmente os pequenos.²⁸⁶

A grande vantagem da tributação ambiental, no âmbito municipal, está na proximidade do sujeito ativo e do sujeito passivo, o que permite uma melhor visualização dos resultados dos incentivos fiscais, pelos sujeitos tributários e pela sociedade, em geral, que se favorece com o meio ambiente equilibrado.

3.4 A RESPONSABILIDADE FISCAL DO GESTOR EM FACE DA RENÚNCIA DE RECEITA DA TRIBUTAÇÃO PASSIVA AMBIENTAL

Um dos maiores entraves aos incentivos fiscais está previsto no art. 165 § 6º da Constituição Federal que prevê que o projeto de lei deverá ser acompanhado de “[...]”

²⁸² REALI, Darcí. **Os Municípios e a Tributação Ambiental**. Caxias do Sul: EDUCS, 2006. p. 100/101.

²⁸³ ROCCO, *In*: COUTINHO; ROCCO (Orgs.), **O Direito Ambiental das Cidades**, p. 243.

²⁸⁴ LEAL, Rogério Gesta. **A função social da propriedade e da cidade no Brasil: aspectos jurídicos e políticos**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1998. p. 56.

²⁸⁵ LEAL, **A Função Social da Propriedade e da Cidade no Brasil: aspectos jurídicos e políticos**, p. 56/57.

²⁸⁶ SOARES, **O Imposto Ambiental – Direito Fiscal do Ambiente**, p. 35.

demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia”.²⁸⁷ A Constituição estabeleceu, também, a necessidade de Lei Complementar para dispor sobre as finanças públicas (art. 163, I).

Foi instituída a austera Lei de Responsabilidade Fiscal, através da Lei Complementar n.º 101/2000. Esta lei prevê normas de finanças públicas, voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal. Em relação à concessão de incentivos fiscais, há previsão específica no art. 14, uma vez que se trata de renúncia de receita. A lei que prevê incentivos fiscais deve estar, necessariamente, acompanhada dos seguintes requisitos:

a) estimativa do impacto orçamentário e financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes;

b) atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e

c) pelo menos uma das seguintes condições:

I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;

II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no *caput*, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.²⁸⁸

O objetivo do legislador complementar foi limitar o poder dos governantes, bem como obrigá-los a prestar contas dos gastos dos recursos públicos.

A renúncia de receita vem conceituada no § 1º do art. 14 da LC n.º 101/2000 compreendendo “[...] anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado”. A doutrina entende que

[...] há de prevalecer o entendimento de que importa renúncia de receita todo e qualquer mecanismo financeiro empregado na vertente da receita pública que implique nos mesmos resultados econômicos da despesa pública, e que não possua o caráter da generalidade.²⁸⁹

²⁸⁷ INTERNET. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>.

²⁸⁸ INTERNET. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm>.

²⁸⁹ BARBOSA, *Revista da Escola Superior da Magistratura de Sergipe*, p. 328-329.

Os Projetos de Lei devem estar acompanhados das medidas previstas no art. 14 da LC n.º 101/00. O PLS n.º 510/09, que incentiva a reciclagem, e já abordado no presente trabalho, tem tal previsão:

Art. 5º Para os fins do disposto no art. 14 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, o Poder Executivo estimará o montante de renúncia de receita decorrente do disposto nesta Lei e o incluirá no demonstrativo a que se refere o § 6º do art. 165 da Constituição Federal, o qual acompanhará o projeto de lei orçamentária cuja apresentação ocorrer depois de sessenta dias da publicação desta Lei.²⁹⁰

No caso do PL n.º 255/2010, para os carros elétricos, está expresso no PLS, na sua justificativa, já esclarece que não há necessidade, pois ainda não são produzidos veículos elétricos, não havendo receita a ser renunciada:

Esclarecemos que o projeto não gera despesa e nem renúncia de receita, razão pela qual não se faz necessária a observância das salvaguardas da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000). Efetivamente, hoje no Brasil não há produção, nem mercado de veículos híbridos ou movidos à tração elétrica, razão pela qual não há tributação. O objetivo da proposição é alterar esse quadro, estimulando a produção e a comercialização desses produtos. Perspectivas à tributação passiva ambiental como caminho da sustentabilidade com desenvolvimento²⁹¹

O certo é que, para uma política ambiental eficaz, o legislador, ao utilizar o instituto da isenção, deve estar atento e, como destaca Simone Martins Sebastião, “[...] deve ser rigoroso de forma a desonerar somente as condutas que atendam rigorosamente ao que é determinado nos regulamentos administrativos à matéria.²⁹²

Os incentivos fiscais propostos não devem ser eternos, mas pelo período necessário para o desenvolvimento da consciência ambiental, devendo ser restabelecida a tributação anterior, inclusive como previsto nos princípios gerais do Direito Tributário. É neste sentido que Denise Lucena Cavalcante compreende o tema:

Não se trata aqui de defender uma competência fiscal negativa *ad infinitum*, com benefícios abusivos e sem a devida fundamentação, mas sim incentivos pontuais e com prazos determinados, com o objetivo de atrair investimentos em atividades e projetos não poluentes que trarão benefícios imediatos para toda humanidade. [g.a.]²⁹³

²⁹⁰ INTERNET. Disponível em: <<http://www.senado.gov.br/atividade/materia/getPDF.asp?t=69300>>.

²⁹¹ INTERNET. Disponível em:

<<http://www6.senado.gov.br/diarios/BuscaDiario?tipDiario=1&datDiario=20/10/2010&paginaDireta=47927>>.

²⁹² SEBASTIÃO, Simone Martins. **Tributo Ambiental**: extrafiscalidade e função promocional do direito. Curitiba: Juruá, 2009. p. 262.

²⁹³ CAVALCANTE, Denise Lucena. Políticas Públicas Ambientais no Setor Automobilístico. p. 216-230. In: SCAFF, Fernando Facury; ATHIAS, Jorge Alex (Coord.). **Direito Tributário e Econômico ao Meio Ambiente e à Mineração**. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 219.

Reitera-se que este trabalho defende o uso racional dos benefícios fiscais, de forma responsável e pontual, para atingir a conscientização ambiental, com a participação do poder público, através do tributo.

3.5 PERSPECTIVAS À TRIBUTAÇÃO PASSIVA AMBIENTAL COMO FORMA DE DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO E PROTEÇÃO AMBIENTAL

Os incentivos fiscais são um instrumento de política fiscal indutora, que deve ser concedida mediante algumas cautelas, para não desvirtuar seu verdadeiro objetivo, a proteção ambiental, como já abordado no item anterior.

A atenção dos legisladores ao prever um incentivo fiscal deve ser redobrada, evitando-se a insegurança jurídica dos contribuintes. A Política de Incentivos Fiscais do Estado do Pará previa na Lei n.º 6.489/2002 em seu art. 26²⁹⁴ “remissão” e “anistia” de impostos, visando o desenvolvimento sócio-econômico da região. O Procurador-Geral da República impetrou a ADI 3462, que obteve medida cautelar deferida em 2005²⁹⁵ para suspender a eficácia das referidas expressões e foi julgada procedente pelo Tribunal Pleno em 24/09/2010, declarando a inconstitucionalidade do referido artigo eis que incompetente por falta de lei específica para legislar sobre o tema, ferindo o art. 150 § 6º da CF/88.²⁹⁶

O tema foi abordado pelo ‘Instituto de Estudios Fiscales da Universidad Complutense de Madrid’ que desenvolveu estudos que resultaram no Modelo de Código Tributario Ambiental para América Latina²⁹⁷ resultante de uma pesquisa conjunta entre Espanha, Argentina, Brasil, Chile, Colômbia, México e Panamá. O trabalho iniciou com um levantamento do panorama do direito tributário, com fins ambientais, em cada país e demonstrou que há interesse em desenvolver o tema em cada um, e que, no futuro, poderá ser uniformizada a legislação sobre o tema.

Tramitam alguns projetos de lei sobre incentivos fiscais de cunho ambiental. No Senado Federal tramita o Projeto de Lei n.º 255/2010 que prevê benefícios fiscais sobre operações com veículos híbridos ou movidos a tração elétrica, bem como suas partes e acessórios. O projeto isenta do Imposto sobre Produto Industrializado (IPI), pelo período de

²⁹⁴ Fica o Poder Executivo autorizado a conceder remissão, anistia, transação, moratória e dação em pagamento de bem imóvel, nos termos da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional) e na forma prevista no Regulamento.

²⁹⁵ Inteiro teor disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginador/paginador.jsp?docTP=AC&docID=387254>>.

²⁹⁶ Informações obtidas no site do STF: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=3462&classe=ADI-MC&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>>.

²⁹⁷ INTERNET. Disponível em: <http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos_trabajo/2003_18.pdf>.

dez anos, os veículos mencionados, bem como suas partes e acessórios, e do Imposto de Importação (II), as partes e acessórios que não têm similar nacional.

Na justificativa da lei está o objetivo de estimular a produção e comercialização do produto, com a preocupação ambiental, pela substituição de fontes de energia fósseis por energia limpa, bem como a eficiência global de veículos híbridos que chegam a rodar 25 Km com um litro de gasolina, reduzindo a emissão de CO₂. É ressaltado, ainda, que tais veículos já circulam em outros países e que trarão, ao Brasil, a criação de empregos especializados e agregariam valor à produção industrial. O estímulo é proposto através da desoneração tributária que, no caso concreto, não gera despesa ou renúncia de receita, uma vez que afirma, ainda, não haver produção nem mercado para veículos híbridos, inexistindo tributação em vigor. Em 21 de dezembro de 2010, o referido projeto de lei foi encaminhado à Comissão de Assuntos Sociais, cumprindo dispositivo do Regimento Interno do Senado Federal.²⁹⁸

Na Câmara Federal tramitam alguns projetos de lei de tributação passiva ambiental. O PL n.º 3470/2009 prevê a instituição do Programa Empresa Consciente, com a concessão de incentivos fiscais do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ para projetos voltados à conservação do meio ambiente, redução da poluição ambiental e valorização do trabalhador, através de projetos ambientais de reflorestamento, uso racional da água, preservação de rios e matas ciliares, arquitetura ecológica, redução da poluição, uso de energias renováveis, entre outras iniciativas. A redução do IRPJ é limitada a 4%, para cada projeto, e em 10%, no total.²⁹⁹

Há, também, o PL n.º 6729/2010 que isenta, de imediato, e por vinte anos, os tributos federais das empresas que adotem processos produtivos e de descarte que não poluam o meio ambiente. O projeto destaca que 20% do valor que deixar de ser recolhido deve ser aplicado pela própria empresa na conscientização de funcionários, famílias, alunos de escolas públicas e comunidade próxima à empresa formas de economia sustentável.³⁰⁰

É provável o arquivamento dos dois projetos que tramitam na câmara federal. As comissões de constituição e justiça são taxativas em pareceres contrários aos projetos que não respeitam a lei de responsabilidade fiscal, em especial ao art. 14 da LC n.º 101 de 2000. Na justificativa dos projetos não está previsto o impacto da renúncia de receita e a forma de compensação. O último projeto é o mais radical, com renúncia integral de tributos federais.

²⁹⁸ BRASIL. Senado Federal. **Projeto de Lei do Senado n.º 244 de 2010**. Disponível em: <<http://www.senado.gov.br/atividade/materia/getPDF.asp?t=83153&tp=1>>. Acesso em 03 jan. 2011.

²⁹⁹ BRASIL. Câmara Federal. **Projeto de lei n.º 3470/2008**. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/sileg/integras/569647.pdf>>. Acesso em: 03 jan. 2011.

³⁰⁰ BRASIL. Câmara Federal. **Projeto de lei n.º 6729/2010**. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/sileg/integras/731806.pdf>>. Acesso em: 03 jan. 2011.

Projetos mal formulados acabam apenas atrasando, ainda mais, a análise de projetos viáveis, além de perder a oportunidade de um debate sério e comprometido sobre tributos passivos ambientais.

No Estado do Rio Grande do Sul, foi arquivado o Projeto de Lei n.º 27/2009, em dezembro de 2010, pelo parecer contrário da Comissão de Constituição e Justiça. Tal projeto previa tratamento diferenciado, simplificado e favorecido para empresas e sociedades civis estabelecidas no Estado do Rio Grande do Sul, que atuam na preservação, conservação e recuperação do meio ambiente. Havia a previsão de tratamento tributário diferenciado, simplificado e favorecido a empresas, visando fomentar atividades de preservação conservação e reparação do meio ambiente. O mesmo diploma legal também previa a majoração tributária às atividades poluidoras.³⁰¹

Cláudia Dias Soares, com a nomenclatura de tributos ambientais, próprio para a tributação passiva e impróprio para a ativa, considera que ambos constituem instrumentos fundamentais da política ambiental, pois embora os primeiros sejam determinantes na prevenção de futuros danos ao meio ambiente, a política ambiental não pode abdicar do uso de gravames ambientais para a criação de fundos para financiar a recuperação do equilíbrio ambiental, indenizar vítimas da poluição e sinalizam ao Estado a direção da evolução tecnológica pelo volume da arrecadação.³⁰²

No Brasil, já houve revogação de benefício fiscal ambiental. A Lei n.º 7.797/89, que criou o Fundo Nacional do Meio Ambiente, previa que as doações feitas ao fundo gozariam dos mesmos benefícios fiscais das doações feitas às operações de caráter cultural ou artístico, previstos na Lei n.º 7505/86. O benefício fiscal permitia, ao contribuinte do imposto de renda, abater da renda bruta, ou deduzir com despesa operacional, integralmente, as doações. Porém o parágrafo único do art. 2º que previa tal incentivo foi revogado pela Lei n.º 8.134/90, lei que alterou a legislação do imposto de renda.³⁰³

3.5.1 Análise da Tributação Passiva Ambiental na proposta de Emenda Constitucional n.º 233/2008

A Emenda Constitucional n.º 233/2008 é uma oportunidade ímpar do Brasil, efetivamente, adotar instrumentos tributários para a proteção ambiental. Porém, na análise do

³⁰¹ ASSEMBLEIA LEGISLATIVA DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. **Projeto de lei n.º 27/2009**. Disponível em: <http://proweb.procergs.com.br/temp/PL_27_2009_03012011154908_int.pdf?03/01/2011 15:49:09>. Acesso em: 03 jan. 2011.

³⁰² SOARES, **O Imposto Ambiental – Direito Fiscal do Ambiente**, p. 15.

³⁰³ INTERNET. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8134.htm#art33>.

texto da referida Proposta de Emenda Constitucional (PEC), não é clara a preocupação ambiental. Na justificativa do projeto, enfatiza-se a simplificação do sistema tributário nacional, para coibir a chamada “guerra fiscal” entre os Estados membros e avançar no processo de desoneração tributária.³⁰⁴

É possível aproveitar esse último objetivo para pleitear a desoneração tributária, apoiada na preocupação ambiental, incentivando condutas atentas à preservação ambiental.

Para que a tributação ambiental passiva tenha efetividade, é essencial que a preocupação ambiental esteja presente no art. 145 da CF. Sugere-se que a graduação leve em consideração a política tributária como instrumento de proteção ambiental, com a inclusão da parte destacada abaixo:

§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte *e adotando a política tributária como instrumento de proteção ambiental*, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, *o meio ambiente equilibrado*, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Desta forma, entende-se que a atribuição fica compartilhada entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios e dá evidência à preservação ambiental, como um dos objetivos da tributação brasileira. Não se pretende a criação de nenhum novo tributo, mas que a preocupação ambiental esteja sempre presente na política pública tributária.

Com a presença de tal preocupação, no art. 145, é possível “ecologizar”³⁰⁵ diversos outros tributos, não sendo necessário explicitar, pontualmente, na reforma.

Assim, restaria introduzida a preocupação ambiental, no Título da Tributação na Constituição Federal, abrindo espaço para a legislação específica tratar da Tributação Ambiental, dando respaldo à forma passiva.

A efetividade da tributação passiva estaria em conscientizar à sociedade, que, tendo interesse, se adaptaria às condições previstas na lei e partiria, do próprio contribuinte, se declarar merecedor do incentivo oferecido.

Assim, haveria a redução dos custos de controle e a dispensa de sanções em caso de descumprimento dos requisitos (administrativas, penais ou compensatórias), eis que, a não comprovação da manutenção dos requisitos periodicamente implicaria na exclusão do benefício.

³⁰⁴ INTERNET. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/sileg/integras/540729.pdf>>. p. 15.

³⁰⁵ Tal termo foi adotado no estudo feito pelo IPEA denominado “Proposta de Tributação Ambiental na Atual Reforma Tributária Brasileira”.

A proposta de Ronaldo Seroa da Motta, Jose Marcos Domingues de Oliveira e Sergio Margulis propõe a instituição de uma “contribuição de intervenção ambiental”, na forma de tributação ativa. Aqui, defende-se que há possibilidade, tão ou mais viável, de implementar a tributação passiva em tributos já existentes, desonerando os produtos ambientalmente orientados, além de excluir a possibilidade de tributar atos ilícitos – já previstos na lei dos crimes ambientais. Do estudo apresentado, cabe aplicar para a tributação passiva o entendimento de que “[...] se a meta ambiental é para ser cumprida, convém que o instrumento utilizado seja aquele que ofereça o menor custo de implementação”.³⁰⁶

A proposta de Seroa da Motta mostra-se frágil na medida em que a contribuição ambiental seria aplicada, no momento em que a “[...] poluição ou uso de recursos naturais estiverem acima do previsto na legislação ambiental”.³⁰⁷ Assim, estaria tributando o ilícito, expressamente proibido no CTN, conforme já explanado neste trabalho.

A competência tributária, nestes casos, deveria ser dos entes federados, pois o meio ambiente apresenta muitas diferenças dentro do país. A competência exclusiva da União dificultaria a adaptação a realidades locais. Da forma proposta, estar-se-ia corroborando o “pensar globalmente e agir localmente”, possibilitando inclusive aos Municípios adotarem incentivos fiscais com fins ambientais. E, ainda, estaria gerando uma imagem ambiental positiva do país.

O certo é que a preocupação ambiental precisa ser inserida no Capítulo Tributário da Constituição Federal para gerar duplo benefício: melhorar a consciência e a qualidade ambiental e reduzir a carga tributária.

A PEC n.º 41/2003 também envolveu uma reforma tributária. Na época foi criada a Frente Parlamentar Pró-Reforma Tributária Ecológica, com o objetivo de, efetivamente, implementar a tributação ambiental no país, porém a EC n.º 42/2003 entrou em vigor sem atender as expectativas da Frente Parlamentar.³⁰⁸

³⁰⁶ MOTTA, Ronaldo Seroa da; OLIVEIRA, José Marcos Domingues da; MERGULIS, Sergio. **Proposta de Tributação Ambiental na Atual Reforma Tributária Brasileira**. Texto para Discussão n.º 738. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, junho de 2000. p. 16.

³⁰⁷ MOTTA; OLIVEIRA; MERGULIS, **Proposta de Tributação Ambiental na Atual Reforma Tributária Brasileira**, p. 17.

³⁰⁸ AMARAL, **Direito Tributário Ambiental**, p. 192.

CONCLUSÕES

O direito fundamental ao meio ambiente equilibrado só será efetivo com a atuação conjunta da sociedade e do poder público. A preservação ambiental somente será uma realidade quando a conscientização ecológica se refletir nos interesses econômicos. Para vislumbrar êxito, neste contexto, o poder público deve incentivar condutas de consumo através da tributação passiva ambiental.

Desmistificando a imagem punitiva do tributo, para uma interpretação premial, o tributo assumirá, definitivamente, sua competência como meio de estímulo a comportamento social ambientalmente necessário.

A importância do incentivo fiscal está em conscientizar, à sociedade, da importância do meio ambiente equilibrado, estimulando a produção de produtos ecologicamente corretos e o desenvolvimento de tecnologias que possibilitem o uso racional das fontes esgotáveis de energia e essenciais à vida humana.

Ao induzir a produção e o consumo de produtos sustentáveis, o Estado estará desestimulando a economia poluidora, sem a necessidade de sobretaxar o poluidor. Ao reduzir alíquotas ou bases de cálculo e, até mesmo, isentar determinados impostos, ele alcançará, com maior efetividade, o apoio da sociedade para preservar o meio ambiente.

Após a análise dos fundamentos jurídicos, econômicos e ambientais, é possível vislumbrar que a internalização das externalidades negativas ambientais podem ser alcançadas pela tributação passiva.

As vantagens da tributação passiva foram amplamente abordadas no trabalho, como, por exemplo, a redução do aparato para a fiscalização. Na medida em que o próprio contribuinte apresentará os requisitos para a concessão do benefício e cumprirá as determinações legais, ele estará pagando menos impostos e ainda poderá utilizar o “rótulo” de empresa que respeita o meio ambiente, como marketing, tão bem visto aos olhos dos consumidores atualmente.

Cabe, ao Estado, dar eficácia à conduta regulatória da tributação extrafiscal, diminuindo os custos da produção e, à sociedade, consumir e investir na produção de produtos sustentáveis.

A sociedade está se adaptando à ideia de consumir com responsabilidade ambiental, o que aumentará, e muito, a demanda por produtos sustentáveis. É preciso fomentar o desenvolvimento desses produtos, o que trará benefícios, tanto à sociedade, que poderá optar

pela empresa sustentada, incentivando a seletividade do mercado, como, ao Estado, que cumprirá seu objetivo de dar efetividade às leis, em especial, à Constituição Federal.

Os exemplos de tributação passiva, existentes no Brasil, são raros, e os projetos de lei, de difícil aprovação, pois devem atender, além do objetivo arrecadador do Estado, o previsto da Lei de Responsabilidade Fiscal que objetiva evitar que os gestores públicos beneficiem determinados contribuintes. Tal lei deve ser respeitada, e o trabalho demonstrou a possibilidade de adaptar os incentivos fiscais ambientais ao art. 14 da LC n.º 101/00.

Os projetos de lei em tramitação, na Câmara dos Deputados, que ainda não tinham pareceres favoráveis, foram arquivado em virtude do início de nova legislatura (art. 105 do Regimento Interno da Câmara), devendo ser impulsionado o seu desarquivamento em até 180 dias. Este é o momento da sociedade, que quer ver efetivo o art. 225 da Constituição, se mobilizar, e exigir dos seus representantes o desarquivamento de projetos importantes, como os da tributação passiva, e exigir estudos aprofundados sobre o tema.

A utilização dos tributos ambientais na forma convencional, ativa, não deve ser descartada. Muitas vezes, somente através de sistemas de comando-e-controle é que o bem ambiental pode ser protegido.

Ao final do trabalho é possível identificar que benefícios fiscais, pontuais à produção, preocupados com o meio ambiente, juntamente com tributos ambientais sobre sistemas de produção mais agressivos ao meio ambiente, estimulam a preservação ambiental, fomentam a conscientização preservacionista, sem comprometer o desenvolvimento econômico.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ALMEIDA, Gilson Cesar Borges de. **A Extrafiscalidade na Tributação Ambiental**: um instrumento eficaz para a realização do desenvolvimento sustentável. Dissertação de Mestrado. Caxias do Sul, maio 2003.
- ALTAMIRANO, Alejandro C. El Derecho Constitucional a um ambiente sano, derechos humanos y su vinculación com el derecho tributário. *In*: MARIS, James (Coord.). **Tributação & Meio Ambiente**. Curitiba: Juruá, 2003, p. 11-94.
- ALTMANN, Alexandre. A função promocional do direito e o pagamento pelos serviços ecológicos. **Revista de Direito Ambiental**, São Paulo: Revista dos Tribunais, ano 13, n. 52, out/dez 2008, p. 11-26.
- AMARAL, Paulo Henrique do. **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.
- AMARAL, Paulo Henrique do. Tributação Ambiental: contributo à política de desenvolvimento sustentável no Brasil. **Revista de Direito Ambiental**, São Paulo: Revista dos Tribunais, ano 13, n. 50, abr./jun. 2008, p. 212-234.
- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.
- ANTÓN, Fernando Serrano. La protección fiscal Del medio ambiente em La unión europea. El impuesto comunitário sobre productos energéticos. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: Malheiros, n. 74, set./dez. 1999, p. 128-149.
- ANTUNES, Paulo de Bessa. **Direito Ambiental**. 11. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.
- ARAGÃO, Maria Alexandra de Sousa. **O princípio do poluidor pagador**: pedra angular da política comunitária do ambiente. Coimbra: Coimbra, 1997.
- ARAÚJO, Cláudia Campos et al. **Meio Ambiente e sistema tributário**: novas perspectivas. São Paulo: Senac São Paulo, 2003.
- ARAUJO, Luiz Ernani Bonesso de. **O Acesso à Terra no Estado Democrático de Direito**. Frederico Westphalen: URI, 1998.
- ARGENTINA. Constitución Nacional. Disponível em: <http://www.argentina.gov.ar/argentina/portal/documentos/constitucion_nacional.pdf>. Acesso em: 26 out. 2010.
- ASHTON, Peter Walter. O Direito Ambiental Alemão. *In*: HAUSEN, Enio Costa; TEIXEIRA, Orci Paulino Bretanha; ÁLVARES, Pércio Brasil (Orgs.). **Temas de Direito Ambiental – uma visão interdisciplinar**. Porto Alegre: AEBA, 2000, p. 07-25.
- ASSEMBLEIA LEGISLATIVA DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. **Projeto de lei n.º 27/2009**. Disponível em: <http://proweb.procergs.com.br/temp/PL_27_2009_03012011154908_int.pdf?03/01/2011 15:49:09>. Acesso em: 03 jan. 2011.

- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1996.
- AYDOS, Elena de Lemos Pinto. **Tributação Ambiental no Brasil: Fundamentos e Perspectivas**. Florianópolis, 2010. p. 107. Dissertação de mestrado. Disponível em: <<http://www.buscalegis.ufsc.br/revistas/index.php/buscalegis/article/view/33953/32993>>. Acesso em: 30 jan. 2011.
- BACHELET, Michel. **Ingerência ecológica: direito ambiental em questão**. Lisboa: Instituto Piaget, 1997.
- BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais do poder de tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.
- BARBOSA, Conceição Maria Gomes Ehl. A Lei de Responsabilidade Fiscal e Incentivos Fiscais. **Revista da Escola Superior da Magistratura de Sergipe**, n. 07, 2004, p. 323-336.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007.
- BENJAMIM, Antonio Herman Vasconcelos. O Princípio do Poluidor-Pagador e a Reparação do Dano Ambiental. *In*: BENJAMIM, Antonio Herman Vasconcelos (Coord.). **Dano Ambiental: prevenção, reparação e repressão**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993, p. 226-236.
- BERTI, Flávio de Azambuja. **Impostos: extrafiscalidade e não-confisco**. Curitiba: Juruá, 2003.
- BICCA, Loraine Terezinha Ribeiro. **A Extrafiscalidade Tributária e a Proteção Ambiental no Mercosul**. Santa Maria, dezembro 2008. Dissertação de Mestrado UFSM. Dissertação de Mestrado UFSM. Disponível em: <http://cascavel.cpd.ufsm.br/tede/tde_arquivos/27/TDE-2009-02-02T110803Z-1837/Publico/LORAINETEREZINHARIBEIROBICCA.pdf>. Acesso em: 11 jan. 2011.
- BOBBIO, Norberto. **Da estrutura à função: novos estudos de teoria do direito**. Trad. Daniela Beccaccia Versiani. Barueri: Manole, 2007.
- BRANCO, Samuel Murgel. **O meio ambiente em debate**. São Paulo: Moderna, 1997.
- BRASIL. Câmara Federal. **Projeto de lei n.º 3470/2008**. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/sileg/integras/569647.pdf>>. Acesso em: 03 jan. 2011.
- BRASIL. Câmara Federal. **Projeto de lei n.º 6729/2010**. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/sileg/integras/731806.pdf>>. Acesso em: 03 jan. 2011.
- BRASIL. Ministério do Meio Ambiente. **Declaração do Rio sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento**. Disponível em: <http://www.mma.gov.br/port/sdi/ea/documentos/convs/decl_rio92.pdf>. Acesso em: 31 jul. 2010.

BRASIL. Senado Federal. **Projeto de Lei do Senado n.º 244 de 2010**. Disponível em: <<http://www.senado.gov.br/atividade/materia/getPDF.asp?t=83153&tp=1>>. Acesso em 03 jan. 2011.

BRODAGH, Christian. **As quatro verdades do planeta: por uma outra civilização**. Lisboa: Piaget, 1994.

BRUNDTLAND, G. H. *et al.* **Nosso futuro comum**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1991.

BUCCI, Maria Paula Dallari. **Direito Administrativo e Políticas Públicas**. São Paulo: Saraiva, 2002.

BUCCI, Maria Paula Dallari. O conceito de política pública em direito. *In:* BUCCI, Maria Paula Dallari (Org.). **Políticas Públicas: reflexões sobre o conceito jurídico**. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 01-49.

CALIENDO, Paulo. Direito tributário ambiental e o Protocolo de Quioto. *In:* SCAFF, Fernando Facury; ATHIAS, Jorge Alex (Coord.). **Direito Tributário e Econômico ao Meio Ambiente e à Mineração**. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 79-91.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Estudos de Direitos Fundamentais**. São Paulo: Coimbra Editora e Revista dos Tribunais, 2008.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes; LEITE, José Rubens Morato (Orgs.). **Direito Constitucional Ambiental Brasileiro**. 2 ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2008.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

CASTRO, Alexandre Barros. Tributação e ecologia: uma combinação possível. *In:* CAMPOS, Djalma (Coord.). **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, ano 11, n. 51, jul/ago. 2003, p. 147-149.

CATÃO, Marcos André Vinhas. **Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

CAVALCANTE, Denise Lucena. Políticas Públicas Ambientais no Setor Automobilístico. p. 216-230. *In:* SCAFF, Fernando Facury; ATHIAS, Jorge Alex (Coord.). **Direito Tributário e Econômico ao Meio Ambiente e à Mineração**. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 216-229.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

COLOMBIA. Presidencia Da La República - Colombia. Disponível em: <http://wsp.presidencia.gov.co/Normativa/Documents/ConstitucionPoliticaColombia_20100810.pdf>. Acesso em: 26 out. 2010.

COMISSÃO mundial sobre meio ambiente e desenvolvimento. **Nosso Futuro Comum**. 2. ed. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1991.

COMPARATO, Fábio Konder. Ensaio sobre o juízo de constitucionalidade de políticas públicas. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, ano 35, n. 138, abr/jun 1998, p. 39-48.

COSTA, Regina Helena. Apontamentos sobre a tributação ambiental no Brasil. In: TÔRRES Heleno Taveira (Org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 312-332.

COSTA, Regina Helena. Tributação Ambiental. In: FREITAS, Vladimir Passos. **Direito Ambiental em Evolução**. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2004, p. 302-314.

DENARI, Zelmo. O tributo a serviço da natureza. In: CAMPOS, Djalma (Coord.). **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, ano 9, n. 36, jan/fev. 2001, p. 54-61.

DERANI, Cristiane. **Direito Ambiental Econômico**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

DERANI, Cristiane. Política pública e a norma política. In: BUCCI, Maria Paula Dallari (Org.). **Políticas Públicas: reflexões sobre o conceito jurídico**. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 131-142.

DIAS, José Eduardo Figueiredo. **Direito Constitucional e Administrativo do Ambiente**. Coimbra: Almedina, 2007.

ELY, Aloisio. **Economia do Meio Ambiente**. 4. ed. Porto Alegre: FEE, 1990.

FENSTERSEIFER, Tiago. **Direitos fundamentais e proteção do ambiente**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

FERRAZ, Roberto. Tributação e meio ambiente: o *green tax* no Brasil. **Revista de Direito Ambiental**, São Paulo: Revista dos Tribunais, ano 08, n. 31, jul./set. 2003, p. 167-172.

FERRAZ, Roberto. Tributação ambientalmente orientada e as espécies tributárias no Brasil. In: TÔRRES Heleno Taveira (Org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 333-354.

FERREIRA, Gabriel Luis Bonora Vidrih e SILVA, Solange Teles. Análise dos fundamentos da compensação ambiental – a responsabilidade civil ex ante no direito brasileiro. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília: Secretaria de Editoração e Publicações, n. 175, jul./set. 2007, p.125-137.

FIORILLO, Celso Antonio Pacheco e FERREIRA, Renata Marques. **Direito Ambiental Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2005.

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

FIORILLO, Celso Antonio Pacheco. **O IPTU ambiental como sanção de ato ilícito em face da tutela jurídica da cidade no âmbito da Constituição Federal.** Disponível em: <http://www.saraivajur.com.br/ASSINANTES/serv_doutrinas.aspx>. Acesso em: 18 jan. 2011.

GERENT, Juliana. A Internalização das Externalidades Negativas Ambientais – Uma Breve Análise da Relação Jurídico-econômica. **Revista de direito ambiental**, São Paulo, n. 44, out./dez. 2006, p. 40-63.

GOMES, Carla Amado. **Risco e Modificação do Acto Autorizado Concretizador de Deveres de Protecção do Ambiente.** Coimbra: Coimbra, 2007.

GONÇALVES, Fábio Fraga; MURAYAMA, Janssen Hiroshi. Releitura do Princípio da Capacidade Contributiva sob a Ótica do Direito Tributário Ambiental. *In*: ORLANDO, Breno Ladeira Kigma; GUDIÑO, Daniel Mariz; TROW, Ernesto Johnnes; GONÇALVES, Fábio Fraga; MUNIZ, Igor; MURAYAMA, Janssen Hiroshi (Coord.). **Direito Tributário Ambiental.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p. 31-56.

HACK, Érico. Incentivos fiscais ao desenvolvimento regional. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 11, n. 1561, 10 out. 2007. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=10522>>. Acesso em: 03 mar. 2011.

INSTITUTO de estudios fiscales. Modelo de Código Tributario Ambiental para América Latina. Disponível em: <http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos_trabajo/2003_18.pdf>. Acesso em 02 jan. 2011.

INTERNET. Associação Brasileira do Alumínio. Disponível em: <<http://www.abal.org.br/aluminio/introducao.asp>>. Acesso em: 8 ago. 2010.

INTERNET. **Constituição Federal da República Federativa do Brasil de 1988.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 17 jan. 2011.

INTERNET. Disponível em: <<http://eur-lex.europa.eu/Notice.do?mode=dbl&lang=en&ihmlang=en&lng1=en,pt&lng2=da,de,el,en,es,fr,it,nl,pt,&val=46512:cs&page=>>>. Acesso em: 03 mar. 2011.

INTERNET. Disponível em: <<http://www.ana.gov.br/cobrancauso>>. Acesso em: 03 mar. 2011.

INTERNET. Disponível em: <http://www.mma.gov.br/port/sdi/ea/documentos/convs/decl_rio92.pdf>. Acesso em: 03 mar. 2011.

INTERNET. Disponível em: <<http://www.parlamento.gub.uy/constituciones/const004.htm>>. Acesso em: 03 mar. 2011.

INTERNET. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 03 mar. 2011.

INTERNET. Disponível em:

<http://www.senado.gov.br/atividade/materia/detalhes.asp?p_cod_mate=98179>. Acesso em: 03 nov. 2010.

INTERNET. Disponível em:

<<http://www.senado.gov.br/atividade/materia/getPDF.asp?t=69300>>. Acesso em: 03 mar. 2011

INTERNET. Disponível em: <<http://www.silex.com.br/leis/normas/estocolmo.htm> >. Acesso em: 03 mar. 2011.

INTERNET. UOL Economia. Disponível em: <<http://economia.uol.com.br/cotacoes/ultimas-noticias/2009/11/24/governo-prorroga-reducao-de-ipi-para-carros-verdes.jhtm>>. Acesso em: 03 nov. 2010.

ITÁLIA. Senado Della Repubblica Italiana. Disponível em: <<http://www.senato.it/documenti/repository/costituzione.pdf>>. Acesso em: 26 out. 2010.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

KISS, Alexandre. Os direitos e interesses das gerações futuras e o princípio da precaução. *In*: VARELLA, Marcelo Dias; PLATIAU, Ana Flávia Barros (Orgs.). **Princípio da Precaução**. Belo Horizonte: Del Rey, 2004, p. 1-12.

LEAL, Rogerio Gesta. **A função social da propriedade e da cidade no Brasil**: aspectos jurídicos e políticos. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1998.

LEFF, Enrique. **Saber Ambiental. Sustentabilidade, racionalidade, complexidade, poder**. Petrópolis: Vozes, 2002.

LEITE FILHO, Nelson. **Da Incidência, não incidência, isenção e imunidade**. São Paulo: Universitária de Direito, 1986.

LEITE, Harrison Ferreira. Quais os tipos de eficácia dos princípios? *In*: CAMPOS, Djalma (Coord.) **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, ano 15, n. 76, set./out. 2007, p. 135-160.

LEITE, José Rubens Morato; AYALA, Patrick de Araújo. Novas tendências e possibilidades do direito ambiental no Brasil. *In*: WOLKMER, Antonio Carlos; LEITE, José Rubens Morato (orgs). **Os “Novos” Direitos no Brasil**: natureza e perspectivas. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 181-292.

LEITE, José Rubens Morato; FERREIRA, Maria Leonor Paes Cavalcanti. **Estado de Direito Ambiental: o antropocentrismo alargado e o direito da fauna**. Disponível em: <http://www.dbjv.de/dbjv-high/mitteilungen/04-02/DBJV_Mitteilungen_02-2004.pdf> Acesso em: 02 out. 2010.

LIPOVETSKY, Gilles. **A Felicidade Paradoxal**: ensaio sobre a sociedade de hiperconsumo. São Paulo: Companhia das Letras, 2007.

LOBATO, Anderson Orestes Cavalcante Lobato; ALMEIDA, Gilson Cesar Borges de e. Tributação ambiental: uma contribuição ao desenvolvimento sustentável. *In*: TÔRRES

Helena Taveira (Org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 624-640.

LUTZEMBERGER, Jose A. **Fim do Futuro? Manifesto ecológico brasileiro**. 3. ed. Porto Alegre: Movimento, 1980.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989.

MACHADO, Paulo Affonso Leme. **Direito Ambiental Brasileiro**. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

MAISTRO JUNIOR, Gilberto Carlos. O direito constitucional tributário e sua característica instrumental na tutela ambiental: uma introdução. **Revista Bonijuris**, Curitiba: Bonijuris, n. 536, jul. 2008, p. 11-15.

MANKIW, N. Gregory. **Introdução à economia**. Rio de Janeiro: Thomson, 2006.

MARGULIUS, Sergio. **A Regulamentação Ambiental: Instrumentos e Implementação**. Texto para Discussão n.º 437. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, outubro de 1996. 41p. Disponível em: <<http://www.lepa.ufrj.br/cursox/437.pdf>>. Acesso em: 15 jan. 2011.

MASSA-ARZABE, Patrícia Helena. Dimensão jurídica das políticas públicas. *In*: BUCCI, Maria Paula Dallari (organizadora). **Políticas Públicas: reflexões sobre o conceito jurídico**. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 51-74.

MEDEIROS, Fernanda Luiza Fontoura. **Meio Ambiente: direito e dever fundamental**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Conceito de Princípios Constitucionais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

MILARÉ, Edis. **Antropocentrismo**. Disponível em: <<http://www.milare.adv.br/artigos/antropocentrismo.htm>> Acesso em: 02 out. 2010.

MILARÉ, Edis. **Direito do Ambiente: doutrina, jurisprudência, glossário**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.

MODÉ, Fernando Magalhães. **Tributação Ambiental: a função do tributo na proteção do meio ambiente**. Curitiba: Juruá, 2007.

MOTA, Mauricio. O conceito de natureza e a reparação das externalidades ambientais negativas. *In*: MOTA, Mauricio (Coord.). **Fundamentos Teóricos do Direito Ambiental**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008, p. 01-28.

MOTTA, Ronaldo Seroa da; OLIVEIRA, José Marcos Domingues da; MERGULIS, Sergio. **Proposta de Tributação Ambiental na Atual Reforma Tributária Brasileira**. Texto para Discussão n.º 738. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, jun. 2000.

MOURA, Luiz Antônio Abdalla de. **Economia ambiental: gestão de custos e investimentos**. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2003.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2004.

NABAIS, José Casalta. Tributos com fins ambientais. *In*: CAMPOS, Djalma (Coord.). **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, ano 16, n. 80, maio/jun 2008, p. 253-283.

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

NUSDEO, Fábio. **Curso de Economia: introdução ao Direito Econômico**. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

OCDE. Organization for Economic Co-operation and Development. Disponível em: <<http://webnet.oecd.org/oecdacts/Instruments/ShowInstrumentView.aspx?InstrumentID=4&Lang=en&Book=False>>. Acesso em: 10 out. 2010.

OCDE. **Resolução 75/436**. Disponível em: <<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31975H0436:PT:HTML>>. Acesso em 16 jan. 2011.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues. **Direito Tributário e Meio Ambiente: proporcionalidade, tipicidade aberta e afetação da receita**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues. Proteção ambiental e sistema tributário – Brasil e Japão: problemas em comum? *In*: MARIS, James (Coord.). **Tributação & Meio Ambiente**. Curitiba: Juruá, 2003, p. 103-120.

ORLANDO, Breno Ladeira Kingma; GUDIÑO, Daniel Mariz. Instrumentos Tributários e Financeiros Utilizados no Brasil para a Proteção do Meio Ambiente: Uma Análise Crítica. *In*: ORLANDO, Breno Ladeira Kingma; GUDIÑO, Daniel Mariz; TROW, Ernesto Johnnes; GONÇALVES, Fábio Fraga; MUNIZ, Igor; MURAYAMA, Janssen Hiroshi (Coord.). **Direito Tributário Ambiental**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p. 79-102.

OST, François. **A natureza à margem da lei**. Lisboa: Instituto Piaget, 1995.

PACHECO FILHO, Eduardo Galvão de França. **O Direito Tributário na proteção ao meio ambiente**. *Lex: Coletânea de Legislação e Jurisprudência*, São Paulo, v. 224, abr. 2008, p. 09-13.

PACHECO FILHO, Eduardo Galvão de França. **O Direito Tributário na proteção ao meio ambiente**. *Lex: Coletânea de Legislação e Jurisprudência*, São Paulo, v. 224, abr. 2008.

PANAYOTOU, Theodore. **Mercados Verdes: e economia do desenvolvimento alternativo**. Rio de Janeiro: Nórdica, 1994.

PANELLA, Giorgio. **Economia e Politiche Dell’Ambiente**. Roma: Carocci, 2010.

PERALES, Carlos de Miguel. **Derecho Español del Medio Ambiente**. 3. ed. Navarra: Thompson Reuters, 2009.

PORTUGAL. Disponível em
<http://www.portugal.gov.pt/pt/GC17/Portugal/SistemaPolitico/Constituicao/Pages/constituicao_p07.aspx>. Acesso em 26 out. 2010.

PRESTES, Vanêsa Buzelato. Tributação e Políticas Públicas Ambientais no Sistema Constitucional Brasileiro. **Revista Jurídica Tributária**, julho/setembro, 2008, p. 155-176.

PRIEUR, Michel. **Droit de l'environnement**. 5. ed. Paris: Dalloz, 2004.

RASLAN, Alexandre Lima. Isenção da outorga e da cobrança por uso de recurso hídrico: inconstitucionalidades formais na Lei Estadual 2.406/2002 (Política Estadual de Recursos Hídricos no Mato Grosso do Sul). *In*: LECEY, Eladio; CAPPELLI, Sílvia (Orgs.). **Revista de Direito Ambiental**, ano 13, n. 51. São Paulo: Revista dos Tribunais, jul.-set. 2008, p. 09-30.

REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

REALI, Darcí. **Os Municípios e a Tributação Ambiental**. Caxias do Sul: EDUCS, 2006.

RECH, Adir Ubaldo; RECH, Adivandro. **Direito Urbanístico: fundamentos para a construção de um plano diretor sustentável na área urbana e rural**. Caxias do Sul: EDUCS, 2010.

REIS, Márlon Jacinto. O Município e o Meio Ambiente. Apontamentos sobre ação ambiental na órbita dos Municípios. **Revista de Direito Ambiental**, São Paulo, ano 9, n. 35, jul./set. 2004, p. 237-369.

RIBAS, Lídia Maria L. R.; CARVALHO, Valbério Nobre de. O tributo como instrumento de tutela do meio ambiente. **Revista de Direito Ambiental**. São Paulo: Revista dos Tribunais, ano 14, n. 54, abr./jun. 2009, p. 185-204.

RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. Defesa Ambiental: Utilização de Instrumentos Ambientais. *In*: TÔRRES, Heleno Taveira (Org). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 675-723.

RIBAS, Luiz César. Capitalismo, Meio Ambiente e Políticas Públicas; o ambiente atual para um projeto político. *In*: BENJAMIN, Herman V., MILARÉ, Édís (Coord.). **Revista de Direito Ambiental**, São Paulo, ano 10, n. 10, abr./jun. 1998, p. 123-135.

RIBEIRO, Maria de Fátima e FERREIRA, Jussara S. A. B. N. O Papel do Estado no Desenvolvimento Econômico Sustentável: Reflexões sobre a Tributação Ambiental como Instrumento de Políticas Públicas. *In*: TÔRRES, Heleno Taveira (Org). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 653-674.

ROCCO, Rogério. Dos Instrumentos Tributários para a Sustentabilidade das Cidades. *In*: COUTINHO, Ronaldo; ROCCO, Rogério (Orgs.). **O Direito Ambiental das Cidades**. Rio de Janeiro: DP&A, 2004, p. 243-299.

RODRIGUES, Marcelo Abelha. **Instituições de direito ambiental**. São Paulo: M. Limonad, 2002.

SALIBA, Ricardo Berzosa. **Fundamentos do Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

SANTANA, Heron José de. Meio Ambiente e Reforma Tributária: justiça fiscal e extrafiscal dos tributos ambientais. **Revista de Direito Ambiental**. São Paulo, ano 9, n. 33, jan./mar. 2004, p. 9-32.

SANTOS, Elio Lopes dos. **Cadeia produtiva do alumínio processo industrial e fontes de poluição**. Disponível em:

<<http://www.ecelambiental.com.br/artigos/CADEIA%20PRODUTIVA%20DO%20ALUM%20CDNIO.pdf>>. Acesso em: 8 ago. 2010.

SCAFF, Fernando Facury; TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. Tributação e Políticas Públicas: o ICMS Ecológico. *In*: BENJAMIN, Herman V.; MILARÉ, Édis (Coord.). **Revista de Direito Ambiental**, São Paulo, ano 10, n. 38, abr./jun. 2005, p. 99-120.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas tributárias indutoras em matéria ambiental. *In*: TORRES, Heleno Taveira (Org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 235-256.

SEBASTIÃO, Simone Martins. **Tributo Ambiental: extrafiscalidade e função promocional do direito**. Curitiba: Juruá, 2009.

SELICATO, Pietro. Capacità contributiva e tassazione ambientale. *In*: TÔRRES Heleno Taveira (Org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 257-311.

SETZER, Joana; GOUVEIA, Nelson da Cruz. Princípio da precaução rima com ação. *In*: LECEY, Eladio; CAPPELLI, Sílvia (Orgs.). **Revista de Direito Ambiental**, ano 13, n. 49. São Paulo: Revista dos Tribunais, jan/mar 2008, p. 158-183.

SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.

SILVA. José Afonso da. **Direito Ambiental Constitucional**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

SILVA. Tagore Trajano de Almeida. **Fundamentos do Direito Animal Constitucional**. Disponível em:

<http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/Anais/sao_paulo/2054.pdf>. Acesso em: 7 nov. 2010.

SIRVINSKAS, Luís Paulo. **Tutela Constitucional do Meio Ambiente**. São Paulo: Saraiva, 2008.

SOARES, Cláudia Dias. **O Imposto Ambiental – Direito Fiscal do Ambiente**. Coimbra: Almedina, 2002.

SOARES, Cláudia Dias. O Sujeito activo do imposto ecológico. *In*: BENJAMIN, Herman V.; MILARÉ, Édís (Coord.). **Revista de Direito Ambiental**, São Paulo, ano 10, n. 38, abr./jun. 2005, p. 99-120.

SOUZA, Jorge Henrique de Oliveira. **Tributação e Meio Ambiente**. Belo Horizonte: Del Rey, 2009.

STELO, Gilmar; MURARO, Leonardo Gonçalves. **Políticas Tributárias e Meio Ambiente**. Brasília: OAB, 2009.

TAVARES, Fred; IRVING, Marta de Azevedo; MOTTA, Luiz Eduardo. A questão ambiental como inspiração para o consumo verde no Brasil. *In*: MOTA, Mauricio (Coord). **Fundamentos Teóricos da Direito Ambiental**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008, p. 183-210.

TÁVORA, Fernando Lagares. **A PEC nº 233, de 2008, e a Reforma Tributária Ambiental: fragmentos de um debate necessário**. Senado Federal. Disponível em: <http://www.senado.gov.br/conleg/textos_discussao/texto56FernandoLagares.pdf>. Acesso em: 25 out. 2009.

TORRES, Heleno Taveira. Da relação entre competências constitucionais, tributária e ambiental: os limites dos chamados “tributos ambientais”. *In*: _____ (Org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 96-156.

TORRES, Heleno Taveira. Tratados e convenções internacionais em matéria tributária e o federalismo fiscal brasileiro. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 86, nov. 2002, p. 34-49.

TORRES, Ricardo Lobo. Valores e princípios no direito tributário ambiental. *In*: TORRES, Heleno Taveira (Org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 21-54.

TRENNEPOHL, Terence Dornelles. **Direito Ambiental Empresarial**. São Paulo: Saraiva, 2010.

TRENNEPOHL, Terence Dornelles. **Incentivos Fiscais no Direito Ambiental**. São Paulo: Saraiva, 2008.

TUPIASSI, 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. La nuova dimensione del tributo ambientale e la sua compatibilità com l'ordinamento italiano. *In*: TORRES (Org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 355-384.

UCKMAR, Victor. **Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário**. Trad. Marco Aurélio Greco. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 1999.

VARGAS, Jorge de Oliveira. O Direito Tributário a Serviço do Meio Ambiente. *In*: CAMPOS, Dejalma de (Coord.). **Revista dos Tribunais Cadernos de Direito Tributário e de Finanças Públicas**, ano 6, n. 25, jul./set. 1998, p. 62-75.

VEIGA NETO, Fernando Cesar da e MAY, Peter H. Mercados para serviços ambientais. *In*: MAY, Peter H. (Org.). **Economia do Meio Ambiente: teoria e prática**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010, p. 309-332.

VEIGA. José Eli da. **Desenvolvimento Sustentável: o desafio do século XXI**. Rio de Janeiro: Garamond, 2008.

VOLKWEISS, Roque Joaquim. **Direito Tributário Nacional**. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002.

WINTER, Gerd. Um fundamento e dois pilares: o conceito de desenvolvimento sustentável 20 anos após o Relatório Brundtland. *In*: WINTER, Gerd. **Desenvolvimento Sustentável, OGM e Responsabilidade Civil na União Europeia**. Campinas: Millennium, 2009, p. 01-23.

WOLD, Chris. Introdução ao Estudo dos princípios de direito internacional do meio ambiente. *In*: SAMPAIO, José Aldérico Leite; WOLD, Chris; NARDY, Afrânio. **Princípios de direito ambiental na dimensão internacional e comparada**. Belo Horizonte: Del Rey, 2003, p. 05-28.

WOLKMER, Antonio Carlos; LEITE, José Rubens Morato (Orgs.). **Os "novos" direitos no Brasil: natureza e perspectivas**. São Paulo: Saraiva, 2003.