

UNIVERSIDADE DE CAXIAS DO SUL
PRÓ-REITORIA DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO

A REFERIBILIDADE DA ATIVIDADE ESTATAL
AO CONTRIBUINTE COMO REQUISITO CONSTITUCIONAL
NOS TRIBUTOS AMBIENTAIS

RUI SANDERSON BRESOLIN

CAXIAS DO SUL, 2011

RUI SANDERSON BRESOLIN

A REFERIBILIDADE DA ATIVIDADE ESTATAL
AO CONTRIBUINTE COMO REQUISITO CONSTITUCIONAL
NOS TRIBUTOS AMBIENTAIS

Dissertação apresentada como requisito à
obtenção do título de Mestre. Programa de
Mestrado em Direito da Universidade de
Caxias do Sul.

Orientador: Prof. Dr. Wilson Antônio Steinmetz

Banca examinadora:

Prof. Dr.

Prof. Dr.

Prof. Dr.

CAXIAS DO SUL, 2011

AGRADECIMENTOS

À minha esposa Denise, pela cumplicidade em também realizar o Mestrado em Direito;

Aos nossos filhos, Michele, Caroline, Otávio, Sabrina e Eduardo, pela compreensão com o convívio diminuído;

Ao Professor Doutor Wilson Antônio Steinmetz, pela atenção, disponibilidade e conhecimentos indispensáveis para realização deste trabalho;

Ao Professor Doutor Agostinho Oli Koppe Pereira, pela amizade e incentivo determinante para realizar o Mestrado.

RESUMO

A referibilidade constitui uma relação de pertinência entre a atividade estatal realizada pelo Poder Público em contraprestação ao contribuinte pela submissão desse ao pagamento do tributo. O texto aborda a questão da presença da referibilidade nas diversas espécies tributárias, analisando-a a partir do Sistema Tributário Nacional brasileiro, de forma a pesquisar nele a existência de elementos para considerar a referibilidade como elemento tributário com matriz constitucional, analisando a tributação ambiental sob a ótica dos princípios constitucionais, direitos fundamentais do cidadão e dos valores maiores preconizados pela Constituição Federal. É realizada uma análise da referibilidade em razão da natureza da relação jurídica tributária, fazendo uma relação entre a função social dos tributos, em especial os ambientais, e a presença da referibilidade em cada espécie tributária. Também é realizada abordagem a respeito da referibilidade especificamente considerada em relação a tributos ambientais em sentido amplo e em sentido estrito. O enfrentamento do tema da necessidade da referibilidade ao contribuinte nos tributos ambientais é justificado tanto na incidência tributária como na desoneração tributária, fazendo, em relação a essa última, a necessária distinção entre a isenção e imunidade, com o que se identifica os benefícios tributários [também ditos fiscais] como elementos que proporcionam a efetividade do direito ao meio ambiente saudável, na medida em que incentiva o cidadão a comportamentos que justificam um prêmio, no lugar de uma sanção por comportamento indesejado.

Palavras-Chave: Tributos. Meio ambiente. Referibilidade. Relação jurídica tributária.

ABSTRACT

The referibilidade is a relation of relevance between the activity performed by the State Government in consideration of this submission by the taxpayer to pay tribute. The text addresses the presence of several species in referibilidade tax, analyzing it from the Brazilian National Tax System in order to search on the existence of factors to consider as part referibilidade tax constitutional matrix, analyzing the environmental taxation under the perspective of constitutional principles, fundamental rights of citizens and the larger values advocated by the Federal Constitution. It is an analysis of referibilidade due to the nature of the tax relationship, making a link between the social function of taxes, especially environmental ones, and the presence of each species in referibilidade tax. Approach is also being done about the referibilidade specifically considered in relation to environmental taxes broadly and narrowly. The approach to the theme of the necessity of the taxpayer in referibilidade environmental taxes is justified as both the tax incidence on tax cuts, making, in relation to the latter, the necessary distinction between the exemption and immunity, with which identifies the tax benefits [also said tax] as elements that provide the effectiveness of the right to a healthy environment, in that it encourages citizens to conduct justifying an award, rather than a punishment for misbehavior.

Key words: Taxes. Environment. Referibilidade. Tax relationship.

SUMÁRIOPágina

INTRODUÇÃO	7
1. TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL NO BRASIL	12
1.1. O Sistema Tributário Nacional.....	12
1.2. A matriz constitucional dos tributos ambientais.....	20
1.3. Tributos ambientais em sentido amplo e em sentido estrito...	24
2. A REFERIBILIDADE DOS TRIBUTOS AO CONTRIBUINTE	35
2.1. Natureza jurídica da referibilidade.....	35
2.2. A referibilidade como norma constitucional.....	39
2.3. Referibilidade dos tributos nas espécies tributárias	42
3. A FUNÇÃO SOCIAL TRIBUTÁRIA NA REFERIBILIDADE DOS TRIBUTOS	59
3.1. A intensidade da tributação e função social do tributo.....	59
3.2. A fiscalidade e a extrafiscalidade	59
3.3. A função social tributária como requisito para a referibilidade	63
4. INCENTIVOS TRIBUTÁRIOS AMBIENTAIS COMO ELEMENTOS DE EFETIVIDADE DO DIREITO AO MEIO AMBIENTE SAUDÁVEL E A REFERIBILIDADE AO SUJEITO PASSIVO TRIBUTÁRIO	66
4.1. Imposição tributária e efetividade do direito ao meio ambiente saudável.....	67
4.2. Desoneração tributária e efetividade do direito ao meio ambiente saudável.....	69
4.2.1. Imunidade e isenção tributárias.....	70
4.3. Incentivos tributários e efetividade do direito ao meio ambiente saudável.....	72
4.4. Consequências positivas da concessão de incentivos tributários para a efetividade do direito ao meio ambiente saudável.....	76
4.5. Incentivos tributários e a referibilidade ao sujeito passivo tributário	78
CONCLUSÃO	82
BIBLIOGRAFIA	84

INTRODUÇÃO

A tributação ambiental é um mecanismo que pode auxiliar sobremaneira no imenso desafio de dar efetividade ao direito ao meio ambiente sadio para a população. Todavia, observa-se que os tributos com feição ambiental não têm sido utilizados de acordo com a matriz constitucional tributária, o que dá ensejo à cobrança de tributos de caráter ambiental mas sem que se atinja a finalidade de preservação e defesa do meio ambiente e também por vezes sendo exigido do contribuinte sem que este tenha nenhuma inter-relação ou pertinência com o fato gerador do tributo.

Essa circunstância conhecida como referibilidade tributária evidencia uma das questões jurídicas ainda muito debatidas no Poder Judiciário e em boa parte da doutrina jurídica, atualmente prevalecendo um entendimento que comporta críticas consistentes. É o que se pretende demonstrar com este trabalho.

De fato, a questão inquietante na doutrina e jurisprudência envolvendo a discussão a respeito da necessidade ou não da presença da referibilidade nas espécies tributárias, principalmente as que têm inter-relação com o meio ambiente, constitui o problema que a presente dissertação procura enfrentar, tendo por objetivo concreto sustentar juridicamente uma consistente linha de argumentação que conclua pela imprescindibilidade da presença da referibilidade da atividade estatal ao sujeito passivo tributário como requisito constitucional para a exigibilidade dos tributos ambientais.

A exigência de tributos tem sobrevivido com a evolução da humanidade e a necessidade da harmonia nas relações sociais como principal meio do Poder Público auferir receita para custear os gastos públicos. É dessa harmonia que surge a importância da exigência de tributos com finalidade regulatória ou definidora de comportamento da população (função extrafiscal) em relação à prática de determinada atividade.

Principalmente em razão do avanço do capitalismo, os governos aprenderam rápido que um dos meios mais eficazes de atingir soluções para os problemas de comportamento da coletividade é atingir o patrimônio das pessoas, em razão do poder impositivo do Poder Público sobre o particular. Na questão ambiental não é diferente, na medida em que diante da incipiente preocupação do planeta com o meio ambiente, a conscientização ambiental será infinitamente mais veloz se a população sofrer os reflexos do mau comportamento ambiental no seu patrimônio. Este aspecto tem relação com uma das mais banais lições jurídicas, qual seja, que a norma legal deve ter preceito e sanção, sob pena de se tornar ineficaz.

Ainda é muito pequena a atuação estatal através de incentivos fiscais como prêmios para o bom comportamento ambiental da sociedade, não havendo ainda uma mudança significativa de cultura no sentido de premiar o bom comportamento em lugar de punir o mau comportamento ambiental. De toda forma, a observância da norma legal ambiental passa ainda pelo reflexo no patrimônio do contribuinte.

Diversas espécies tributárias brasileiras possuem uma interface com a questão ambiental. Porém, nem todas as espécies tributárias se prestam para exigir tributo com fato gerador ou destinação relacionados à questão ambiental. O modelo tributário e sua conseqüente função social são fatores de grande importância para que os tributos atinjam a finalidade para a qual foram criados. Isto porque, por exemplo, uma elevada carga tributária ambiental, por si só, não soluciona a almejada proteção e preservação do meio ambiente.

No plano da tributação ambiental, a questão da referibilidade do tributo ganha relevo na medida em que se a razão maior da existência do tributo ambiental é a preservação e defesa do meio ambiente, se torna imperioso que o sujeito passivo do tributo receba como contraprestação um eficaz serviço público ambiental correspondente que lhe beneficie diretamente ou indiretamente, sob pena de não estar o tributo em sintonia com a matriz constitucional tributária.

A evolução da proteção ambiental e a legalidade da tributação dela decorrente, dessa forma, constituem abordagens indispensáveis, a fim de poder se identificar a origem e a natureza jurídica das exações fiscais ambientais, a sua consequente função social como substrato da legalidade do tributo, além da adequação do tributo à matriz constitucional prevista no atual sistema tributário nacional brasileiro.

A questão ambiental evoluiu de forma a ser inserida no campo dos elementos que proporcionam novos fatos geradores de tributos, mas sempre com função social predominantemente extrafiscal, tendo em vista que o propósito da tributação ambiental deve ser a regulação da atividade humana no manuseio dos recursos ambientais, e não simplesmente tomar-se a questão ambiental como mera nova fonte de arrecadação tributária governamental.

Diante dessa perspectiva, é de se concluir que a questão da natureza jurídica do tributo ambiental, a sua função social e a referibilidade do serviço público contraprestacionado ao sujeito passivo tributário constituem elementos definidores da consequente constitucionalidade da exigência.

Tendo em vista que as questões relativas ao meio ambiente têm sido consideradas na imposição de espécies tributárias, e ao mesmo tempo o produto de alguns tributos tem sido destinado à proteção e preservação do meio ambiente, revela-se importante estudar a real natureza jurídica das exações fiscais ambientais, visando identificar a constitucionalidade e legalidade das mesmas diante do Sistema Tributário Nacional, dos princípios constitucionais tributários e das características doutrinárias reconhecidas de cada espécie tributária.

As discussões jurídicas já enfrentadas a respeito de alguns tributos relacionados indiretamente à questão ambiental, ou com destinação de sua arrecadação à proteção ambiental, abordaram o assunto com um enfoque restrito, deixando uma lacuna que permite ao jurista sustentar conclusão diversa a partir de interpretação amparada em outras premissas tributárias. Neste contexto é que a questão da natureza jurídica dos tributos ambientais, a sua função social e a sua

referibilidade ao sujeito passivo constitui elemento de alto significado para definir a legalidade das exações fiscais ambientais.

A necessidade de uma reforma constitucional tributária e a Proposta de Emenda à Constituição nro. 233/08 em tramitação no Congresso Nacional, identificam momento propício para o aprofundamento do estudo a respeito do tema, na medida em que o atual Sistema Tributário Nacional não contempla a possibilidade expressa de criação de tributos em sentido estrito sobre o meio ambiente, mas somente sobre o patrimônio e a renda, sobre a produção e a circulação, e sobre o comércio exterior. Dessa forma, o projeto de reforma tributária evidencia oportunidade singular para o enfrentamento do tema.

Diante de todos esses fatores, é plenamente justificável o propósito da presente dissertação, consistente em abordar a necessidade da presença de efetiva referibilidade ao sujeito passivo tributário na cobrança de espécies tributárias, notadamente as de caráter ambiental.

No primeiro capítulo, o assunto é tratado a partir da análise da tributação ambiental no Brasil, abordando o Sistema Tributário Nacional de forma a contextualizar o tema e a partir daí comentar o que pode ser considerado como regra-matriz constitucional dos tributos ambientais, distinguindo os chamados tributos ambientais em sentido amplo e em sentido estrito.

Diante da contextualização da tributação ambiental e de sua regra-matriz constitucional, o segundo capítulo se ocupa da referibilidade dos tributos ao sujeito passivo, demonstrando que, de uma forma ou de outra, a figura da referibilidade é indistacável de qualquer espécie tributária. Para fazer tal afirmação, o texto aborda a natureza jurídica da referibilidade, caracterizada como efetiva relação obrigacional, decorrente de norma constitucional. Desenvolve-se ainda a tese de que a referibilidade constitui efetivo requisito constitucional, notadamente para os tributos ambientais, já que a imposição tributária não deve ser concebida exclusivamente como um fator de política econômica, devendo também ter como premissa os demais princípios inspiradores da função do Estado (art. 1º.), os ditames do capítulo relativo à Ordem Social (art. 193), bem como direitos fundamentais

constitucionalmente assegurados (arts. 5º., 6º., 7º., 8º., 9º. e 225) . Neste capítulo também se procura distinguir as modalidades de referibilidade que podem ser concebidas, definindo-as como direta, onde se identifica um benefício individual e específico ao contribuinte; ou indireta, nessa apresentando-se como geral (com benefício geral para a coletividade), e de grupo, com benefício para o grupo que o contribuinte integra.

No terceiro capítulo, enfrenta-se o tema da função social tributária e sua relação com a referibilidade ao contribuinte, de forma a demonstrar que a função social fiscal ou extrafiscal do tributo constitui elemento revelador da modalidade de referibilidade de cada espécie tributária.

No quarto e último capítulo, o texto desenvolve o tema dos incentivos tributários ambientais como elementos de efetividade do direito ao meio ambiente saudável e a questão da referibilidade na desoneração tributária, objetivando demonstrar que até mesmo na desoneração tributária há necessidade da presença da referibilidade, razão pela qual maior necessidade se apresenta quando se trata de imposição tributária.

A análise do assunto levando em conta aspectos que até então não foram suficientemente abordados também pode auxiliar para uma solução da grande quantidade de demandas judiciais a respeito das exações fiscais ambientais, que caracterizam assunto de nítida repercussão geral para a população, quer no âmbito econômico, político, social ou jurídico.

1. TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL NO BRASIL

Na especificidade da estrutura tributária de cada país poderá ser identificado qual setor ou qual atividade ou qual riqueza sofrerá maiores ou menores efeitos da tributação. Alguns países já têm um sistema tributário que contempla nítida tributação sobre atividades prejudiciais ao meio ambiente, fazendo incidir tributos ambientais em sentido estrito, ou seja, levam em conta atividades danosas ao meio ambiente como fato gerador de espécies tributárias, como ocorre na Alemanha e no Japão entre outros.

No Brasil, a tributação considerada pelo atual sistema tributário nacional contempla imposição tributária sobre o comércio exterior, sobre a produção e circulação e sobre o patrimônio e a renda, não havendo especificamente nenhum tributo que tenha como fato gerador alguma atividade ambientalmente nociva.

Se a figura do tributo sempre existiu de alguma forma na civilização, o Direito Tributário surgiu muito depois, justamente para que os governantes não utilizassem o tributo de forma abusiva¹.

1.1. O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

A origem da palavra “tributo” tem relação direta com contribuições individuais para o bem da coletividade, evidenciando a intenção de prestação de atividade estatal em benefício da sociedade como um todo, contribuindo essa por seus integrantes de forma individual.

AMARO (2009, p. 16), ao abordar a origem da expressão

¹ É MACHADO (2005, p. 19) que esclarece bem a distinção entre tributo e direito tributário: “O tributo é o instrumento, por excelência, utilizado pelo Estado para obter os recursos financeiros de que necessita para alcançar seus objetivos. Sempre existiu, onde quer que tenha existido um Estado. No dizer autorizado de Baleeiro, o tributo é ‘vetusta e fiel sombra do poder político há mais de 20 séculos. Onde se ergue um governante, ela se projeta sobre o solo de sua dominação. Inúmeros testemunhos, desde a Antiguidade até hoje, excluem qualquer dúvida’. Já o Direito Tributário não é tão antigo. Ele surgiu com a edificação do denominado *Estado de Direito*, e surgiu exatamente para limitar o poder estatal. Sua finalidade essencial, portanto, é a de evitar abusos no exercício do poder de tributar.”

“tributo” e sua definição, afirma que

No Estado de Direito, a dívida de tributo estruturou-se como uma relação jurídica, em que a imposição é estritamente regradada pela lei, vale dizer, o tributo é uma prestação que deve ser exigida nos termos previamente definidos pela lei, contribuindo dessa forma os indivíduos para o custeio das despesas coletivas (que, atualmente, são não apenas as do próprio Estado, mas também as de entidades de fins públicos).

Mas vale a referência de que a origem da expressão tributo também teve na história o sentido de homenagem ou honraria, onde os súditos recolhiam riquezas ao Monarca.

No Brasil, a Constituição Federal de 1824 previa uma dotação financeira (dote) à família imperial, com nítido propósito de homenagem, distinção e manutenção da honraria da família imperial, conforme é possível observar pela redação dos arts. 107 e 108 da referida Carta Constitucional:

Art. 107. A Assembléa Geral, logo que o Imperador succeder no Imperio, lhe assignará, e á Imperatriz Sua Augusta Esposa uma Dotação correspondente ao decoro de Sua Alta Dignidade.

Art. 108. A Dotação assignada ao presente Imperador, e á Sua Augusta Esposa deverá ser augmentada, visto que as circumstancias actuaes não permittem, que se fixe desde já uma somma adequada ao decoro de Suas Augustas Pessoas, e Dignidade da Nação.

Nos dias atuais, a Constituição Federal de 1988 disciplinou dentro do Título VI (Da Tributação e Do Orçamento) o Capítulo I (Do Sistema Tributário Nacional), ocupando-se da questão tributária a partir do art. 145 até o art. 162, estabelecendo diretrizes gerais (arts. 145 a 149-A), limitações ao poder de tributar (ou imunidades – arts. 150 a 152), competências tributárias (arts. 153 a 156) e repartição das receitas tributárias (arts. 157 a 162)².

É preciso lembrar que a Constituição Federal não cria tributos, apenas autoriza os entes federados (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) a criá-los mediante lei de suas iniciativas, para serem exigidos no âmbito de seus respectivos

² Segundo MACHADO (2005, p. 269), “No Brasil só se pode afirmar a existência, no plano constitucional, de um sistema tributário, tomada a palavra *sistema* em sentido moderno, a partir da Emenda Constitucional n. 18, de 1965.”

territórios. Então, para identificarmos se a Constituição Federal estabelece a possibilidade de criação de tributos ambientais é preciso analisar as competências tributárias fixadas constitucionalmente aos entes federados.

Uma rápida leitura do texto constitucional permite verificar que não há dispositivo expresso a respeito de tributo ambiental propriamente dito. Todavia, é preciso verificar que, embora a Constituição Federal não estabeleça competência tributária expressa sobre fato gerador ambiental específico, o art. 154³ permite à União a criação de impostos sobre fatos geradores diferentes daqueles expressamente previstos no art. 153 (impostos da União), desde que também diferentes dos fatos geradores dos impostos dos Estados, Distrito Federal ou Municípios. Trata-se de competência residual.

Vale lembrar a lição de ÁVILA (2006, p. 213-214) sobre a competência constitucional tributária:

A competência tributária, no entanto, é resultado da análise conjunta de duas espécies de normas jurídicas: de um lado, das normas que atribuem poder ao Estado para instituir tributos por meio da especificação dos fatos e situações que se tornam suscetíveis de tributação (normas de competência); de outro, as normas que subtraem poder do Estado sobre determinados fatos e situações que se tornam insuscetíveis de tributação (normas limitativas da competência).

No dizer de MACHADO (2005, p. 293), sobre a competência residual da União,

O art. 153 da Constituição de 1988 enumera os impostos que a União Federal pode instituir, enquanto o art. 154, inciso I, estabelece que, além daqueles, a União pode instituir, mediante lei complementar, impostos ali não previstos, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador e base de cálculo próprios dos impostos nela discriminados.

Não havendo na Constituição Federal competência expressa para qualquer ente governamental da federação instituir tributo diretamente relacionado à

³ Art. 154. A União poderá instituir:

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

II - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.

atividades que atingem o meio ambiente, conclui-se, então, que no Brasil não há previsão expressa dos chamados “tributos ambientais em sentido estrito”, também conhecidos como “tributos verdes”⁴. Porém, não se desconhece o fato de que algumas espécies tributárias brasileiras têm relação direta com questões ambientais, como o Imposto Territorial Rural, o Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, além de algumas contribuições sociais de intervenção no domínio econômico.

Efetivamente, no caso do Imposto Territorial Rural, o objetivo é combater o latifúndio improdutivo. Todavia, quanto menor a imposição tributária sobre o latifúndio improdutivo, a tendência é de que ele permaneça improdutivo ao longo do tempo, pois a pequena tributação não fará o sujeito passivo mudar de comportamento. Mas, diante do ponto de vista ambiental, manter insignificante a tributação da propriedade imobiliária localizada fora da zona urbana do município, e por conta disso o sujeito passivo tributário mantê-lo improdutivo, significa proteger o meio ambiente, na medida em que estará ele [o meio ambiente] intacto, sem agressões e modificações de qualquer ordem pelo ser humano.

No que diz respeito ao Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), um de seus objetivos é desestimular a utilização do solo urbano com fins meramente de especulação econômica, procurando fazer com que a propriedade imobiliária cumpra também sua função social de crescimento normal das cidades, considerando a preservação de áreas não construídas. Assim, do ponto de vista tributário, quanto maior a imposição tributária sobre os imóveis urbanos, mais se induz o sujeito passivo tributário a adequar o seu imóvel à efetiva função social da propriedade. Tanto é assim, que atualmente a Constituição Federal prevê a possibilidade de cobrança do referido imposto de forma progressiva, conforme autoriza o art. 156, § 1o., II⁵.

⁴ Como refere TUPIASSU (2006);

⁵ Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:
I - propriedade predial e territorial urbana;
[...]
§ 1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá:
I - ser progressivo em razão do valor do imóvel; e
II - ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel.

De qualquer forma, o Sistema Tributário Nacional não viabiliza a efetividade do direito a um meio ambiente saudável. É certo que a função precípua de um Sistema Tributário não é essa, porém, não é menos certo que tem ele a potencialidade de contribuir de forma bastante eficaz para tal objetivo⁶. O Sistema Tributário e os tributos criados em decorrência dele permitem ao Estado a criação e manutenção dos órgãos administrativos responsáveis pela preservação e proteção do meio ambiente, bem como dos serviços por esses órgãos realizados. Porém, também não é a existência de recursos financeiros para a criação e manutenção dos referidos órgãos estatais ambientais que garantem a efetividade do direito ao meio ambiente saudável.

Assim, é através da tributação que o Estado obterá os recursos necessários para manter a estrutura governamental para preservação e proteção ambiental. Todavia, nem a tributação ambiental, tampouco a atuação dos órgãos ambientais, garantem a efetividade do direito ao meio ambiente saudável. Esses [os órgãos ambientais] têm a proteção ambiental como finalidade específica. Aquele [o Sistema Tributário Nacional] não tem essa mesma finalidade. Porém, é inegável que com ela pode contribuir, ora fazendo imposição tributária⁷, ora desoneração tributária⁸.

De fato, atualmente não se pode ignorar que a efetividade de um direito pode ser alcançada mediante a utilização de diversos fatores, tendo em vista que para cumprir o papel constitucional de garantir um meio ambiente saudável para a população, o Estado pode e deve utilizar-se de todos os meios que a própria

⁶ Essa capacidade da tributação cumprir um papel regulador da atuação humana é bem destacada por MACHADO (2005, p. 81): “O objetivo do tributo sempre foi o de carrear recursos financeiros para o Estado. No mundo moderno, todavia, o tributo é largamente utilizado com o objetivo de interferir na economia privada, estimulando atividades, setores econômicos ou regiões, desestimulando o consumo de certos bens e produzindo, finalmente, os efeitos mais diversos na economia. Aliás, registros existem da utilização do tributo, desde a Antiguidade, com a finalidade de interferir nas atividades econômicas; mas os autores em geral apontam o uso do tributo com essa finalidade como produto moderno do intervencionismo estatal. A esta função intervencionista do tributo dá-se o nome de *função extrafiscal*. No estágio atual das finanças públicas, dificilmente um tributo é utilizado apenas como instrumento de arrecadação. Pode ser a arrecadação o seu principal objetivo, mas não o único.”

⁷ Exercendo a competência tributária estabelecida pela Constituição Federal.

⁸ Através da imunidade e também das isenções tributárias.

Constituição Federal lhe proporciona para tal finalidade.

Neste contexto, de fato, a tributação ambiental pode cumprir papel importante para a efetividade do direito ao meio ambiente. E este poder de tributar conferido ao Estado deve ser exercido sob a ótica de todo o sistema jurídico, de onde se conclui que a atividade estatal, qualquer que seja, deve estar em sintonia com os princípios constitucionais como elementos imprescindíveis da legalidade da atuação estatal.

Dito de outra forma, toda atuação estatal deve estar em harmonia com os valores maiores preconizados pela Constituição Federal, quais sejam, os direitos fundamentais, entre os quais se considera incluído, obviamente, o direito ao meio ambiente, pela importância para a existência da vida humana, embora tenha ele sido tratado pelo legislador constitucional não no capítulo destinado aos direitos fundamentais, mas no capítulo da Ordem Social. Não é outra a lição de TUPIASSU (2006, p. 101):

Na práxis da atualidade observa-se que o poder de tributar reveste-se da possibilidade de legislar em matéria tributária conforme as competências constitucionalmente conferidas, as quais devem ser obviamente exercidas em consonância com os valores retores do ordenamento jurídico, integrando-se sistematicamente aos princípios constitucionais. Assim, considerando que os valores inafastáveis do ordenamento jurídico são exatamente os direitos fundamentais, deve o poder de tributar com eles se compatibilizar.

Na mesma linha de raciocínio, MACHADO (2005, p. 273) enfatiza uma interpretação sistemática da competência tributária estabelecida pela Constituição Federal, ao afirmar que

Ao atribuir a cada uma dessas entidades a respectiva competência para instituir impostos, a Constituição Federal delimita a matéria de que se pode valer o legislador de cada uma dessas pessoas jurídicas de Direito Pública para instituí-los, vale dizer, para definir a hipótese de incidência de cada um desses impostos. [...] Assim, em decorrência da supremacia constitucional, tem-se como primeira das limitações constitucionais da competência tributária o que temos denominado *âmbito constitucional do tributo*, que é precisamente a matéria fática colocada pela Constituição Federal à disposição do legislador de cada uma das entidades tributantes.

Sobre a observância dos princípios constitucionais, é bastante adequada a afirmação de COELHO (2003, p. 89):

O que caracteriza os princípios é que não estabelecem um comportamento específico, mas uma meta, um padrão. Tampouco exigem condições para que se apliquem. Antes, enunciam uma razão para a interpretação dos casos. Servem, outrossim, como pauta para a interpretação das leis, a elas se sobrepondo.

Também CARVALHO (2005, p. 148) traz lição muito apropriada sobre uma visão sistemática dos princípios que devem reger as ações governamentais, inclusive a tributação:

Seja como for, os princípios aparecem como linhas diretivas que iluminam a compreensão de setores normativos, imprimindo-lhes caráter de unidade relativa e servindo de fator de agregação num dado feixe de normas. Exercem eles uma reação centrípeta, atraindo em torno de si regras jurídicas que caem sob seu raio de influência e manifestam a força de sua presença. Noutras, porém, ficam subjacentes à dicção do produto legislado, suscitando um esforço de feitiço indutivo para percebê-los e isolá-los. São os princípios implícitos. Entre eles e os expressos não se pode falar em supremacia, a não ser pelo conteúdo intrínseco que representam para a ideologia do intérprete, momento em que surge a oportunidade de cogitar-se de princípios e de sobre-princípios.

COÊLHO (2003, p. 37) faz outras observações pertinentes sobre o tema da interpretação sistemática das normas tributárias em sintonia com os propósitos maiores preconizados pela Constituição Federal:

O poder de tributar é exercido pelo Estado por delegação do povo. O Estado, ente constitucional é produto da Assembléia Constituinte, expressão básica e fundamental da vontade coletiva. A Constituição, estatuto fundante, cria juridicamente o Estado, determina-lhe a estrutura básica, institui poderes, fixa competências, discrimina e estatui os direitos e as garantias das pessoas, protegendo a sociedade civil.

O poder de tributar, modernamente, é campo predileto de labor constituinte. A uma, porque o exercício da tributação é fundamental aos interesses do Estado, tanto para auferir as receitas necessárias à realização de seus fins, sempre crescentes, quanto para utilizar o tributo como instrumento extrafiscal, técnica que o Estado intervencionista é pródigo. A duas, porque tamanho poder há de ser disciplinado e contido em prol da segurança dos cidadãos.

Assim, se por um lado o poder de tributar apresenta-se vital para o Estado, beneficiário da potestade, por outro a sua disciplinação e contenção são essenciais à sociedade civil ou, noutras palavras, à comunidade de contribuintes.

COÊLHO (2003, p. 43) ainda sintetiza essa harmonia da tributação com os demais princípios constitucionais afirmando que:

Com efeito, não cabe ao Príncipe criar o tributo, impô-lo e, ainda, decidir sobre a legalidade de seu ato. Aqui, mais do que em qualquer outro setor da vida coletiva, impõe-se a estrutura de freios e contrapesos implícita no sistema de divisão de Poderes e funções do Estado, em favor de uma eficaz

proteção ao cidadão/contribuinte.

Não se pode mesmo perder de vista que a efetividade do direito ao meio ambiente passa, atualmente, de forma inevitável, também por uma visão tributária da questão, principalmente porque o modelo tributário brasileiro não implementou os chamados tributos ambientais em sentido estrito (que são tratados adiante), fazendo com que os abusos ambientais atualmente sejam objeto de medidas punitivas (multas) que não se apresentam como elementos decisivos para a efetividade do direito ao meio ambiente, na medida em que não influem decisivamente no comportamento do poluidor. Causa-lhe um ônus financeiro, mas este elemento muitas vezes é plenamente absorvido pelo infrator ambiental ao se submeter a uma multa de valor bem inferior ao lucro que vai obter com a degradação ambiental perpetrada.

É também TUPIASSU (2006, p. 107) quem descreve com lucidez este aspecto muito presente atualmente no Brasil:

Na verdade, a opção pela utilização de políticas tributárias se deve em grande parte aos insatisfatórios resultados das medidas repressivas e sancionatórias tradicionalmente adotadas [...]. O exercício do Poder de Polícia nem sempre apresenta resultados muito satisfatórios pois, em geral, além da falta de pessoal para a efetiva fiscalização, é mais vantajoso para o poluidor desafiar a administração pública e pagar as multas do que rever o seu sistema produtivo para diminuir a contaminação. Assim, três fatores contribuem para a ineficácia de tais instrumentos: Primeiro, porque as multas que lhe servem por base não apresentam impacto financeiro suficientemente relevante, capaz de alterar o comportamento do poluidor; além disso, tais medidas costumam agir normalmente após o acontecimento do ato poluente, muitas vezes irreversíveis e que trazem ainda mais despesas para o Poder Público (adoção de políticas de despoluição, maiores gastos com a saúde da comunidade, etc. ...); enfim, a utilização de tais medidas impõe a prevenção e a ação de modo a promover a melhoria da qualidade de vida da população, e não apenas a sanção dos atos poluentes.

Tanto é assim, que vem ocorrendo uma mudança de paradigma, no sentido de buscar a efetividade do objetivo da norma legal ambiental (defesa e preservação do meio ambiente) não mais através de uma sanção punitiva, mas de uma sanção premial tributária, que equivale dizer um incentivo tributário. Significa não mais punir o dano ambiental, mas premiar a preservação e defesa do meio ambiente. Claro, a punição jamais deixará de existir, mas o crescimento de cenário propício para as sanções premiaias é inquestionável.

Dessa forma, a conformação entre o Sistema Tributário Nacional e as diretrizes ambientais constitui tarefa de grande valia para o atingimento da pretendida efetividade do direito ao meio ambiente.

1.2. A MATRIZ CONSTITUCIONAL DOS TRIBUTOS AMBIENTAIS

Já foi dito acima que o imposto, como espécie do gênero tributo, constitui uma arrecadação não vinculada. Ou seja, o Poder Público aplica os recursos auferidos com a arrecadação de impostos onde mais lhe aprouver, podendo, se a isso estiver convencido o governante, utilizar os recursos em ações relacionadas ao meio ambiente.

Também já foi afirmado que a Constituição Federal não contém previsão de tributos ambientais propriamente ditos (*stricto sensu*), notadamente da modalidade impostos. Porém, prevê a Carta Magna norma aberta para instituição de impostos com fato gerador ou finalidade ambiental, conforme preconizado no art. 154, I, da CF/88.

É sabido que os elementos relevantes para a definição dos efeitos, da finalidade e da própria função social tributárias são fundamentalmente o fato gerador e em menor grau a base de cálculo. De fato, nos termos do art. 4º.⁹ do Código Tributário Nacional, a hipótese de incidência do tributo é determinante para definir a sua natureza jurídica.

Realmente, identificados os elementos que dão suporte à criação do tributo, é possível descortinar a real natureza jurídica da exação fiscal. É preciso verificar a real estrutura sobre a qual se assenta a construção do tributo para se saber com certeza a efetiva natureza jurídica da imposição tributária.

⁹ Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;
II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.

Entre os elementos de relevância para tal identificação, destacam-se a finalidade pretendida com o tributo (função social - arrecadação ou regulação de comportamento), a destinação do produto da arrecadação com ele obtida, os efeitos sociais e econômicos esperados e, no caso de tributos vinculados, a existência de efetiva contraprestação (efetiva ou potencial) para o contribuinte (a referibilidade).

Mas a norma tributária deve também nascer não somente como decorrência de efeitos econômicos, mas plenamente harmonizada com os princípios fundamentais insculpidos na Constituição Federal. E na Carta Magna há previsão expressa em seus artigos 1º.¹⁰ e 3º.¹¹, de princípios fundamentais que regulam a atuação do País como estado democrático de direito, onde a dignidade da pessoa humana, a sociedade solidária, e a garantia do desenvolvimento nacional sustentado têm papel de relevo.

Efetivamente, quando se fala em finalidades pretendidas com determinada espécie tributária, não se pode esquecer que os objetivos da tributação não podem passar tão somente pelo crivo de critérios fiscais e econômicos, mas também devem ser delineados levando em conta os valores sociais preconizados pela Constituição Federal, notadamente os direitos fundamentais garantidos na Carta Magna.

Nessa linha de raciocínio, é absolutamente adequada a afirmação de TUPIASSU (2006, p. 104) ao afirmar que:

Desta feita, o poder público se utiliza dos instrumentos tributários de acordo com a política fiscal adotada buscando atingir fins predeterminados,

¹⁰ Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

- I - a soberania;
- II - a cidadania;
- III - a dignidade da pessoa humana;
- IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;
- V - o pluralismo político.

¹¹ Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

- I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;
- II - garantir o desenvolvimento nacional;
- III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;
- IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

inspirados em valores sociais, políticos e econômicos, de forma totalmente vinculada aos direitos fundamentais declarados na Constituição.

Afinal, a tributação por si só não constitui finalidade essencial e razão de ser do Estado, nem, tampouco, princípio fundamental norteador de sua existência. Constitui sim um mecanismo que deve servir para viabilizar os reais e inspiradores princípios que são suporte de uma nação que vive sob um efetivo estado democrático de direito.

De fato, os princípios fundamentais previstos na Constituição Federal do Brasil, interpretados sistematicamente com o Sistema Tributário Nacional nela inserido funcionam como bloqueio a eventuais medidas tributárias descabidas do legislador¹².

É preciso lembrar neste ponto a lição de STEINMETZ (2004, p. 203-205), ao comentar a Teoria dos Princípios sustentada por Alexy:

Para Alexy, entre normas-princípios e normas-regras, para além de uma diferença gradual – abstração e generalidade-, há também e sobretudo uma diferença qualitativa que consiste nisto: “o ponto decisivo para a distinção entre regras e princípios é que os princípios são *mandamentos de otimização* enquanto as regras têm o caráter de *mandamentos definitivos*. Como mandamentos de otimização, os princípios são normas que ordenam que algo seja realizado na maior medida possível, de acordo com as possibilidades jurídicas e fáticas. Isso significa que podem ser satisfeitos em graus diferentes e que a medida ordenada de sua satisfação depende não só das possibilidades fáticas mas também das jurídicas, que estão determinadas não só por regras mas também, essencialmente, pelos princípios opostos. Isso implica que os princípios são suscetíveis de ponderação e, ademais, dela necessitam. A ponderação é a forma de aplicação do direito que caracteriza os princípios. Em contrapartida, as regras são normas que sempre ou bem são satisfeitas ou não o são. Se uma regra é válida e é aplicável, então está ordenado fazer exatamente o que ela exige; nada mais e nada menos. Nesse sentido, as regras contêm determinações no âmbito do fática e juridicamente possível. Sua aplicação é uma questão de tudo ou nada. Não são suscetíveis de ponderação e tampouco dela necessitam. A subsunção é para ela a forma característica de aplicação do direito”

Se assim é, e disso não pode haver dúvidas, logicamente deve-se

¹² Em artigo sobre a Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública, comentando iniciativas tributárias iníquas do legislador, SOUZA (2003, p. 97) faz afirmação de rara clareza sobre o tema, ao afirmar que “Com isso, percebe-se que o Sistema Tributário Nacional tem uma inteligência que lhe é inerente. O modelo de cada espécie tributária, com os aspectos que lhes são próprios, representa garantia do contribuinte contra eventuais desatinos do constituinte derivado ou do legislador infraconstitucional.”

compreender que a efetiva legitimidade de qualquer imposição tributária deve encontrar sintonia com os princípios fundamentais de funcionamento do País, os direitos fundamentais constitucionalmente assegurados, bem como os valores e objetivos previstos na ordem social concebida pela respectiva nação.

A esse respeito, de forma também aclaradora, afirma novamente TUPIASSU (2006, p. 105-106):

A legitimidade da tributação, então deve estar vinculada à consecução dos objetivos do Estado Social, atuando também de forma positiva na promoção da justiça e dos direitos sociais, econômicos, culturais e difusos, sob pena de obrar ao completo arrepio do disposto na Carta Constitucional.

E arremata, ÁVILA (2008, p. 25):

Para demonstrar a importância de uma nova compreensão do sistema interno, basta constatar a permanência de alguns problemas teóricos relativamente ao Sistema Tributário e aos princípios jurídicos, cuja carência de discussão é evidente, e que têm solução quase unânime na doutrina brasileira: a matéria é o ponto de referência para a descrição do Sistema Tributário; o chamado princípio da supremacia do interesse público sobre o particular é reconhecido; para alguns o princípio da igualdade seria o princípio maior da ordem jurídica; para outros, seria o princípio da segurança jurídica; para outros, ainda, seria o princípio da dignidade humana; a maioria dos princípios deixa de ser investigada em profundidade (e, por consequência, se der aplicada) em virtude de sua abertura semântica; os elementos da hipótese de incidência de uma lei tributária são abstrata e geralmente definidos como conceitos classificatórios (fechados e capazes de subsunção). E a descrição das relações de interdependência entre os princípios é feita, com honrosas exceções, sem menção à idéia de coerência substancial.

No campo dos tributos ambientais, onde a função social tributária extrafiscal tem amplo destaque, essa conformação entre os elementos econômicos e fiscais do tributo com os propósitos de um Estado Social ganha importância transcendental, revelando uma das características essenciais para a legitimidade tributária ambiental: a referibilidade do tributo em relação ao contribuinte.

Por fim, o debate a respeito da matriz constitucional dos tributos ambientais inevitavelmente passa pela discussão do “mínimo existencial ecológico”. A respeito disso, é válido o posicionamento de AYALA (2010, p. 43), ao afirmar sobre o assunto que:

Em síntese, é possível conceber a noção de mínimo ecológico de existência na condição de resultado que decorre da combinação do exercício da iniciativa estatal e dos particulares, objetivando assegurar a proteção de níveis de qualidade dos recursos naturais, que sejam indispensáveis para que se possa assegurar um conjunto de realidades existenciais dignas ao homem, compreendido este sob a forma de uma específica imagem de homem em um Estado de direito, que é social, democrático e ambiental. Compreende-se, sob a noção de um mínimo ecológico de existência que, este homem, pessoa humana que deve ter asseguradas condições para o livre desenvolvimento de sua personalidade, somente pode fazê-lo se lhe estiverem acessíveis, realidades existenciais capazes de proporcionar o exercício dessas liberdades. Garantias relacionadas a um conjunto mínimo de prestações de conteúdo social, econômico, cultural e, agora, ecológico, constituem o veículo para uma existência digna do homem como pessoa, destinatária da proteção estatal e, não mais como objeto de sua iniciativa. A noção de mínimo ecológico de existência surge, portanto, conforme salientado como uma consequência no plano existencial (no plano ecológico de existência), de um sistema de responsabilidades compartilhadas. Se a coletividade possui o dever de defender e assegurar que seus comportamentos não degradem a qualidade de vida de um bem que é indivisível e, que pode afetar o bem-estar de terceiros, cabe ao Estado, em primeiro lugar, assegurar por sua iniciativa, que esta qualidade não seja degradada, por deficiência em sua proteção normativa, pela ausência de proteção ou por insuficiência na proteção.

Dessa forma, identifica-se claramente que a matriz constitucional dos tributos em geral, e especialmente dos tributos ambientais, está sustentada não só no Sistema Tributário Nacional (art. 145), mas também na ordem econômica (art. 170), na ordem social (art. 193) e nos princípios fundamentais (art. 1º.) da Carta Magna, de onde decorrem também os direitos fundamentais do cidadão, expressos nos arts. 5º., 6º., 7º., 8º., 9º. e 225. Este último, embora não inserido no capítulo dos direitos fundamentais, pode ser reconhecido como tal na medida em que o direito ao meio ambiente saudável tem relação direta com a manutenção da vida, e essa constitui inegável direito fundamental, conforme preconizado pelo art. 5º. da Constituição Federal.

1.3. OS TRIBUTOS AMBIENTAIS EM SENTIDO AMPLO E EM SENTIDO ESTRITO

Visto que no atual Sistema Tributário Nacional brasileiro não há previsão de impostos que tenham como fato gerador o meio ambiente, é importante verificar a existência e caracterização dos tributos ambientais em sentido amplo e em sentido estrito.

De fato, o Sistema Tributário Nacional prevê unicamente o que se pode considerar como tributos ambientais em sentido amplo, pois não é incidente sobre fato gerador ambiental, mas o produto de sua arrecadação tem destinação ambiental, pelo que o tributo somente cumprirá uma função social ambiental se os recursos arrecadados efetivamente forem destinados para execução de políticas públicas ambientais.

Exemplo claro disso é o chamado ICMS Ecológico, que constitui um critério que pode ser utilizado pelos estados federados brasileiros para a distribuição de parte da receita de ICMS aos municípios, nos termos do art. 158¹³ da Constituição Federal. Também o ITR (Imposto Territorial Rural) constitui tributo ambiental em sentido amplo, já que visa expressamente desestimular a manutenção de propriedades improdutivas¹⁴ (art. 153, § 4º, I¹⁵, da CF/88), nos termos da Constituição Federal de 1988, no Capítulo da Política Agrícola e Fundiária (art. 186,

¹³ Art. 158. Pertencem aos Municípios:

[...]

IV - vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Parágrafo único. As parcelas de receita pertencentes aos Municípios, mencionadas no inciso IV, serão creditadas conforme os seguintes critérios:

I - três quartos, no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios;

II - até um quarto, de acordo com o que dispuser lei estadual ou, no caso dos Territórios, lei federal.

¹⁴ Há que se observar que a Constituição Federal estabelece dois propósitos expressos com o ITR: a) desestimular a manutenção de propriedades improdutivas e, b) utilização adequada dos recursos naturais e preservação do meio ambiente. Conciliar os dois propósitos não é tarefa fácil, sendo, na verdade, extremamente difícil. Isso porque a preservação do meio ambiente leva em conta utilização mínima da área, o que será impossível para torná-la produtiva. Atualmente, com o diminuto valor cobrado a título de ITR, o que se vê é a manutenção de terras improdutivas, o que tem, de alguma forma, colaborado com a preservação do meio ambiente, não sendo atingido o propósito de desestímulo da manutenção de áreas improdutivas. Este quadro tende a mudar com eventual elevação da alíquota do referido imposto.

¹⁵ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

§ 4º O imposto previsto no inciso VI do caput:

I - será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas;

II¹⁶). Igualmente o IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados), pois o governo brasileiro tem estabelecido alíquota reduzida deste imposto sobre veículos movidos a álcool, como forma de diminuir a poluição ambiental. Também o IPTU serve de exemplo de imposto ambiental em sentido amplo, na medida em que objetiva a utilização social da propriedade urbana.

Com o passar do tempo e o crescimento (ou surgimento) da preocupação com a questão ambiental, o legislador brasileiro editou diversas emendas constitucionais desde 1988 até 2010. Entre essas emendas, constou a possibilidade expressa de instituição de cobrança de espécie tributária com o propósito de financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás, como estabelece o art. 177, § 4º, II, “b”¹⁷, da CF/88, com a redação dada pela Emenda Constitucional 33, de 2001. Constitui, portanto, norma constitucional expressa a respeito de tributo ambiental em sentido amplo, já que o meio ambiente não foi levado em conta como fato gerador do tributo, mas como destinatário de parte dos recursos.

A falta de previsão constitucional para criação de tributos ambientais em sentido estrito encontra explicação, entre outros fatores, no receio de que um imposto ambiental tenha um efeito adverso na competitividade do País no comércio internacional, especialmente em tempos de globalização.

TUPIASSU (2006, p. 110) refere que não se sustenta essa linha de pensamento. Ao mencionar a tese adversa da incidência da tributação ambiental,

¹⁶ Art. 186. A função social é cumprida quando a propriedade rural atende, simultaneamente, segundo critérios e graus de exigência estabelecidos em lei, aos seguintes requisitos:

[...]

II - utilização adequada dos recursos naturais disponíveis e preservação do meio ambiente;

¹⁷ Art. 177. Constituem monopólio da União:

[...]

§ 4º A lei que instituir contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível deverá atender aos seguintes requisitos: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

[...]

II - os recursos arrecadados serão destinados: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

[...]

b) ao financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás;

assevera que:

Debates surgem em função das conseqüências da tributação ambiental quanto aos efeitos concorrenciais do mercado, sobretudo internacional. De um lado, teme-se que as indústrias poluentes optem por se instalarem em outros países. Por outro, temem-se os impactos prejudiciais do aumento da carga tributário-ambiental sobre as empresas que exportam em larga escala, com uma estrutura naturalmente poluente. [...] Muitas vezes o mecanismo fiscal é rechaçado pelos agentes econômicos em razão de fazer-lhes pagar por algo que até agora era externo (e livre). Mas também porque tal sistema pode trazer vantagens e desvantagens políticas, conforme sejam os ganhadores e perdedores, em razão da conseqüente alteração dos custos e benefícios que produz e seus efeitos redistributivos.

Todavia, é plenamente possível sustentar posicionamento contrário, no sentido de que a instituição de uma efetiva política tributário-ambiental não tem o referido efeito nefasto na concorrência dos empreendimentos naturalmente poluidores. Ao contrário, traz elementos de significativa valia para a efetivação do direito ao meio ambiente e, por consequência, para a população.

De fato, um destes elementos é exatamente a modulação do comportamento dos agentes poluidores em função da competitividade que a política fiscal pode criar. Isso porque, havendo maior concorrência em função de mecanismos tributários ambientais, somente sobreviverá o empreendimento que adotar adequados processos produtivos que não degradem o meio ambiente. Neste sentido a tese defendida por TUPIASSU (2006, p. 110):

[...] segundo as análises iniciais da OCDE, os impactos concorrenciais das políticas ecofiscais não diferem daqueles ocasionados pelo sistema de regulação, sobretudo se a introdução da tributação ambiental vir no contexto de um processo de Reforma Fiscal, capaz de balancear o sistema fiscal sem necessariamente prejudicar a produção. Além disso, eventuais efeitos concorrenciais são também desejáveis, pois através deles será possível compelir a indústria a adotar processos produtivos ecologicamente equilibrados.

Assim, mesmo sem uma tributação ambiental específica, o Poder Público busca o custeio de sua atuação em defesa do meio ambiente através das diversas espécies tributárias previstas no texto constitucional.

Entre as espécies tributárias previstas na Carta Magna, vale referir que é

característica dos impostos a inespecificidade, ou seja, a arrecadação não é vinculada a uma ação estatal específica, nos termos do disposto no art. 16¹⁸ do Código Tributário Nacional. Sendo assim, é razoável raciocinar que entre as modalidades de espécies tributárias (impostos, taxas, contribuições sociais e empréstimos compulsórios), o Governo certamente optaria pela instituição de impostos, já que o uso do dinheiro arrecadado fica a critério subjetivo do administrador, pois, como se viu, os recursos financeiros auferidos com os impostos não podem ter uma destinação específica, o que também encontra óbice no art. 167, IV, da Constituição Federal. Seria como um cheque em branco, pelo qual o Governo gasta o dinheiro naquilo que lhe aprouver, respeitados pelo menos a Proposta Orçamentária Anual, o Plano Plurianual e a Lei de Diretrizes Orçamentárias, além, é claro, da Lei de Responsabilidade Fiscal.

O único aspecto negativo para a União a respeito dos impostos que arrecada é a repartição de suas receitas. Esse, certamente, é um dos fatores que desestimula a União a instituir ou aumentar os impostos, pois constitui medida altamente impopular, pela qual a União arca com todos os ônus do desgaste e se beneficia apenas em parte, na medida em que terá que dividir a receita acrescida com os demais entes da Federação, nos termos dos arts. 157 a 162 da Constituição Federal.

De fato, como a Constituição Federal de 1988 não autorizou a criação de tributos específicos sobre o meio ambiente, resta ao legislador brasileiro adaptar a cobrança de tributos ambientais às espécies tributárias que a Constituição Federal prevê. O exemplo maior da tentativa do legislador brasileiro neste sentido foi a criação da “Taxa de Fiscalização Ambiental - TFA”, criada pela Lei 9.960/00, declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.

A referida espécie tributária foi prontamente combatida pelas entidades por ela atingidas, tendo sido interposta Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.178/DF, relatada pelo Ministro Ilmar Galvão, tendo sido deferida medida cautelar para suspensão de vários dispositivos da referida lei, cuja decisão veio assim redigida:

¹⁸ Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. ARTIGO 8º DA LEI Nº 9.960, DE 28.01.2000, QUE INTRODUZIU NOVOS ARTIGOS NA LEI Nº 6.938/81, CRIANDO A TAXA DE FISCALIZAÇÃO AMBIENTAL (TFA). ALEGADA INCOMPATIBILIDADE COM OS ARTIGOS 145, II; 167, IV; 154, I; E 150, III, B, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. Dispositivos insuscetíveis de instituir, validamente, o novel tributo, por haverem definido, como fato gerador, não o serviço prestado ou posto à disposição do contribuinte, pelo ente público, no exercício do poder de polícia, como previsto no art. 145, II, da Carta Magna, mas a atividade por esses exercida; e como contribuintes pessoas físicas ou jurídicas que exercem atividades potencialmente poluidoras ou de recursos ambientais, não especificadas em lei. E, ainda, por não haver indicado as respectivas alíquotas ou o critério a ser utilizado para o cálculo do valor devido, tendo-se limitado a estipular, a forfait, valores uniformes por classe de contribuintes, com flagrante desobediência ao princípio da isonomia, consistente, no caso, na dispensa do mesmo tratamento tributário contribuintes de expressão econômica extremamente variada. Plausibilidade da tese da inconstitucionalidade, aliada à conveniência de pronta suspensão da eficácia dos dispositivos instituidores da TFA. ‘ Medida cautelar deferida.’ (Sessão Plenária, decisão unânime, DJ 12.05.2000)

Visando tentar a manutenção da cobrança, foi editada a Lei 10.165/00, criando a “Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental – TCFA”. Essa modalidade tributária foi introduzida no ordenamento jurídico brasileiro como “taxa sobre o poder de polícia”, já que a finalidade é o controle e a fiscalização ambiental, encontrando suporte no art. 145, II, da Constituição Federal.

Sobre a TCFA o Supremo Tribunal Federal declarou sua constitucionalidade no RE 416.601-SC, que teve como Relator o Ministro Carlos Veloso, em julgamento datado de 10/08/2005, tendo sido publicada no Informativo 396 do STF, com o seguinte conteúdo:

O Tribunal negou provimento a recurso extraordinário interposto contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 1ª Região que declarara a constitucionalidade da Lei 10.165/2004, que instituiu a taxa de controle de fiscalização ambiental - TCFA. Entendeu-se que a Lei 10.165/2004, ao alterar a redação dos artigos 17-B, 17-C, 17-D, 17-F, 17-G, 17-H e 17-I da Lei 6.938/81 - inseridos pela Lei 9.960/2000 e impugnados na ADI 2178/DF (DJU de 21.2.2001), a qual fora julgada prejudicada - corrigiu as inconstitucionalidades antes apontadas no julgamento da medida cautelar na citada ação direta. Inicialmente, conheceu-se do recurso apenas em relação à alegada violação ao art. 145, II, da CF, em face da ausência de prequestionamento quanto aos demais dispositivos. No mérito, manteve-se o entendimento do acórdão recorrido, salientando-se que a taxa em questão decorre do poder de polícia exercido pelo IBAMA, e tem por hipótese de incidência a fiscalização de atividades poluidoras e utilizadoras de recursos ambientais, sendo dela sujeitos passivos todos os que exerçam referidas atividades, as quais estão elencadas no anexo VIII da lei. Além disso, a base de cálculo da taxa varia em razão do potencial de poluição e do grau

de utilização de recursos naturais, tendo em conta o tamanho do estabelecimento a ser fiscalizado, em observância aos princípios da proporcionalidade e da retributividade.

O exemplo é aclarador, na medida em que se pode extrair dele a compreensão da necessidade de efetiva referibilidade da atividade estatal ao sujeito passivo tributário.¹⁹ A instituição da TFA e depois substituída pela TCFA levou em conta a lei 6.938/81 que instituiu a Política Nacional do Meio Ambiente. A Lei 9.960/00 (que instituiu a TFA) incluiu o art. 17-B²⁰ na lei 6.938/81, visando a cobrança da Taxa de Fiscalização Ambiental *pelo exercício de determinadas atividades pelo contribuinte*, sendo que o referido dispositivo teve sua eficácia suspensa por medida cautelar deferida na ADI 2.178/DF. Posteriormente, a lei 10.165/00 alterou o referido art. 17-B para considerar como fato gerador²¹ da taxa o *exercício do poder de polícia exercido pelo IBAMA*.

Efetivamente, no julgamento da ADI 2.178/DF (que tratou da TFA), objeto da Lei 9.960/00, o Ministro Ilmar Galvão em seu voto esclareceu que

O tributo de que trata a Lei n. 9.960/00, ora examinada – Taxa de Fiscalização Ambiental – TFA –, não passa pelo crivo da Constituição Federal, ao que revela exme perfunctório do respectivo texto, próprio dessa fase de julgamento da medida liminar.

A começar pelo fato gerador, definido expressamente no § 1º. Do art. 17-B como exercício das atividades mencionadas no inciso II do art. 17 da Lei n. 6.938/81, a saber, ‘atividades potencialmente poluidoras e/ou à extração, produção, transporte e comercialização de produtos e subprodutos da fauna e flora’, valendo dizer, a atividade explorada pelo contribuinte e não o

¹⁹ A TFA, instituída pela Lei 9.960/00, foi combatida pela ADI 2.178/DF, tendo sido concedida medida cautelar para suspender a eficácia da Taxa de Fiscalização Ambiental. Com a edição da Lei 10.165/00, instituindo a TCFA, entendeu-se por sanados os defeitos da Lei 9.960/00, tanto que por essa razão o STF julgou prejudicada a ADI 2.178/DF, deixando de analisar o mérito da discussão. Combatida a Lei 10.165/00 no STF, através da RE 416.601-SC, foi reconhecida a sua constitucionalidade e por consequência a validade da cobrança da TCFA.

²⁰ Art. 17-B. É criada a Taxa de Fiscalização Ambiental - TFA.

§ 1º Constitui fato gerador da TFA, o exercício das atividades mencionadas no inciso II do art. 17 desta Lei, com a redação dada pela Lei no 7.804, de 18 de julho de 1989.

§ 2º São sujeitos passivos da TFA, as pessoas físicas ou jurídicas obrigadas ao registro no Cadastro Técnico Federal de Atividades Potencialmente Poluidoras ou Utilizadoras de Recursos Ambientais.

²¹ Art. 17-B. Fica instituída a Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental – TCFA, cujo fato gerador é o exercício regular do poder de polícia conferido ao Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis – IBAMA para controle e fiscalização das atividades potencialmente poluidoras e utilizadoras de recursos naturais.

serviço prestado a este ou posto a sua disposição pelo ente público, no exercício do poder de polícia, como previsto no art. 145, II, da Carta Magna.

Já no julgado do RE 416.601-SC, para sustentar a constitucionalidade da TCFA instituída pela lei 10.165/00 o Ministro Carlos Velloso considerou que a taxa que passava a ser exigida com a nova redação do art. 17-B da lei 6.938/81 claramente dizia respeito a uma atividade estatal com efetiva pertinência ao sujeito passivo, evidenciando a referibilidade entre o serviço público prestado e o sujeito passivo tributário, afirmando que

A hipótese de incidência da taxa é a fiscalização de atividades poluidoras e utilizadoras de recursos ambientais, exercida pelo IBAMA (Lei 6.938/81, art. 17-B, com a redação da Lei 10.165/2000).

Tem-se, pois, taxa que remunera o exercício do poder de polícia do Estado. Não há invocar o argumento no sentido de que a taxa decorrente de polícia fica 'restrita aos contribuintes cujos estabelecimentos tivessem sido efetivamente visitados pela fiscalização', por isso que, registra Sacha Calmon – parecer, fls. 377 – essa questão 'já foi resolvida, pela negativa, pelo supremo Tribunal Federal, que deixou assentada em diversos julgados a suficiência da manutenção, pelo sujeito ativo, de órgão de controle em funcionamento (cf., inter plures, RE 116.518 e RE 230.973). Andou bem a suprema corte brasileira em não aferrar-se ao método antiquado da vistoria porta a porta, abrindo as portas do direito às inovações tecnológicas que caracterizam a nossa era'. Destarte, os que exercem atividades de impacto ambiental tipificadas na lei sujeitam-se à fiscalização do IBAMA, pelo que são contribuintes da taxa decorrente dessa fiscalização, fiscalização que consubstancia, vale repetir, o poder de polícia estatal.

Como se vê, o voto do Ministro Carlos Velloso enfatizou a necessidade de efetiva referibilidade para a taxa pretendida pela União Federal, ao esclarecer que na primeira versão da referida taxa (TFA – lei 9.960/00) não havia atividade estatal específica prestada ao sujeito passivo²². De outro lado, esclareceu ele, em seu voto, que na segunda versão da taxa (TCFA – lei 10.165/00) ficou expresso que a atividade estatal prestada ao sujeito passivo era uma efetiva fiscalização pelo IBAMA em relação a atividades danosas ao meio ambiente.

Na mesma linha seguiu o Ministro Joaquim Barbosa, único dos demais Ministros a se pronunciar no julgamento do RE 416.601-SC que definiu a constitucionalidade da TCFA. Referiu ele que

[...] a Taxa de Fiscalização e Controle Ambiental – TCFA, na estrutura dada pela Lei 10.165/2000, é tributo vinculado à atuação estatal, consistente no

²²

A hipótese de incidência prevista era a atividade realizada pelo contribuinte.

exercício do poder de polícia conferido ao IBAMA (arts. 17-B, 17-C e 17-D da Lei 6.938/81, além dos anexos VIII e IX à Lei 10.165/2000).

[...]

A efetividade do exercício do poder de polícia não depende tão-somente de realização de vistorias locais, mas compreende também todos os atos necessários à averiguação da conformação da atividade desempenhada pelo contribuinte às normas ambientais.

Portanto, não há como vincular a incidência do tributo tão-somente ao exercício de poder de polícia que redunde em fiscalização ou diligências locais.

Como se vê, a TCFA não constitui tributo ambiental em sentido estrito, mas sim em sentido amplo, na medida em que não tem como fato gerador a utilização do meio ambiente, mas a fiscalização de atividades ambientais potencialmente danosas. Todavia, ainda assim, a referibilidade da atividade estatal ao sujeito passivo deve estar presente, sob pena de não se sustentar validamente no mundo jurídico.

Se não pode haver destinação dos recursos arrecadados com os impostos a qualquer finalidade específica, de outro lado, se a União pretender instituir tributo ambiental através das espécies tributárias taxas ou contribuição social, ficará ela obrigada a aplicar os recursos auferidos especificamente na finalidade para a qual foi criada a exação, diferentemente do que ocorre com os impostos, em função do disposto nos arts. 149 (contribuições sociais) e 145, II (taxas).

Vale ressaltar que as taxas a União não reparte com os demais entes federados e as contribuições sociais ela deve repartir uma pequena fração tão somente, nos termos das Disposições Constitucionais Transitórias (Título X, da Constituição Federal).

Assim, por certo, o modelo que mais interessa à União é a criação de impostos, em função da possibilidade de manuseio dos recursos com menos “amarras”, embora tenha que dividir a receita auferida com Estados, Distrito Federal e Municípios.

Dessa forma, verifica-se não existir no Sistema Tributário Nacional a previsão constitucional para instituição de tributos ambientais em sentido estrito,

podendo tal ocorrer, porém, mediante a competência residual da União (art. 154, I), ou mediante taxas e contribuições sociais.

Mas já houve tentativa de incluir no texto constitucional a previsão de espécie tributária com roupagem de tributo ambiental em sentido estrito. De fato, no ano de 2003 foi discutida no Brasil a Proposta de Emenda à Constituição (PEC) 41-A, de 2003, que tratava da Reforma do Sistema Tributário Nacional, ocasião em que a Câmara dos Deputados chegou a aprovar por Comissão Especial a possibilidade de criação de Empréstimo Compulsório em casos de desastre ambiental²³, naturalmente com destinação específica dos recursos arrecadados. Todavia, a proposta foi rejeitada em votação definitiva, sendo que a redação final do art. 148 da Constituição Federal de 1988 manteve-se sem a previsão de empréstimo compulsório em caso de desastre ambiental.

De toda forma, a iniciativa revela a tentativa de inclusão no texto constitucional do que se pode definir de tributo ambiental em sentido estrito, na medida em que previa a possibilidade de instituição de um tributo com fato gerador ambiental (desastre ambiental).

Havendo nova proposta de reforma tributária atualmente no Congresso Nacional, a Proposta de Emenda à Constituição Federal 233/2008, apensada à Proposta de Emenda à Constituição 31/2007, a discussão a respeito da instituição de tributos ambientais em sentido estrito ganha relevo.

Referidas, propostas, todavia, não contemplam em sua redação inicial a previsão de tributos ambientais em sentido estrito, o que, se ocorrer, virá através de emendas parlamentares.

De toda forma, até que sejam aprovadas novas espécies tributárias que

²³ Na referida PEC 41-A, de 2003, o Deputado Ronaldo Vasconcellos (PTB-MG) apresentou a Emenda 135, incluindo na redação do art. 148 da Constituição Federal a possibilidade de instituição de empréstimo compulsório em casos de desastre ambiental. A justificativa apresentada foi a seguinte: “Os desastres ambientais geram despesas extraordinárias e precisam de solução imediata, enquadrando-se perfeitamente nos parâmetros conformadores dos empréstimos compulsórios. Exemplos são os incêndios florestais e vazamento de produtos químicos em Cataguases/MG. A sugestão é inserir a previsão de que os empréstimos compulsórios possam destinar-se, também, às despesas de correntes de desastres ambientais.”

se caracterizem efetivamente como tributos ambientais em sentido estrito, o atual Sistema Tributário Nacional permanece prevendo tão somente tributos ambientais em sentido amplo.

2. A REFERIBILIDADE DOS TRIBUTOS AO SUJEITO PASSIVO

Por referibilidade, há que se entender o vínculo legitimador da exação fiscal que dá suporte à contraprestação efetiva ou potencial obtida pelo contribuinte em razão do tributo que recolhe aos cofres públicos.

Em outras palavras, referibilidade pode ser definida como sendo a atividade estatal que, direta ou indiretamente, diga respeito ao contribuinte. Do ponto de vista da entidade tributante, é o serviço ou obra pública que beneficia o contribuinte em alguma dimensão. Do ponto de vista do contribuinte, é o efetivo motivo pelo qual se justifica a imposição tributária, já que se materializa numa ação governamental que de alguma forma traz um benefício ao contribuinte.

2.1. NATUREZA JURÍDICA DA REFERIBILIDADE

Analisar a natureza jurídica de um elemento formador de algum tributo é sempre bastante útil. Não é diferente com a figura da referibilidade no âmbito dos tributos ambientais.

Importante lembrar que os tributos instituídos com a finalidade específica de custeio de atividades públicas de preservação e defesa do meio ambiente decorrem de uma relação jurídico tributária entre o Estado e o sujeito passivo tributário, onde se pode identificar uma relação tipicamente obrigacional.

De fato, como em qualquer relação jurídica, também na tributária deve se observar os elementos da relação jurídica. Os dois primeiros elementos da relação jurídica são o sujeito ativo e passivo, sendo, respectivamente, o Estado (Fazenda Pública) e contribuinte (e também o responsável tributário - art. 121²⁴ do CTN).

²⁴ Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

O liame jurídico, ou vínculo de atributividade, constitui outro elemento de qualquer relação jurídica, e na tributária revela-se pela lei que institui o tributo. Merece destaque, porém, o outro elemento comum a toda relação jurídica: o objeto, que constitui aquilo que o sujeito ativo (Fazenda Pública) pode exigir do sujeito passivo (contribuinte ou responsável tributário) em função do vínculo jurídico entre ambos (vínculo de atributividade). Pois o objeto da relação jurídico tributária será sempre uma obrigação, na medida em que em função de lei instituidora o sujeito passivo contrai obrigação de pagar o tributo (obrigação principal - de dar) ou de qualquer obrigação positiva ou negativa no interesse do sujeito ativo (obrigação acessória – de fazer ou não fazer), como preconiza o disposto no artigo 113, §§ 1º. e 2º.²⁵, do Código Tributário Nacional.

Indubitavelmente, então, pode-se afirmar que se a referibilidade está presente em tributo vinculado [que só terá validade jurídica se o Poder Público efetivamente realizar atividades para a finalidade que originou a espécie tributária], estamos diante de nítida obrigação a ser cumprida pelo Estado, revelando evidente natureza jurídica obrigacional²⁶.

Isto fica claro, também, na análise feita por ÁVILA (2008, p. 59-60), quando sustenta que:

A relação tributária pode ser definida como uma relação obrigacional decorrente de lei, entre o credor e o devedor, que se traduz em pretensões patrimoniais e não-patrimoniais. O Código Tributário Nacional (art. 113 e ss.) utilizou esse conceito (obrigação principal e obrigação acessória). O essencial é que a relação obrigacional tributária, de um lado, possui *efeitos patrimoniais* decorrentes da apropriação de meios de pagamento e, de outro lado, possui *efeitos comportamentais* em substituição ou em conjunto ao encargo tributário. Em geral – porque cada tributo possui determinados efeitos –, pode-se afirmar que a liberdade e a propriedade são, mais ou menos, restringidas na concretização da relação obrigacional tributária.

Também CARVALHO (2005, p. 291) sustenta na mesma linha de

²⁵ Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

²⁶ Como se verá adiante, neste estudo, também nos tributos não vinculados (os impostos) a referibilidade mostra-se presente, pelo menos de forma geral para a coletividade.

raciocínio que a imposição tributária tem natureza jurídica obrigacional:

Por sem dúvida que a prestação pecuniária a que alude o art. 3º. do Código dá uma feição nitidamente patrimonial ao vínculo tributário, pois o dinheiro – pecúnia – é a mais viva forma de manifestação econômica. Esse dado, que salta à evidência, nos autoriza a tratar o laço jurídico, que se instala entre sujeito pretensor e sujeito devedor, como uma autêntica e verdadeira *obrigação*, levando-se em conta a ocorrência do fato típico, previsto no descrito da norma.

Então, se o fato do pagamento do tributo pelo sujeito passivo tributário tem caráter de obrigação, é certo que o credor do dinheiro relativo ao tributo [o Estado] tem também uma obrigação correspondente a ser cumprida para com o pagador do tributo.

Extrai-se da lição de MACHADO (2005, p. 133) que

Já é sabido que a relação entre o Estado e as pessoas sujeitas à tributação não é *relação simplesmente de poder*, mas uma relação jurídica. Essa relação constitui objeto essencial do Direito Tributário, que é de natureza obrigacional, como já ficou esclarecido.

Vale referir que as obrigações que tradicionalmente decorrem do Direito Civil podem ter origem na lei, em contratos ou em atos ilícitos. A obrigação tributária, por sua vez, decorre naturalmente de lei, como consequência do poder estatal de submissão do particular.

Novamente MACHADO (2005, p. 137) faz observação bastante clara a esse respeito ao afirmar que

A obrigação tributária é uma obrigação legal por excelência. Decorre diretamente da lei, sem que a vontade interfira com o seu nascimento. A lei cria o tributo e descreve a hipótese em que o mesmo é devido. Basta que essa hipótese aconteça, tornando-se concreta, para que surja a obrigação tributária, sendo absolutamente irrelevante a vontade das pessoas envolvidas.

Dito de outra forma, o Estado é ao mesmo tempo credor do tributo e devedor de uma atividade estatal relacionada ao contribuinte, sendo que nos tributos onde está presente a referibilidade direta esta circunstância é bastante evidente, na medida em que o tributo somente se legitima diante de uma atividade estatal que realmente tenha vínculos, relação e efetiva inter-relação com o contribuinte.

Decorrendo os tributos de uma relação jurídica que impõe ao contribuinte uma obrigação em razão da lei, e ao Estado uma obrigação de contraprestação, nos tributos onde há referibilidade direta fica evidente que a natureza jurídica desta referibilidade é, também, obrigacional.

Deve se compreender, portanto, que a referibilidade é um componente indireto da relação jurídica tributária. Como essa relação jurídica tem caráter nitidamente obrigacional, a referibilidade logicamente também está ligada a um acontecimento de natureza obrigacional.

Se tributo e sua correspondente contraprestação decorrem de relação obrigacional, e se a referibilidade é um elemento da obrigação tributária, a conclusão inevitável é de que a natureza jurídica da referibilidade é obrigacional.

Pode-se dizer que a referibilidade constitui um elemento condicional da obrigação tributária. Isso porque a referibilidade estará presente de forma destacada e importante especialmente quando se trate de tributo vinculado, onde a vinculação da atividade estatal ao contribuinte ganha contornos mais expressivos, tornando mais visível e evidente a presença de um benefício direto ao contribuinte pela sujeição ao pagamento do tributo.

De outro lado, tratando-se de tributos não vinculados [os impostos], por não haver um benefício específico, mas indireto e geral para a coletividade, a referibilidade não se revelará tão evidente.

Diante dessas situações, pode-se, então concluir que há uma espécie de referibilidade condicional, onde essa referibilidade fica condicionada ao grau de intensidade do benefício que o contribuinte tenha em razão de sua submissão ao tributo.

Dessa forma, a referibilidade dos tributos tem na estrutura de sua concepção uma nítida natureza jurídica obrigacional, decorrente da contraprestação devida pelo Poder Público, na forma de atividades estatais, relacionadas com o

contribuinte, apresentando-se a referibilidade como elemento indireto da relação jurídica tributária.

2.2. A REFERIBILIDADE COMO NORMA CONSTITUCIONAL

É importante identificar se esta referibilidade encontra suporte constitucional, constituindo-se como norma constitucional em sintonia com a regra matriz de imposição tributária.

Tendo em vista que se afirma que a referibilidade constitui requisito constitucional, deve ser pesquisado no texto constitucional se há suporte para admiti-la como elemento integrante da regra matriz tributária para criação de tributos, bem como se a imposição tributária encontra suporte nos demais princípios inspiradores da Constituição Federal.

O artigo 146, III²⁷, da Constituição Federal estabelece que normas gerais de direito tributário serão objeto de lei complementar, onde se estabelecerá a definição dos tributos, seus fatos geradores e suas base de cálculo. O Código Tributário Nacional (lei 5.172/66) é lei ordinária recepcionada pela Constituição Federal de 1988 como lei complementar definindo normas gerais de direito tributário (art. 34, § 5º.²⁸, do ADCT, da CF/88), atendendo, por isso mesmo, o disposto no art.

²⁷ Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

²⁸ Art. 34. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês

146, III, da Carta Magna. E o artigo 4º.²⁹ do Código Tributário Nacional estabelece que a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação.

Mas não é só isso. Como referido anteriormente, toda imposição tributária deve guardar sintonia com todos os princípios fundamentais que amparam a existência da República, balizada sob o estado democrático de direito. Neste contexto, a imposição da tributação efetivamente não pode se afastar dos elementos garantidores de um verdadeiro Estado Social, devendo a tributação, inclusive a ambiental, servir de mecanismo para viabilizar os preceitos da ordem social constitucional, além, é claro, dos princípios, direitos e garantias fundamentais.

BARRETO (2009, P. 50) faz pertinente observação a respeito quando analisa a observância dos princípios constitucionais na edição de normas tributárias ao afirmar que

Impõe-se observar, ademais disso, os princípios implícitos, tão ou mais importantes que muitos princípios explícitos. No rol dos explícitos não se pode soterrar os que limitam a liberdade do legislador constituinte derivado. É de mister que emendas constitucionais não firam cláusulas pétreas. Por exemplo: uma coisa é afirmar que não há direito adquirido contra a Constituição, outra, bem diversa, aceitar que não haja direito adquirido contra emenda constitucional. Sem essa estremação, não se chegará a bom termo, não poderá operar o princípio da certeza do direito. De pouco ou nada valerá o vetor da previsibilidade do direito se o sistema autorizar o amesquinamento do direito adquirido, mediante modificação introduzida por emenda constitucional.

Lastimavelmente, porém, as malfadadas emendas vêm amesquinando esses princípios, reduzindo-os a meras normas, de relevância inferior. E tudo isso sob os olhares complacentes e omissos da doutrina. Exemplo está na criação de nítida taxa, sob o manto eufemístico de 'contribuição de iluminação pública'.

Assim, a referibilidade dos tributos ambientais com função social

seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda nº 1, de 1969, e pelas posteriores.

(...)

§ 5º - Vigente o novo sistema tributário nacional, fica assegurada a aplicação da legislação anterior, no que não seja incompatível com ele e com a legislação referida nos §3º e § 4º.

²⁹ Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;
II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.

predominantemente extrafiscal encontra substrato jurídico com estatura de requisito constitucional, de forma a permitir que seja sustentada com adequação a tese de que a referibilidade direta (benefício individual e específico ao contribuinte) ou a referibilidade de grupo (benefício indireto em relação ao contribuinte, mas direto em relação ao grupo a que o contribuinte pertence) nos tributos vinculados constitui condição para a legitimidade da exigência das espécies tributárias.

Também o disposto no artigo 149³⁰ da Constituição Federal permite considerar que a referibilidade se encontra inserida na matriz constitucional tributária. Efetivamente, ao referir que se atribui competência à União para instituir contribuições “de interesse das categorias profissionais ou econômicas³¹, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas”, está o legislador afirmando a necessidade de que haja um vínculo jurídico ou um liame efetivo que reconheça que entre o sujeito passivo da contribuição social e a atividade a ser custeada pela citada espécie tributária existe uma clara inter-relação³².

O mesmo se dá com as contribuições sociais de intervenção no domínio econômico, onde a referibilidade indireta (benefício de grupo) estará presente na medida em que o contribuinte integre o grupo econômico que será atingido e beneficiado com a atividade estatal que se fez necessária.

Vale novamente repetir que exigir uma contribuição social (tributo vinculado a atividade estatal específica) sem que a atividade estatal tenha alguma

³⁰ Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

³¹ As contribuições de interesse das categorias profissionais, ou corporativas, são tidas pela literatura jurídica como contribuições parafiscais, na medida em que são espécies tributárias instituídas em favor de um ente de cooperação governamental. Dito de outra forma, o governo cria por lei um ente (normalmente sob o formato de autarquia) com a finalidade específica de fiscalizar o exercício profissional dos integrantes da respectiva profissão, criando, ao mesmo tempo, a fonte de custeio para o efetivo exercício do mister de fiscalizar e regulamentar a atividade profissional.

³² HENRIQUES e DIAS (2003, p. 65) referem que “Frize-se, ainda, que as contribuições parafiscais pressupõem, necessariamente, uma relação entre o arrecadador e o contribuinte, ou seja, é imprescindível que haja uma referibilidade entre a fonte de custeio e o benefício, para que se possa considerar válida a cobrança desses tributos.”

pertinência ou inter-relação com o contribuinte, equivale a cobrar imposto vinculado (com atividade estatal específica), o que é vedado pela Carta Magna (Art. 167, IV) e também pela tradicional ciência tributária.

Observa-se, então, que a referibilidade (mesmo que indireta), de fato, encontra suporte na regra matriz constitucional para a criação de tributos, notadamente aqueles que tem uma finalidade específica e exigidos de determinada parcela da população relacionada com a finalidade que ensejou o nascimento da espécie tributária, ou seja, as contribuições sociais.

2.3. REFERIBILIDADE DOS TRIBUTOS NAS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS

Vale repetir que por referibilidade, há que se entender o vínculo legitimador da exação fiscal que dá suporte à contraprestação efetiva ou potencial obtida pelo contribuinte em razão do tributo que recolhe aos cofres públicos. É sabido que a própria definição de tributo consiste numa contrapartida, onde o contribuinte paga um valor pecuniário, devendo receber em contraprestação um serviço público³³.

Há que se registrar que esta referibilidade deve consistir numa contraprestação, efetiva ou potencial, direta ou indireta, ao contribuinte, de maneira que a atividade estatal considerada para efeito da imposição do tributo tenha um efetivo vínculo jurídico e também de fato com o contribuinte, nos termos do Art. 121, parágrafo único, inciso I³⁴, do Código Tributário Nacional.

Então é possível afirmar que todo tributo deve possuir referibilidade com o contribuinte. Essa referibilidade estará presente individualmente para cada contribuinte ou relacionada a um grupo de contribuintes, ou ainda poderá ser geral

³³ O art. 3º. do Código Tributário Nacional define tributo como sendo *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.*

³⁴ O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:
I – contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

para toda a coletividade, conforme se trate de uma ou outra espécie tributária. Então, é preciso identificar em cada tributo de que forma essa referibilidade (vínculo entre a atividade estatal e o contribuinte) se manifesta.

Na medida em que os impostos são espécies tributárias não vinculadas (Art. 167, IV, da Constituição Federal), o requisito da referibilidade aparece efetivamente em outras modalidades de tributos, onde, ao contrário dos impostos, há atividade estatal vinculada.

De fato, o imposto constitui tributo não vinculado, ou seja, o Poder Público possui plena discricionariedade para aplicar os recursos financeiros auferidos. Pode, por exemplo, utilizar dinheiro proveniente de impostos para prestar apoio financeiro a um bloco de carnaval, obviamente, autorizado por lei municipal. Evidentemente, no exemplo citado não haverá nenhuma referibilidade entre a atividade pública considerada (apoio à cultura) e o contribuinte que pagou imposto. Isto porque não há nenhuma vinculação legal entre a finalidade do imposto ou o destino dos recursos auferidos, e o sujeito passivo da espécie tributária.

Não há nos impostos, portanto, uma referibilidade diretamente relacionada ao contribuinte porque a atividade estatal não é dirigida a um contribuinte individualmente considerado e nem mesmo a um grupo de contribuintes, na medida em que o governo aplica os recursos provenientes de impostos em qualquer atividade estatal dirigida à população. Por isso que se diz que o serviço público contraprestacionado com o tributo imposto é inespecífico, conforme expressamente consignado no Art. 16³⁵ do Código Tributário. Se não se sabe previamente qual o serviço que está sendo contraprestacionado, não se pode falar em benefício individual para o contribuinte do imposto, e nem mesmo para um determinado grupo de contribuintes. Todavia, não se pode negar que a atividade estatal que vier a ser realizada pelo Poder Público com os recursos arrecadados com impostos trará algum benefício à coletividade, não podendo se falar, porém, de benefício de determinado grupo de contribuintes e muito menos de determinado contribuinte individualmente considerado. Verifica-se o que se pode chamar de

³⁵ Art. 16 – Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

benefício geral para a coletividade, que recebe um benefício individual indireto, com a atividade estatal (apoio à cultura) prestada pelo Poder Público.

Em relação às taxas, a referibilidade (vínculo entre a atividade estatal e o contribuinte) deve estar presente de forma individual. Isto porque para as taxas se exige como requisito o vínculo entre o contribuinte e o serviço público, no sentido de o sujeito passivo tributário saber antecipadamente qual o serviço público que será contraprestacionado [especificidade³⁶], devendo o contribuinte ser necessariamente beneficiado individualmente pelo referido serviço. Assim, nas taxas existe a efetiva necessidade de um benefício específico e individual ao contribuinte individualmente considerado.

O mesmo pode ser dito em relação à espécie tributária denominada contribuição de melhoria, que se distingue da taxa tão somente pelo fato de que a atividade estatal que beneficia o contribuinte deve consistir em uma obra pública, nos termos do Art. 145, III³⁷, da Constituição Federal.

Rápida referência cabe ser feita ao empréstimo compulsório, que também possui natureza jurídica tributária. Embora se vislumbre nesta espécie tributária uma atividade estatal vinculada, o contribuinte não recebe um benefício individual, pois há nesta espécie tributária um benefício meramente coletivo, em muito se aproximando da figura do imposto, distinguindo-se dele, todavia, porque nele (o empréstimo compulsório) a atividade é vinculada, o que não ocorre no imposto. De fato, no empréstimo compulsório o contribuinte é chamado a colaborar para o custeio de atividades urgentes ou emergenciais, como investimento público urgente e relevante ou também despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública

³⁶ Taxa tem como conceito jurídico uma contraprestação pecuniária, compulsória por força de lei, de serviços públicos específicos e divisíveis, incidente sobre serviços públicos ou pelo exercício do poder de polícia, nos termos do art. 145, II, da CF/88 e art. 77 do CTN. Por especificidade deve-se entender que o serviço público ou a atividade realizada pelo Poder Público deve estar previamente criada e deve ser plenamente conhecida antecipadamente pelo contribuinte. Por divisibilidade, entende-se uma correspondência entre o quanto se paga de tributo e o quanto se recebe de atividade pública, devendo tal equação estar definida na lei instituidora da taxa.

³⁷ Art. 145 – A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:
[...]
III – contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

ou guerras, conforme dispõe o Art. 148³⁸ da Constituição Federal. Assim, no empréstimo compulsório há também “referibilidade geral”, ou seja, um benefício coletivo para a população inteira, indiretamente, da mesma forma que nos impostos. Efetivamente, a diferença marcante em relação à referibilidade entre o imposto e o empréstimo compulsório é que nesse a atividade para a qual foi o tributo criado é previamente conhecida, o que não constitui característica daquele. Por isso, é inadequado falar em referibilidade direta ou individual do empréstimo compulsório ao contribuinte.

E a referibilidade mais comumente falada (benefício de grupo) está presente somente nas contribuições sociais justamente porque constitui característica destas espécies tributárias a sua exigência sobre determinados grupos de pessoas vinculadas às finalidades do tributo, sendo dispensável o benefício direto ao contribuinte, mas se exigindo tão somente a pertinência entre a atividade estatal e o contribuinte, exigindo um vínculo jurídico e também um vínculo de fato, mas dispensando um benefício específico ao contribuinte. O benefício, assim considerada a contraprestação estatal pelo pagamento do tributo, deve estar relacionado ao grupo de contribuintes, mas não como um benefício individual para cada contribuinte considerado, bastando uma necessária pertinência da atividade estatal com o contribuinte. PAULSEN (2008, p. 128) comenta com clareza este aspecto:

A contribuição constitui uma categoria intermediária entre o imposto e a taxa. É o que pensa José Maurício Conti, amparado na lição de Vincenzo Tangorra. Aliás, Conti estende-se sobre o pensamento de Tangorra: “Para este autor, as contribuições surgem da necessidade especial que, não obstante seja uma necessidade de toda a sociedade, o Estado ao satisfazê-la, beneficia de modo especial os integrantes de determinado grupo ou categoria de pessoas. E este grupo é quem vai pagar os custos desta atuação estatal. Portanto, o pagamento da contribuição está sempre vinculado a uma atuação estatal em benefício do contribuinte. É importante destacar que, na contribuição especial, ‘o benefício não é individual no sentido isolado ou destacado, é benefício do contribuinte enquanto membro do grupo’” (Conti, José Maurício. Sistema Constitucional Tributário (Interpretado pelo Tribunais); Ed. Oliveira Mendes, 1997, p. 58). Não se faz necessário benefício, bastando a pertinência.

³⁸ Art. 148 – A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:
I - para atender despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;
II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, b.

Prossegue PAULSEN (2008, p. 133) na análise da referibilidade das contribuições sociais ao efetivo sujeito passivo tributário dessa espécie tributária:

Através das contribuições, chama-se, ao custeio de atividades voltadas a finalidades constitucionalmente prevista, um grupo de pessoas a que elas se referem. Esta característica, fundada na própria estrutura das contribuições especiais, tem sido referida por alguns autores como “princípio da referibilidade ou retributividade”. Não se exige seja o contribuinte beneficiado pela atividade., bastando esta lhe diga respeito. O contribuinte deve fazer parte do grupo, evidenciando-se uma relação de pertinência caracterizadora da referibilidade.

Dito de outra forma, a necessidade de uma atividade estatal a ser prestada surge em razão de uma parcela da população tão somente. Então, é essa parcela da sociedade que será chamada a custear a atividade estatal, surgindo daí a pertinência entre a atividade e o contribuinte (referibilidade) como requisito da espécie tributária. E quando se fala em espécie tributária cobrada de um grupo de pessoas (sujeitos passivos tributários) relacionadas ao serviço público prestado, estaremos diante de uma única espécie tributária: a contribuição social. O objetivo da cobrança deste tributo é beneficiar uma parcela da população com uma atuação estatal específica.

O benefício de que se fala, como disse PAULSEN (2008), não é individual ou destacado para cada integrante do grupo que se submete ao pagamento. Constitui um benefício ao grupo considerado e não ao integrante do grupo, individualmente. O sujeito passivo tributário é beneficiado porque integra o grupo e não porque a atividade prestada tenha que lhe favorecer individualmente. Ou seja, enquanto membro do grupo de contribuintes chamado a contribuir para a atividade estatal ele se beneficia, mesmo que não se beneficie individualmente, ou de fato.

Essa constatação fica mais visível ao verificarmos, por exemplo, as contribuições sociais de interesse das categorias profissionais, onde os profissionais de profissões regulamentadas por lei (advogados, contadores, músicos, engenheiros, arquitetos, médicos, enfermeiros...) são chamados a custear uma atividade estatal (fiscalização do exercício profissional) decorrente da existência da respectiva profissão. Não haverá um benefício individual para cada profissional que

paga a contribuição social, mas haverá um benefício coletivo (ou de grupo) relacionado aos integrantes daquela categoria profissional, no exemplo citado, a fiscalização da profissão.

Ao comentar a constitucionalidade da cobrança da Contribuição Social para custeio da iluminação pública³⁹, instituída pela Emenda Constitucional 32/2002, MELO (2003, p. 91-92) critica este entendimento de que basta haver uma pertinência da atividade estatal com o sujeito passivo que integra o grupo de indivíduos beneficiados, afirmando que se faz necessária uma efetiva atuação estatal em favor de um grupo de contribuintes que têm inter-relação com o fato gerador. Sustenta o autor que

O que marca uma 'contribuição' é a peculiaridade de ter como pressuposto ou causa do benefício, real ou presumido, que um 'grupo' de pessoas recebe em virtude de uma determinada atuação estatal.

Assim, é indispensável a realização, por parte do ente estatal, de um benefício ou uma vantagem para os membros pertencentes a um determinado grupo.

Por exemplo, as contribuições previdenciárias trazem como beneficiários os empregados das empresas, na condição de segurados da Previdência Social (portanto, um 'grupo' delimitado: empregados segurados). Da mesma forma, as contribuições para o Sesc/Senac, que trazem vantagens para os empregados das empresas de comércio (um grupo ainda mais restrito: empregados do comércio).

No caso do serviço de iluminação pública, verifica-se que há um indiscutível benefício real para a população do Município. Todavia, e aí está uma das inconstitucionalidades da Emenda nro. 29/02, não há como separar um 'grupo' de pessoas beneficiadas, uma vez que toda a população do Município auferia vantagens com esse serviço público, tal sua generalidade e indivisibilidade.

Por conseguinte, falta para a novel 'contribuição' o critério essencial da referibilidade entre o serviço público (atuação estatal) e seus contribuintes. Ou seja, a cobrança passa a ter a natureza jurídica de um imposto, eis que seu 'fato gerador' configura uma *situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte* (art. 16, do Codex Tributário).

Diante das considerações acima realizadas, a figura da referibilidade pode ser verificada nos tributos em razão de tratar-se de tributo com atividade vinculada ou não, bem como se há necessidade de benefício individual para cada contribuinte individualmente considerado ou se basta um benefício amplo ou geral,

³⁹ Art. 149-A Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III.

Parágrafo único. É facultada a cobrança da contribuição a que se refere o caput, na fatura de consumo de energia elétrica.

aí considerada toda a população, ou ainda se é preciso identificar um benefício relacionado a apenas um grupo de contribuintes, o que pode ser planejado de acordo com a tabela a seguir:

QUADRO DE IDENTIFICAÇÃO DE REFERIBILIDADE NOS TRIBUTOS				
TRIBUTO	ATIVIDADE	BENEFÍCIO GERAL DA COLETIVIDADE	BENEFÍCIO DE GRUPO	BENEFÍCIO INDIVIDUAL
IMPOSTO	NÃO VINCULADA	SIM	NÃO ⁴⁰	NÃO ⁴¹
TAXA	VINCULADA	NÃO	NÃO ⁴²	SIM ⁴³
CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA ⁴⁴	VINCULADA	NÃO	NÃO	SIM
EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO ⁴⁵	VINCULADA	SIM	NÃO	NÃO
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL	VINCULADA	NÃO	SIM ⁴⁶	NÃO ⁴⁷

Conclui-se, portanto, que nos tributos há sempre uma referibilidade, que pode ser geral, indireta ou direta, na medida em que traz, respectivamente, um benefício geral para a coletividade, um “benefício de grupo”, ou seja, um benefício que embora não traga nada de concreto ao contribuinte individualmente considerado, ensejará um benefício relacionado ao grupo do qual o contribuinte

⁴⁰ Há um benefício coletivo da população porque alguma atividade estatal inespecífica será realizada para a coletividade com os recursos arrecadados com impostos, mesmo que nem todos sejam beneficiados.

⁴¹ Quando se paga imposto, não se está contraprestacionando um serviço público específico e, portanto, não há um benefício individual para o contribuinte.

⁴² Ao pagar uma taxa, o contribuinte sabe qual serviço público está contraprestacionando, sendo que este serviço até pode beneficiar indiretamente um terceiro, mas não tem como objetivo beneficiar um grupo de contribuintes.

⁴³ Pagando uma taxa, o contribuinte, na verdade, paga por uma atuação estatal diretamente relacionada a ele que lhe beneficie individualmente.

⁴⁴ A contribuição de melhoria somente se diferencia da taxa por contraprestacionar serviço consistente em obra pública.

⁴⁵ No que diz respeito à referibilidade, o empréstimo compulsório se diferencia do imposto tão somente porque naquele a atividade estatal a ser contraprestacionada é previamente conhecida.

⁴⁶ Na contribuição social há um benefício coletivo do grupo relacionado ao pagamento do tributo, sem que haja benefício individual de cada contribuinte considerado.

⁴⁷ Na contribuição social é fundamental tão somente a pertinência entre a atividade estatal e o contribuinte, sendo desnecessário benefício individual.

participa, ou ainda um benefício direta e individualmente relacionado ao contribuinte.

Vê-se, portanto, que conforme a finalidade da tributação a figura da referibilidade, com suas diferentes modalidades, constitui requisito essencial, sendo que nos tributos ambientais é latente essa necessidade em razão do propósito da referida tributação (preservação e manutenção do meio ambiente), pelo que se pode concluir pela inconstitucionalidade de imposições tributárias onde não se verificar a presença de qualquer das modalidades de referibilidade, indispensável para a legitimidade do tributo.

Portanto, se a referibilidade está presente de forma direta nas taxas e na contribuição de melhoria, e se apresenta de forma geral nos impostos e no empréstimo compulsório, é na contribuição social que a referibilidade necessita maior compreensão para identificar como se dá sua presença.

Se delimitarmos o estudo da referibilidade sobre as contribuições sociais e analisado o tema sob a ótica da questão ambiental, identificamos uma contribuição social de natureza ambiental (tributo ambiental em sentido amplo) que serve de paradigma para a análise ora realizada. Trata-se da contribuição social ao INCRA, de 0,2% sobre a folha de salários.

Essa contribuição social tem como base legal a Lei n. 2.613/1955 (art. 6º, § 4º), Decreto Lei n. 1.146/1970 e Lei Complementar n. 11/1971, todas recepcionadas pelo Art. 149 da Constituição Federal de 1988, conforme entendimento consolidado do Superior Tribunal de Justiça, tendo a sua Primeira Seção, por ocasião do julgamento do Recurso Especial nº 977.058/RS, da relatoria do Ministro Luiz Fux, publicado no DJe de 10/11/2008, submetido ao regime dos recursos repetitivos (artigo 543-C do Código de Processo Civil, incluído pela Lei nº 11.672/2008), firmado o entendimento de que a contribuição destinada ao INCRA é plenamente exigível, tendo inequívoca natureza de contribuição especial de intervenção no domínio econômico⁴⁸.

⁴⁸ PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO DESTINADA AO INCRA. ADICIONAL DE 0,2%. NÃO EXTINÇÃO PELAS LEIS 7.787/89, 8.212/91 E 8.213/91. LEGITIMIDADE.

1. A exegese Pós-Positivista, imposta pelo atual estágio da ciência jurídica, impõe na análise

E onde estará a referibilidade necessária na contribuição ao INCRA? Para responder é válido levar em conta a tabela antes comentada. Não há benefício geral para a população, o que é característica de imposto e empréstimo compulsório. Também não se trata de benefício individual ao contribuinte, o que se vê nas taxas e na contribuição de melhoria. Somente se pode identificar mesmo a presença de benefício ao grupo relacionado à atividade estatal pretendida, evidenciando característica específica da contribuição social. Essa atividade estatal,

da legislação infraconstitucional o crivo da principiologia da Carta Maior, que lhe revela a denominada “vontade constitucional”, cunhada por Konrad Hesse na justificativa da força normativa da Constituição.

2. Sob esse ângulo, assume relevo a colocação topográfica da matéria constitucional no afã de aferir a que vetor principiológico pertence, para que, observando o princípio maior, a partir dele, transitar pelos princípios específicos, até o alcance da norma infraconstitucional.

3. A Política Agrária encarta-se na Ordem Econômica (art. 184 da CF/1988) por isso que a exação que lhe custeia tem inequívoca natureza de Contribuição de Intervenção Estatal no Domínio Econômico, coexistente com a Ordem Social, onde se insere a Seguridade Social custeada pela contribuição que lhe ostenta o mesmo nomen juris.

4. A hermenêutica, que fornece os critérios ora eleitos, revela que a contribuição para o Incra e a Contribuição para a Seguridade Social são amazonicamente distintas, e a fortiori, infungíveis para fins de compensação tributária.

5. A natureza tributária das contribuições sobre as quais gravita o thema iudicandum, impõe ao aplicador da lei a obediência aos cânones constitucionais e complementares atinentes ao sistema tributário.

6. O princípio da legalidade, aplicável in casu, indica que não há tributo sem lei que o institua, bem como não há exclusão tributária sem obediência à legalidade (art. 150, I da CF/1988 c.c art. 97 do CTN).

7. A evolução histórica legislativa das contribuições rurais denota que o Funrural (Prorural) fez as vezes da seguridade do homem do campo até o advento da Carta neo-liberal de 1988, por isso que, inaugurada a solidariedade genérica entre os mais diversos segmentos da atividade econômica e social, aquela exação restou extinta pela Lei 7.787/89.

8. Diversamente, sob o pálio da interpretação histórica, restou hígida a contribuição para o Incra cujo desígnio em nada se equipara à contribuição securitária social.

9. Consequentemente, resta inequívoca dessa evolução, constante do teor do voto, que: (a) a Lei 7.787/89 só suprimiu a parcela de custeio do Prorural; (b) a Previdência Rural só foi extinta pela Lei 8.213, de 24 de julho de 1991, com a unificação dos regimes de previdência; (c) entretanto, a parcela de 0,2% (zero vírgula dois por cento) – destinada ao Incra – não foi extinta pela Lei 7.787/89 e tampouco pela Lei 8.213/91, como vinha sendo proclamado pela jurisprudência desta Corte.

10. Sob essa ótica, à míngua de revogação expressa e inconciliável a adoção da revogação tácita por incompatibilidade, porquanto distintas as razões que ditaram as exações sub iudice, ressoa inequívoca a conclusão de que resta hígida a contribuição para o Incra.

11. Interpretação que se coaduna não só com a literalidade e a história da exação, como também converge para a aplicação axiológica do Direito no caso concreto, viabilizando as promessas constitucionais pétreas e que distinguem o ideário da nossa nação, qual o de constituir uma sociedade justa e solidária, com erradicação das desigualdades regionais.

12. Recursos especiais do Incra e do INSS providos.

(REsp 977058/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22/10/2008, DJe 10/11/2008)

diz respeito notoriamente à reforma agrária, como atuação estatal na ordem econômica, nos termos do Art. 170, II, III e VII⁴⁹, da Constituição Federal.

De acordo com essas premissas (benefício de grupo e finalidade agrária), o contribuinte somente poderá ser quem integrar o grupo beneficiado pela atividade estatal realizada com o objetivo de intervenção econômica no mundo agrário. E a identificação do contribuinte é importante justamente para poder se identificar a existência ou não de referibilidade adequada às contribuições sociais (benefício de grupo).

Então, se o contribuinte da contribuição social ao INCRA deve ser alguém que tenha alguma pertinência em relação à atividade estatal realizada, mesmo que não haja benefício individual e específico, conseqüentemente este contribuinte deve ter relação de fato com a atividade estatal. Assim, somente as empresas que possuem empregados e que desempenham atividades relacionadas ao mundo agrário é que se enquadrarão como contribuintes dessa contribuição social ao INCRA.

É neste sentido que já decidiu algumas vezes o Tribunal Regional Federal da 4ª. Região, justamente tendo por argumento central de seu julgado a questão relativa à necessidade da presença da referibilidade da atividade estatal ao contribuinte, concluindo que deve haver a pertinência entre a atividade estatal realizada e o contribuinte, o qual deve, em razão dessa pertinência da atividade estatal, receber algum benefício que lhe diga respeito⁵⁰. No caso da contribuição ao

⁴⁹ 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:

[...]

II - propriedade privada;

III - função social da propriedade;

[...]

VII - redução das desigualdades regionais e sociais;

⁵⁰ TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO AO INCRA. NATUREZA JURÍDICA. REFERIBILIDADE. 1. A contribuição ao INCRA configura contribuição de intervenção no domínio econômico, não tendo sido revogada pelas Leis 7.787/89 e 8.212/91 (STJ). 2. A amplitude do pólo passivo depende da verificação da referibilidade, traço inerente às contribuições. A intervenção para fiscalizar e fazer com que os imóveis rurais cumpram sua função social só diz respeito ao mundo rural. É incabível a cobrança da contribuição de empresa urbana, pois não mantém nenhum nexo com a atividade interventiva do INCRA. (TRF4, AC 2005.71.08.005412-4, Segunda Turma, Relator p/ Acórdão Leandro Paulsen, D.E. 21/03/2007)

INCRA, portanto, deve haver uma inter-relação entre a política agrária e as empresas que, obviamente, atuam no âmbito agrário. O contribuinte que não se encaixa nestes pressupostos, na verdade, contribuinte não pode ser.

Aliás, no Tribunal Regional Federal da 4^a. Região, o entendimento sobre a necessidade da referibilidade na citada espécie tributária tinha plena aceitação⁵¹, sucumbindo tal entendimento, todavia, diante do posicionamento em sentido contrário do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça.

Nos julgados que defendem a tese da necessidade de referibilidade, é enfatizado que a contribuição ao INCRA não se presta mais para financiamento social do meio rural, pelo que sua cobrança evidencia nítido imposto com finalidade específica, o que viola o disposto no art. 167, IV, da Constituição Federal.

Dito de outra forma, não há referibilidade entre a atividade estatal preconizada atualmente com o referido tributo (financiar a reforma agrária) e o contribuinte urbano. Assim, diante desse ponto de vista, a sua cobrança como

⁵¹ TRIBUTÁRIO. LEGITIMIDADE PASSIVA. IMPOSTO DESTINADO AO INCRA. PRESCRIÇÃO. NÃO-RECEPÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE COMPENSAÇÃO. 1. Pacificado na Turma o entendimento de haver litisconsórcio necessário entre o INCRA e o INSS: a presença da Autarquia Previdenciária - agente arrecadador e fiscalizador da exação controvertida, com poderes para exigir o tributo e impor sanções ao contribuinte - no pólo passivo condiciona a eficácia da sentença, pois, ausente o INSS, não estaria ele sujeito aos efeitos do julgado; presentes, então, os requisitos de formação do litisconsórcio necessário. Confere-se, com a integração do INSS à lide, estabilidade às questões decididas. O INCRA, por sua vez, sendo o destinatário da arrecadação, tem nítido interesse na lide. 2. Em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, como o presente, o prazo prescricional para postular a restituição é de 5 anos (art. 168 do CTN), começando a fluir somente após a homologação, expressa ou tácita, a ser realizada pelo Fisco em igual período. Logo, o contribuinte que recolheu a exação indevidamente ou a maior tem 10 anos para repetir o indébito. Não aplicação do art. 3.º da LC 118/05, nos termos de precedentes do STJ. 3. Embora a exação destinada ao INCRA, à alíquota de 0,2% sobre a folha de salários, tivesse a finalidade de financiar a prestação de serviços sociais no meio rural, com a longa série de alterações legislativas que se seguiu, perdeu o desiderato inicial de cunho social. Adquiriu, em conseqüência, natureza de imposto, cuja destinação específica, vedada pela constituição pretérita e atual, retirou-lhe a exigibilidade. Não encontrou guarida na CF/69. Recriado pela Lei Complementar n.º 11/71, não foi recepcionado pela CF/88, por afronta ao disposto no inciso IV do art. 167. Recolhimentos a tal título são indevidos desde a vigência do sistema tributário da nova Carta Magna (art. 34, ADCT). 4. Não satisfazendo aos critérios do art. 66 da Lei n.º 8.383/91 - mesma espécie e destinação constitucional - inviável a compensação, na escrita fiscal do contribuinte, dos valores indevidamente recolhidos. Além disso, reconhecida a inexigibilidade - de, o contribuinte não é devedor e não mais recolherá a exação ao INCRA, faltando, assim, um dos elementos autorizadores da compensação - serem duas pessoas, ao mesmo tempo, devedora e credora uma da outra. (TRF4, AC 2005.72.00.005991-6, Segunda Turma, Relator Marcos Roberto Araujo dos Santos, DJ 16/08/2006)

contribuição social não se sustenta, na medida em que não há referibilidade de grupo. Nem como imposto pode ser cobrada, porque tem destinação específica, violando o citado art. 167, IV, da Constituição Federal.

Dessa forma, as decisões acima têm como pressuposto que não é legítima a exigência da contribuição ao INCRA de todo o universo dos empregadores, inclusive urbanos, justamente pelo fato do benefício ao contribuinte, que não pode ser geral porque aí estaríamos diante de imposto vinculado, o que esbarra na proibição do Art. 167, IV⁵², da Constituição Federal. Caso o benefício fosse individual e específico ao contribuinte, estaríamos diante de taxa ou contribuição de melhoria, conforme antes explicitado. E, de fato, não se pode conceber uma contribuição social com viés ambiental sem algum tipo de benefício, mesmo que indireto (ou de grupo) ao contribuinte.

Entretanto, não se ignora que o Supremo Tribunal Federal e o Superior Tribunal de Justiça têm posição consolidada no sentido de que as contribuições sociais de intervenção no domínio econômico não tem como requisito necessário para a sua validade a figura da referibilidade subjetiva (ou benefício individual)⁵³. Efetivamente, a questão foi enfrentada pelo Plenário do egrégio Supremo Tribunal Federal no RE 395.266/SC, de relatoria do Ministro Carlos Velloso, quando examinou a constitucionalidade da contribuição ao SEBRAE (Lei nº 8.029/90). Naquela oportunidade, entendeu a Corte Suprema que, em se cuidando de contribuição de intervenção na área econômica, não se exige que o sujeito passivo dela tire algum proveito.

⁵² Art. 167. São vedados:

[...]

IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo;

⁵³ O Supremo Tribunal Federal tem posicionamento consolidado no sentido de que a referida contribuição ao INCRA não tem mais a finalidade previdenciária ao homem do campo, como era com o seu antecessor, o Funrural, e por isso mesmo esta contribuição social deixou de ser previdenciária e atualmente caracteriza-se como de intervenção no domínio econômico.

Em decorrência deste entendimento, mesmo para as contribuições sociais de intervenção no domínio econômico com viés ambiental (como a contribuição ao INCRA), tem sido desconsiderada a necessidade de referibilidade da atividade estatal ao contribuinte. Tanto é assim que atualmente está pacificado no âmbito do Superior Tribunal de Justiça esse entendimento, nos ter da ementa abaixo:

TRIBUTÁRIO – CONTRIBUIÇÃO DESTINADA AO INCRA – LEI 2.613/55 (ART).

(6º, § 4º) – DL 1.146/70 – LC 11/71 – NATUREZA JURÍDICA E DESTINAÇÃO CONSTITUCIONAL – CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO – CIDE – LEGITIMIDADE DA EXIGÊNCIA MESMO APÓS AS LEIS 8.212/91 E 8.213/91 – COBRANÇA DAS EMPRESAS URBANAS: POSSIBILIDADE.

1. A Primeira Seção desta Corte, no julgamento do Erich 770.451/SC (acórdão ainda não publicado), depois de acirradas discussões, decidiu rever a jurisprudência sobre a matéria relativa à contribuição destinada ao INCRA.

2. Naquele julgamento discutiu-se a natureza jurídica da contribuição e sua destinação constitucional e, após análise detida da legislação pertinente, concluiu-se que a exação não teria sido extinta, subsistindo até os dias atuais e, para as demandas em que não mais se discutia a legitimidade da cobrança, afastou-se a possibilidade de compensação dos valores indevidamente pagos a título de contribuição destinada ao INCRA com as contribuições devidas sobre a folha de salários.

3. Em síntese, estes foram os fundamentos acolhidos pela Primeira Seção:

- a) a referibilidade direta NÃO é elemento constitutivo das cedeis;
- b) as contribuições especiais atípicas (de intervenção no domínio econômico) são constitucionalmente destinadas a finalidades não diretamente referidas ao sujeito passivo, o qual não necessariamente é beneficiado com a atuação estatal e nem a ela dá causa (referibilidade). Esse é o traço característico que as distingue das contribuições de interesse de categorias profissionais e de categorias econômicas;
- c) as cedeis afetam toda a sociedade e obedecem ao princípio da solidariedade e da capacidade contributiva, refletindo políticas econômicas de governo. Por isso, não podem ser utilizadas como forma de atendimento ao interesse de grupos de operadores econômicos;
- d) a contribuição destinada ao INCRA, desde sua concepção, caracteriza-se como CONTRIBUIÇÃO ESPECIAL DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO, classificada doutrinariamente como CONTRIBUIÇÃO ESPECIAL ATÍPICA (C, C e C - art. 149);
- e) o INCRA herdou as atribuições da SUPRA no que diz respeito à promoção da reforma agrária e, em caráter supletivo, as medidas complementares de assistência técnica, financeira, educacional e sanitária, bem como outras de caráter administrativo;
- f) a contribuição do INCRA tem finalidade específica (elemento finalístico) constitucionalmente determinada de promoção da reforma agrária e de colonização, visando atender aos princípios da função social da propriedade e a diminuição das desigualdades regionais e sociais (art. 170, III e VII, da CF/88);
- g) a contribuição do INCRA não possui REFERIBILIDADE DIRETA com o sujeito passivo, por isso se distingue das contribuições de interesse das categorias profissionais e de categorias econômicas;
- h) o produto da sua arrecadação destina-se especificamente aos programas e projetos vinculados à reforma agrária e suas atividades complementares. Por isso, não se enquadram no gênero Seguridade Social (Saúde,

Previdência Social ou Assistência Social), sendo relevante concluir ainda que: h.1) esse entendimento (de que a contribuição se enquadra no gênero Seguridade Social) seria incongruente com o princípio da universalidade de cobertura e de atendimento, ao se admitir que essas atividades fossem dirigidas apenas aos trabalhadores rurais assentados com exclusão de todos os demais integrantes da sociedade;

h.2) partindo-se da pseudo-premissa de que o INCRA integra a "Seguridade Social", não se compreende por que não lhe é repassada parte do respectivo orçamento para a consecução desses objetivos, em cumprimento ao art. 204 da CF/88;

i) o único ponto em comum entre o FUNRURAL e o INCRA e, por conseguinte, entre as suas contribuições de custeio, residiu no fato de que o diploma legislativo que as fixou teve origem normativa comum, mas com finalidades totalmente diversas;

j) a contribuição para o INCRA, decididamente, não tem a mesma natureza jurídica e a mesma destinação constitucional que a contribuição previdenciária sobre a folha de salários, instituída pela Lei 7.787/89 (art. 3º, I), tendo resistido à Constituição Federal de 1988 até os dias atuais, com amparo no art. 149 da Carta Magna, não tendo sido extinta pela Lei 8.212/91 ou pela Lei 8.213/91.

4. A Primeira Seção do STJ, na esteira de precedentes do STF, firmou entendimento no sentido de que não existe óbice a que seja cobrada, de empresa urbana, as contribuições destinadas ao INCRA e ao FUNRURAL.

5. Recurso especial provido.

(REsp 995.564/RS, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 27/05/2008, DJe 13/06/2008)

Ocorre que tal entendimento, pelo menos em relação às espécies tributárias de cunho ambiental, não se apresenta adequado. Efetivamente, como já referido anteriormente, toda e qualquer imposição tributária deve estar em harmonia com os demais postulados maiores da constituição federal, onde se destacam os direitos fundamentais e o direito ao meio ambiente saudável, que embora disciplinado no capítulo da Ordem Social tem relação direta com o direito fundamental à vida, na medida em que sem meio ambiente saudável não haverá vida.

Dessa forma, a referibilidade, ao contrário do que decidido pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça, deve sim estar presente nas espécies tributárias, notadamente aquelas de viés ambiental, sob pena de interpretar o sistema tributário nacional como capítulo isolado da constituição federal, como se fosse apenas parte da Carta Magna que deve estar em sintonia com os reais propósitos da ordem social constitucional, além, é claro, dos princípios, direitos e garantias fundamentais.

Aliás, se o meio ambiente saudável é um direito fundamental garantido

pela Constituição Federal brasileira, vale lembrar o magistério de STEINMETZ (2004, p. 121-122) sobre o princípio da aplicação imediata dos direitos fundamentais. Assim leciona o autor:

A CF, no § 1º. Do art. 5º., determina que “as normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata”. Na literatura constitucional, diz-se que se trata do princípio da aplicabilidade imediata dos direitos fundamentais.

A partir desse enunciado constitucional, fundamenta-se a vinculação imediata ou direta dos poderes públicos – Legislativo, Executivo e Judiciário – aos direitos fundamentais e a eficácia imediata desses direitos, no sentido, como argumentou Sarlet, de um mandamento de máxima eficácia possível.

Referida lição é extremamente oportuna, na medida em que, sendo o meio ambiente saudável um direito fundamental especialmente albergado pela Constituição Federal, a ele deve se dar a máxima eficácia possível, daí podendo-se concluir que a referibilidade do tributo ao sujeito passivo tributário constitui um mecanismo de viabilização dessa eficácia, tendo em vista que, sem a referibilidade haverá arrecadação de tributo com propósito ambiental, cujo montante, no entanto, não reverte para atividade estatal relacionada ao direito fundamental do sujeito passivo tributário ao meio ambiente saudável, o que não confere efetividade da norma constitucional.

STEINMETZ (2004, p. 122-123) prossegue fazendo afirmação ainda mais aclaradora:

O Poder Constituinte, ao prescrever, textualmente, que as normas de direitos e garantias fundamentais devem ter aplicação imediata, decidiu que, no âmbito da vigência da CF, os direitos fundamentais são uma categoria de direitos com força especial e que por isso devem ser tomados a sério. Como reiterado diversas vezes nesta exposição, a CF é uma estrutura normativa básica que pretende normatizar não somente as relações entre Estado e indivíduos (ou grupos) e as relações intra-estatais, mas, em âmbitos fundamentais de vida, também as relações em sentido amplo.

Ressalva deve ser feita, todavia, em relação à referibilidade nas contribuições sociais previdenciárias, na medida em que a Constituição Federal foi expressa no sentido de estabelecer que a previdência social será financiada por toda a sociedade, nos termos do disposto no Art. 195⁵⁴, pelo qual o legislador não

⁵⁴ Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

deixou dúvidas sobre a participação de toda a sociedade no custeio da previdência social através de contribuições sociais, que tem natureza tributária em razão de estarem disciplinadas no Art. 149 da Constituição Federal, dentro do capítulo destinado ao Sistema Tributário Nacional.

Nesse sentido, também deve ser feita ressalva das contribuições sociais para o custeio da iluminação pública, prevista no Art. 149-A⁵⁵, porque essa contribuição social é exigida de um grupo da coletividade para custear uma atuação estatal de interesse geral, e não do grupo relacionado com a atividade do Poder Público.

MARTINS (2010, p. 699) comenta as duas exceções da presença da referibilidade nas contribuições sociais com bastante clareza:

Há, todavia, duas exceções à regra da referibilidade entre o grupo sujeito à contribuição e a atuação estatal que enseja a sua cobrança. É o caso das contribuições para a seguridade social e das contribuições para o custeio do serviço de iluminação pública.

As contribuições para a seguridade social, nada obstante tenham previsão genérica no art. 149 da Constituição, encontram parâmetros no art. 195 que limitam seu campo de incidência e lhes dão características próprias decorrentes de princípios específicos a que se submetem, como o da solidariedade, que implica a participação de toda a sociedade no custeio das ações estatais nas áreas da saúde, previdência e assistência social[...]

Prossegue MARTINS (2010, p. 700), agora sobre a contribuição social para o custeio da iluminação pública afirmando que

Já a contribuição para o custeio da iluminação pública encontra seus contornos no art. 149-A da Constituição Federal, que admite a sua cobrança na fatura do consumo de energia elétrica (parágrafo único), definindo, assim, os seus possíveis contribuintes. Como a finalidade do tributo é o custeio de atividade de interesse coletivo, não há referibilidade entre o serviço remunerado pela contribuição e o grupo sujeito ao seu pagamento.

Dessa forma, nitidamente o legislador constituinte aproximou muito estas contribuições especiais da figura dos impostos ao afastar a referibilidade destas modalidades de contribuição social. Não fosse a circunstância da atividade estatal ser vinculada (específica e previamente conhecida) nas contribuições sociais,

⁵⁵ Art. 149-A Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III.

estaríamos diante de evidente imposto, onde a atividade estatal é inespecífica.

3. A FUNÇÃO SOCIAL TRIBUTÁRIA NA REFERIBILIDADE DOS TRIBUTOS

A função social de um tributo constitui fator presente em todas as espécies tributárias. A forma como se manifesta uma outra função social nos tributos descortina elementos reveladores para bem identificar a espécie tributária que está sendo exigida do contribuinte.

Se a intenção do Poder Tributante é primordialmente arrecadar, estaremos diante de inequívoca função social fiscal, onde prevalece o propósito de arrecadação com o tributo, revelando uma intenção secundária de regulação de algum fator da economia ou de um comportamento do contribuinte.

Quando o objetivo maior não é a arrecadação mas a regulação, apresenta-se com predominância a função social extrafiscal, onde o volume de recursos arrecadado não é o elemento principal.

Não se pode esquecer, portanto, que todo e qualquer tributo tem dupla função, onde uma sempre prevalece.

3.1. A INTENSIDADE DA TRIBUTAÇÃO E FUNÇÃO SOCIAL DO TRIBUTO

De forma recorrente a carga tributária brasileira tem sido apontada como fator de desestímulo ao chamado segundo setor (a atuação privada), na medida em que os empreendimentos particulares defrontam-se com o alto custo tributário para o desenvolvimento de suas atividades.

Então, quando vem à tona o assunto da carga tributária, invariavelmente é utilizado o argumento de que em todo sistema tributário, de qualquer país, o sujeito passivo tributário, individualmente, paga tributos para viabilizar ao Estado a prestação de um serviço público em benefício de uma coletividade. E realmente essa é a essência da razão de se pagar tributos. Basta lembrar a origem da palavra

tributo, que vem do latim *tribuere*, com o sentido de uma contribuição individual para benefício da coletividade.

Ocorre que no Brasil tem sido comum observar que os serviços públicos prestados pelo Estado ao cidadão, quando efetivamente prestados, se apresentam de baixa qualidade, evidenciando uma grandeza inversamente proporcional entre o quanto se paga de tributos e o quanto se recebe de serviços públicos como contrapartida. De fato, segundo estudos o Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT)⁵⁶, a carga tributária brasileira tem sido de 35,88% do Produto Interno Bruto - PIB (em 2004); 37,37% (em 2005); 38,80% (em 2006); 37,03% (em 2007); 36,56% em 2008, chegando a 38,45% no primeiro trimestre de 2009. A Suécia, por exemplo, possui uma carga tributária de 50,8% do PIB, mas presta à população ótimos e variados serviços públicos. Similar é a situação da Noruega (44,9%), França (43,7%) e Itália (42,2%). Na América Latina, com exceção do Brasil, a carga tributária oscila entre 18% a 22%, onde aparecem, por exemplo o México com 18,5%, Chile com 19,2%, e a Argentina com 21,9%. Nestes países, portanto, os serviços públicos prestados são custeados com praticamente a metade dos tributos pagos pelos brasileiros.

Relativamente à tributação ambiental, não é uma elevada carga tributária que garantirá a efetivação do direito ao meio ambiente saudável, sendo necessário, então, estudar a função social dos tributos ambientais sob a ótica da matriz constitucional tributária. É o que se pretende fazer na sequência deste estudo.

3.2. A FISCALIDADE E A EXTRAFISCALIDADE

É importante identificar se a carga tributária brasileira decorre de tributos cujo fato gerador identifica função social predominantemente fiscal (de arrecadação) ou extrafiscal (de regulação).

⁵⁶ Disponível em http://www.ibpt.com.br/img/_publicacao/13854/186.pdf?PHPSESSID=8df335a94e3842ab5b521c7dd07f7a0b. Acesso em 05/05/2010.

Em relação à questão ambiental, por ser uma preocupação recente do legislador brasileiro, e pela análise das características das exações fiscais ambientais, é possível sustentar que as espécies tributárias relacionadas com o meio ambiente possuem função social predominantemente extrafiscal, pois prioritariamente (senão exclusivamente) o objeto da tributação é regular a utilização do meio ambiente de forma a garantir sua proteção e preservação.

De fato, não se afastando da premissa de que o sistema tributário preconiza a existência de tributos para o custeio de serviços públicos a serem prestados ao cidadão, os tributos exigidos podem ter o propósito principal de arrecadação ou de regulação de uma atividade da população. É a chamada função social do tributo, que pode ser predominantemente fiscal ou extrafiscal. Com a primeira (função fiscal) o que mais interessa ao Estado com a exigência do tributo é arrecadação que a espécie tributária trará aos cofres públicos, para com esses recursos financeiros custear determinados e indispensáveis serviços públicos à população. Já com a segunda (função extrafiscal), o que importa não é o quanto se arrecada, mas a regulação de uma atividade desenvolvida pela população, funcionando como um fator de proteção social da economia, do patrimônio público, da soberania nacional ou autonomia dos estados e municípios.

Na literatura jurídica sobre o tema encontram-se lições importantes e indutoras de definições absolutamente relevantes, desde doutrinadores clássicos, como os mais recentemente festejados doutrinadores tributários.

Sobre a fiscalidade ou extrafiscalidade dos tributos, CARVALHO (2005, p. 235-236), ao abordar a função social dos tributos (se arrecadatória ou reguladora), afirma que

“Não existe, porém, entidade tributária que se possa dizer pura, no sentido de realizar tão-só a fiscalidade, ou unicamente, a extrafiscalidade. Os dois objetivos convivem, harmônicos, na mesma figura impositiva, sendo apenas lícito verificar que, por vezes, um predomina sobre o outro”.

AMARO (2008, p. 89) refere que

“Segundo o objetivo visado pela lei de incidência seja (a) prover de recursos

a entidade arrecadadora ou (b) induzir comportamentos, diz-se que os tributos têm finalidade arrecadatória (ou fiscal) ou finalidade regulatória (ou extrafiscal)."

MARTINS (2002, p. 98) explica a função social do tributo dizendo que

"No tributo fiscal, o Estado arrecada valores para o bem geral da coletividade. Tributos extrafiscais são tributos que têm por objetivo a interferência no domínio econômico, mas também para restringir certas condutas das pessoas, como de atividades nocivas. Exemplo seria o tributo contra o cigarro."

Na definição de MACHADO (2005, p. 82), "Extrafiscal, quando seu objetivo principal é a interferência no domínio econômico, buscando um efeito diverso da simples arrecadação de recursos financeiros."

O tema também é bem explicado por TUPIASSU (2006, p.122), que assim se refere à extrafiscalidade:

De fato, a extrafiscalidade é uma forma de tributação que permite a valorização da liberdade do contribuinte, que deve optar por um agravamento da carga tributária, ou alteração da conduta socialmente indesejada. Assim, funciona como um instrumento eficaz de indução, servindo perfeitamente à harmonização dos princípios vetores da ordem econômica e social da Constituição.

Deste modo, ainda que não contida expressamente na Constituição, a utilização de tributos com fins extrafiscais encontra respaldo no próprio conteúdo sistemático do texto, constituindo-se em um dos instrumentos mais importantes para a consecução das funções positivamente relevantes a que se destina o Estado.

Como exemplo atual e aclarador da ideia da utilização de um tributo com finalidade de regulação de mercado, tem-se o fato da utilização pelo Governo Federal dos quatro impostos que a Constituição Federal permite aumento ou diminuição de alíquotas sem observância do princípio da anterioridade. São eles o Imposto de Importação (II), Imposto de Exportação (IE), o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e o Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio, Seguros, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (IOF). Sobre a utilização deles como instrumentos de política fiscal, notoriamente como tributos com função extrafiscal, Roque Joaquim Volkweiss (2002, p. 47) sustenta que

É comum, ademais, o governo federal utilizar, de forma lícita e compatível, o II, o IE e o IPI para a proteção do produto interno, ou reduzindo as alíquotas, ou onerando-as sobre o produto estrangeiro, como também comum é a

utilização do IOF para a regulação do mercado financeiro, aumentando ou reduzindo as alíquotas respectivas, de acordo com momentâneas necessidades.

BALEIRO (1999), PAULSEN (2008), HARADA (2002), CASSONE (2001), COSTA (2009), seguem na mesma linha, evidenciando que a definição de função extrafiscal do tributo está sobejamente delineada.

Se assim é de um modo geral com os tributos, não pode ser diferente com os tributos ambientais. Como a tributação ambiental visa a garantia de um meio ambiente saudável, é lógico admitir que qualquer espécie tributária ambiental deverá ter função social predominantemente extrafiscal, na medida em que o propósito maior não é a arrecadação a ser promovida, mas a modulação do comportamento do usuário do meio ambiente.

3.3. A FUNÇÃO SOCIAL TRIBUTÁRIA COMO REQUISITO PARA A REFERIBILIDADE

Pelo que até aqui foi dito, pode-se concluir sem grande esforço que para identificar a presença da referibilidade nos tributos é fundamental identificar a função social, ou finalidade específica, que ensejou a criação da espécie tributária.

Sem dúvida, a finalidade do tributo revela a função social pretendida com ele. Sob o ponto de vista ambiental, não há como ignorar que o objetivo, a finalidade, pretendida com o tributo não é de arrecadar recursos para o Poder Público.

MODÉ (2003, p. 112, 114 e 118) esclarece com lucidez a questão da finalidade do tributo e sua função social:

O custo ambiental, socialmente suportado deve ser internalizado pelo poluidor. O poluidor deverá suportar integralmente os custos de sua atuação ambientalmente indesejada. Ao Estado é dada a função de garantir que tal processo seja realizado. O Estado, para dar cumprimento a tal tarefa, vale-se e um instrumento de intervenção na economia denominado tributo. [...] A tributação ambiental, por intermédio da internalização dos custos ambientais, busca a correção das distorções de mercado, que, pela dinâmica disposta pelas externalidades negativas, proporciona ao agente

econômico poluidor uma subvenção de toda sociedade aos custos ambientais por ele gerados. De outro lado, a proposta da tributação ambiental é a de funcionar como instrumento de indução do comportamento dos agentes econômicos (potencialmente poluidores) de modo a que suas ações se realizem, sempre, de maneira menos custosa ao meio ambiente. Trata-se de um mecanismo de regulação econômica e não proibitivo/autorizativo de condutas

Diante tudo o que já se falou neste estudo, é fácil compreender que os tributos com função extrafiscal, onde a arrecadação não é o objetivo principal, há sempre uma finalidade específica que motiva a criação e exigência do tributo.

Assim, essa finalidade existente funciona como elemento efetivamente caracterizador da função social extrafiscal da espécie tributária, na medida em que prepondera no tributo a intenção de modulação do comportamento do sujeito passivo tributário. A referibilidade aparece como consequência nos tributos de função extrafiscal, tendo em vista que nos tributos com função eminentemente fiscal não há uma finalidade específica. Dito de outra forma, referibilidade direta (com benefício individual ao contribuinte) ou de grupo (com benefício ao grupo a que pertence o contribuinte) estará nitidamente presente como consequência de tributo onde se evidencia uma função social extrafiscal, na medida em que essa função extrafiscal denota uma atividade concreta que deve ter uma inter-relação com o contribuinte. Do contrário, seria exigir tributo com atuação estatal específica, o que caracterizaria imposto vinculado, circunstância vedada pela Constituição Federal.

Conclusão lógica, portanto, é que se a finalidade do tributo é caracterizadora da sua função social, é essa função social (fiscal ou extrafiscal) que revelará a existência de uma referência direta ou indireta (benefício específico ou de grupo) entre o tributo exigido e o sujeito passivo, ou seja, a referibilidade.

Há que se registrar que a referibilidade direta normalmente não está presente nos tributos de função fiscal porque estes são cobrados com o objetivo principal de auferir receita para fazer frente ao custeio dos mais variados tipos de atuação estatal (imposto de renda, por exemplo) e são espécies tributárias também normalmente não vinculadas (impostos), enquanto os tributos com função predominantemente extrafiscal, em que há a referibilidade com benefícios específicos e de grupos (contribuições sociais, como sustentado antes), objetivam

determinada e previamente conhecida atuação estatal relacionada com as pessoas que têm uma inter-relação com essa atividade do Estado.

Em se tratando da espécie tributária contribuição social, é na obra de PAULSEN (2008, p. 129) que se obtém esclarecimento sobre essa conclusão:

Importa, para a validade da contribuição, que a lei preveja a finalidade amparada constitucionalmente para a sua exigência. A correspondência entre a finalidade invocada e a efetiva destinação dos recursos à sua realização é indispensável para que a contribuição tenha sustentação constitucional. Isso porque, quando o art. 149 autoriza a instituição do tributo em função da finalidade que cumprirá, só se terá o exercício legítimo da competência quando a destinação seja efetivamente voltada à realização de tal finalidade que não pode servir de simples pretexto para a arrecadação.

Portanto, vê-se que a função social que se identifica no tributo exigido do sujeito passivo tributário é efetivamente determinante para questionar a validade da exigência diante da referibilidade que também deve estar presente na espécie tributária.

4. INCENTIVOS TRIBUTÁRIOS AMBIENTAIS COMO ELEMENTOS DE EFETIVIDADE DO DIREITO AO MEIO AMBIENTE SAUDÁVEL E A REFERIBILIDADE AO CONTRIBUINTE.

A atuação do ser humano em atividades direta ou indiretamente relacionadas ao meio ambiente tem despertado interesse dos órgãos governamentais. Algumas vezes esse interesse governamental se apresenta com inescandível interesse de ter naquelas atividades uma nova fonte de recursos, em razão de ver nelas uma nova hipótese de imposição tributária. Outras vezes, porém, o governante identifica naquelas atividades efetivas ações benéficas à população em geral, vendo nelas uma atuação que deve ser estimulada⁵⁷.

Ganha força ao longo do tempo a ideia de que o comportamento ambiental adequado deve ser estimulado, o que o Poder Público tem procurado fazer através dos incentivos tributários, ou seja, com desoneração tributária. Na linha da ideia de sanção premial defendida por Bobbio, surgem cada vez mais iniciativas prevendo essa contrapartida para o comportamento ambiental desejado.

Nota-se que uma das formas mais eficazes de premiar a empresa ou cidadão contribuinte pelo seu adequado comportamento ambiental tem sido, de fato, através da desoneração tributária. Disso decorre a grande contribuição que a imposição ou desoneração tributária podem dar para atingir o objetivo de um meio ambiente saudável, tal como preconizado na Constituição Federal.

Na linha da desoneração tributária em razão de atuação ambiental desejável, existem propostas legislativas atualmente em debate na Câmara dos

⁵⁷ Como esclarece MACHADO (2009): Tudo no universo é afetado por um processo permanente de mudanças. Assim, e talvez sob a influência da ideia de proteção ao meio ambiente, o lixo deixou de ser aquilo que se descarta definitivamente, passando a ser em grande parte reciclado. E a reciclagem do lixo aos poucos vem se tornando uma atividade economicamente significativa que, por isto mesmo, vem chamando a atenção dos que lidam com a tributação. É bem maior do que se imagina, especialmente nos grandes centros urbanos, a quantidade de lixo que pode ser reciclado, e já é significativa a quantidade de pessoas que se dedicam à coleta seletiva e à reciclagem desse lixo como atividade profissional. Atividade que se desenvolve mais a cada dia, sendo oportuno, portanto, o questionamento que se deve fazer em torno da atitude do Estado em face da mesma, como atividade econômica que evidencia oportunidade de arrecadação mas, ao mesmo tempo, merece estímulos enquanto fator de proteção do meio ambiente.

Deputados que demonstram claramente o interesse pelo tema⁵⁸.

4.1. IMPOSIÇÃO TRIBUTÁRIA E EFETIVIDADE DO DIREITO AO MEIO AMBIENTE SAUDÁVEL

A tributação ambiental ou a concessão de incentivos tributários pode cumprir papel importante para a efetividade do direito ao meio ambiente. Sim, isso pode ser afirmado porque o Sistema Tributário Nacional está inserido na Constituição Federal como um capítulo que faz parte de um todo, que é a própria Carta Magna com todos os seus propósitos de estabelecer ao cidadão a mais completa e efetiva garantia de bem estar social. Então, é sensato afirmar que a busca do bem estar social ao cidadão deve contemplar todos os instrumentos

⁵⁸ O Projeto de Lei 6729/10, do deputado Índio da Costa (DEM-RJ), pretende incentivar o setor produtivo a adotar processos ambientalmente adequados. Para tanto, a proposta isenta dos tributos federais, de imediato, e por 20 anos, as empresas que os adotarem. A justificativa do referido projeto está assim apresentada: “O modelo industrial baseado no consumo de combustíveis fósseis, inicialmente carvão e posteriormente derivados de petróleo, se expandiu e se consolidou no mundo e no Brasil nos últimos cem anos. Este modelo resultou em bilhões de toneladas de resíduos e emissões, principalmente as de dióxido de carbono, que acrescidas das emissões de metano e outros gases, acabaram por colocar em cheque o próprio modelo, o planeta e a civilização. O efeito estufa, com as conseqüentes mudanças climáticas, derretimento das calotas polares e de geleiras, e aumento do nível do mar é uma ameaça indiscutível que preocupa cientistas e a sociedade mundial. Mudar este modelo requer tempo, mas o perigo é imediato. Fazer com que industriais, comerciantes e consumidores se conscientizem da urgência da questão é uma tarefa gigantesca. Os legisladores devem estar à frente desta questão criando leis que imponham novas formas de produção. Mudar a cultura industrial exige tempo e incentivo. Este projeto de Lei busca incentivar os setores industriais e comerciais da Nação a adotarem processos limpos em sua produção e descarte. O dióxido de carbono, anteriormente percebido como inócuo, é, hoje, o mais perigoso resíduo da nossa civilização. As mudanças climáticas e o aquecimento global são hoje uma realidade que não pode aguardar longas discussões. Vários estados brasileiros já sofrem hoje os efeitos das mudanças climáticas, como deslizamentos, chuvas violentas e inundações que afetam grandes centros populacionais, como, por exemplo, os recentemente vistos em São Paulo, Santa Catarina e Rio de Janeiro. Os furacões já estão próximos do nosso litoral sul, com graves conseqüências em Santa Catarina. A seca, uma ameaça permanente no Nordeste do país há séculos, pode se tornar uma calamidade e, hoje, já ameaça a planície amazônica. As ondas de calor afetam todas as nossas metrópoles. Todo o nosso litoral está sob risco imediato. Por isso a urgência deste projeto de Lei que apresento para que os meus pares da Câmara e do Senado possam dar contribuições e detalhar regras que nos ajudem a transformar as atividades industriais, comerciais e de serviços em nosso país. As antigas formas não podem ser interrompidas imediatamente, sob risco de uma calamidade social em forma de desemprego. Novos modelos precisam ser incentivados para eliminar ou ao menos reduzir drasticamente as emissões dos gases do efeito estufa e os resíduos não degradáveis. Uma nova indústria, ecologicamente responsável, precisa ser criada no Brasil imediatamente. Novas tecnologias adequadas às mudanças climáticas precisam ser desenvolvidas e encorajadas. Novas energias e novos materiais precisam estar disponíveis para a indústria. O comércio precisa ser estimulado a encontrar novas formas de distribuição dos produtos que evitem o super consumo de plásticos e outros produtos não degradáveis. Até mesmo o setor de serviços deve compreender que o modelo emissor de carbono é insustentável e precisa se adaptar.”

previstos na Constituição Federal, inclusive o a tributação ou a desoneração tributária como mecanismo de busca da efetividade do bem estar social.

No Brasil, a Constituição Federal estabelece a possibilidade de cobrança de impostos sobre o comércio exterior (II e IE), sobre o patrimônio e a renda (IR, ITR, IOF, IGF, IPVA, ITCD, IPTU, ITBI) e sobre a produção e circulação (IPI, ICMS, ISS). Não há, como se vê, tributos com fato gerador ambiental, mas espécies tributárias cuja arrecadação são destinadas para a questão ambiental. Quanto muito se pode dizer que existem alguns tributos ambientais “*lato sensu*” ou em sentido amplo, como, por exemplo, o ITR e o IPTU por terem na sua concepção um viés ambiental, qual seja, de uma utilização da propriedade de modo que ela cumpra sua função social, onde se pode incluir a preservação e defesa do meio ambiente.

De fato, tendo em vista que todos os tributos têm dupla função (fiscal e extrafiscal), onde uma sempre predomina, mesmo nos impostos (tributos não vinculados a uma atividade estatal específica) é possível reconhecer o traço da extrafiscalidade e a tentativa de utilizá-lo como instrumento de regulação de uma comportamento. O ITR pode ser utilizado como exemplo dessa circunstância⁵⁹.

A contribuição do Direito Tributário para a efetividade dos propósitos

⁵⁹ Conforme PELEGRINI (2009, p. 191), ao comentar a aplicação da extrafiscalidade ao ITR: O referido imposto é considerado um importante instrumento no combate aos latifúndios improdutivos. Tanto é que na década de 90 o ITR foi bem utilizado como instrumento essencial para a política pública: passou a ser muito maior para propriedades não-produtivas (a Lei 9.393 de 19.12.1996 estabeleceu alíquotas progressivas em função da área do imóvel e do grau de sua utilização). Assim, essa medida ajudou a diminuir com o *latifúndio improdutivo* (grandes propriedades que nada produziam e serviam como reserva financeira ou para especulação). Os latifúndios improdutivos eram uma realidade secular no Brasil, sendo bandeira de luta política e militância. Neste cenário, a alíquota mais expressiva do ITR fez com que o latifúndio improdutivo deixasse de ser interessante economicamente. Este foi um dos motivos do chamado *boom* do agronegócio brasileiro a partir da década de 90. Recentemente muitos ambientalistas também se preocupavam com a devastação das áreas verdes e áreas particulares que possuem preservação ambiental. Desta forma, há estudos políticos voltados para este campo no sentido de incentivar a preservação do meio ambiente. Neste sentido, a alíquota do ITR seria equilibrada conforme a permanência e respeito à proteção do mesmo. Por todo o exposto, pode-se concluir, previamente, que há possibilidade de ser aplicado o princípio da extrafiscalidade sobre o ITR. Com isso, efeitos proveitosos serão produzidos aos sujeitos passivos (aquele que detém qualquer direito de gozo, relativamente ao bem imóvel rural, seja pleno ou limitado), ao passo que as alíquotas serão baseadas conforme a improdutividade/produktividade da terra e também, preservação ou não do meio ambiente. Ao contrário, não se aplicando este princípio sobre o imposto em questão, estes efeitos positivos não seriam suscitados pois o tributo teria função meramente arrecadatória.

maiores da Constituição Federal não se dá isoladamente com a imposição tributária ou a desoneração tributária. Ambas são constantemente utilizadas e podem, de fato, contribuir significativamente para a efetividade do direito ao meio ambiente saudável, ora impondo alta incidência tributária sobre condutas que devem ser repudiadas, ora estabelecendo desoneração tributária para procedimentos do contribuinte que são merecedores de estímulo.

4.2. DESONERAÇÃO TRIBUTÁRIA E EFETIVIDADE DO DIREITO AO MEIO AMBIENTE SAUDÁVEL

Efetivamente, não só a efetiva tributação ambiental pode ser fator importante e indutor de preservação e defesa ambiental, mas também a dispensa da tributação é elemento que pode ser fundamental para atingir tal objetivo.

Com muita clareza expõem BORBA e FRANÇA (2009, p. 123), ao comentar sobre “O postulado da proporcionalidade na tributação indutora: aplicação e efetividade na defesa do meio ambiente”:

O direito ao meio ambiente saudável constitui-se em direito de quarta geração. O meio ambiente, no ordenamento jurídico pátrio, é tido como um bem que pode e deve ser juridicamente tutelado. O Brasil está tomando consciência de que precisa preservá-lo, e esta tomada de consciência poder o ponto de partida para a implementação de políticas públicas inovadoras. Muito embora outros problemas que afligem o povo brasileiro sejam mais óbvios, como a carência de educação, da saúde, e da segurança públicas, o fato do Brasil possuir em seu território, a floresta Amazônica e grande parte da água doce do mundo o coloca em posição de interferir na política ambiental do mundo globalizado. Aqui não se levantam outros questionamentos relacionados ao meio ambiente, tal como a aquisição, pelo capital estrangeiro, de grandes quantidades de terra com fontes de água doce, encravadas no território brasileiro. O uso da extrafiscalidade dos tributos – função diferente da simplesmente arrecadatória – para interferir na economia de um país é instrumento que se apresenta a todos os entes federados. Assim, a tributação indutora ou a obtenção de comportamentos desejáveis através do estímulo a condutas determinadas é papel sim do Estado, o qual assim deve proceder para proteger seu bem maior – o meio ambiente – o qual, juridicamente tutelado, serve ao ser humano exatamente como ele foi concebido: para possibilitar a continuidade da vida terrestre.

Neste passo, é preciso distinguir hipóteses de incidência e de não incidência. Essa última se apresenta como imunidade tributária, que vem disciplinada em âmbito constitucional sob a expressão de “Restrições ao Poder de

Tributar” (art. 150). Já as hipóteses de incidência, obviamente, estão presentes quando a Constituição estabelece as competências tributárias, autorizando os entes federados a instituir e cobrar tributo (arts. 145, 153 a 156). Quando, porém, estes entes federados instituem o tributo mas dispensam o sujeito passivo tributário do pagamento correspondente, estaremos diante de isenção, que vem regulada no Código Tributário Nacional como modalidade de exclusão do crédito tributário (art. 175, I⁶⁰).

4.2.1. IMUNIDADE E ISENÇÃO TRIBUTÁRIAS

De fato, é importante distinguir imunidade de isenção. A isenção é uma forma de exclusão do crédito tributário onde ocorre o nascimento da obrigação tributária, a ocorrência do fato gerador, mas ocorre a dispensa do pagamento em razão de lei neste sentido, ficando a autoridade administrativa impedida de legalmente lançar o tributo.

Já a imunidade diferencia-se da isenção porque está aquela estabelecida na Constituição Federal, ou seja, é por determinação da Lei Maior que não há o nascimento da obrigação tributária.

Nota-se, que a imunidade está em uma hierarquia superior à isenção. Daí decorre a maior diferença, uma vez que a imunidade está estabelecida em norma constitucional, não podendo uma lei infraconstitucional legislar sobre a matéria, na medida em que a imunidade constitui proibição de cobrança por parte do Poder Público, pois a Constituição nega-lhe competência tributária ao tratar da imunidade, enquanto na isenção há competência tributária estabelecida pela Constituição Federal, há hipótese de incidência, mas o Poder Público, mediante lei específica de sua iniciativa, dispensa o contribuinte do pagamento do tributo. Na isenção, é necessária lei que especifique as condições e os requisitos exigidos para sua concessão, os tributos a que se aplica, e dependendo do caso, o prazo de sua duração. CARVALHO (2005, p. 188) complementa:

⁶⁰ Art. 175. Excluem o crédito tributário:

I - a isenção;

O preceito de imunidade exerce a função de colaborar, de uma forma especial, no desenho das competências impositivas. São normas constitucionais. Não cuidam da problemática da incidência, atuando em instante que antecede, na lógica do sistema, ao momento da percussão tributária. Já a isenção se dá no plano da legislação ordinária. Sua dinâmica pressupõe um encontro normativo, em que ela, regra de isenção, opera como expediente redutor do campo de abrangência dos critérios da hipótese ou da consequência da regra matriz do tributo.

BARRETO (2009, p. 67) também oferece lúcida contribuição a respeito da necessária distinção entre imunidade e isenção ao afirmar que

Ordinariamente, os vocábulos 'imunidade' e 'isenção' têm sido usados como se sinônimos fossem. Fruto desse equívoco são as errôneas conclusões amiúde extraídas por pessoas desavisadas. Embora em ambos os casos o resultado último seja o da exoneração tributária, é preciso advertir para a existência de enorme distância entre imunidade e isenção. Da perspectiva formal, a distinção entre imunidade e isenção reside na fonte normativa: pressuposto inafastável da imunidade é estar descrita na própria Constituição. As isenções, diversamente, são estabelecidas por leis infraconstitucionais, sejam elas complementares ou ordinárias (as primeiras, como regra, criando as chamadas isenções heterônomas e as segundas, instituindo as isenções homônimas).

Vale registrar que a atual Constituição Federal foi promulgada em 1988 e nestes 22 anos foram aprovadas 66 emendas constitucionais até dezembro de 2010, o que revela uma média de 3 emendas ao ano.

Mesmo assim, não se viu em nenhuma dessas emendas uma preocupação séria do legislador constitucional brasileiro para implementar uma efetiva reforma tributária que demonstrasse real intenção de estabelecer um sistema tributário que criasse imunidades tributárias (proibição de cobrança) ambientais.

A tarefa ficou para a legislação infraconstitucional, mediante o estabelecimento de isenções (dispensa do pagamento). E a opção é acertada, na medida em que proibir a cobrança de tributos pelo Poder Público, via imunidade constitucional, deixa o Estado de mãos amarradas na questão do aperto ou do afrouxamento da carga tributária incidente sobre os empreendimentos que trazem

benefícios diretos ou indiretos à questão ambiental. Não há dúvidas que a concessão de incentivos tributários via legislação infraconstitucional constitui instrumento mais adequado para punir ou premiar o empreendimento, conforme danifique ou cuide do meio ambiente.

4.3. INCENTIVOS TRIBUTÁRIOS E EFETIVIDADE DO DIREITO AO MEIO AMBIENTE SAUDÁVEL

No que se refere à forma de influência tributária na defesa e preservação ambiental, é necessário fazer uma referência a algumas expressões recorrentemente utilizadas. Fala-se sempre em “incentivos fiscais”. Na verdade, muitas vezes estamos diante incentivos “tributários”, o que é diferente daquele.

De fato, não há como negar que o ordenamento jurídico traz normas de direito financeiro, direito fiscal e também de direito tributário. São diferentes, porque as normas de direito fiscal tratam dos instrumentos de fiscalização do tributo, enquanto as normas de direito tributário versam sobre efetiva incidência, não incidência e isenções tributárias. Já as normas de direito financeiro dizem respeito mais às finanças do Estado como um todo, incluídas aí as receitas tributárias. Mas são ciências autônomas.

Tanto é assim, que várias são as obras doutrinárias que distinguem os ramos do Direito Financeiro, do Direito Fiscal e do Direito Tributário. AMARO (2004, p. 1) ensina que

A disciplina jurídica dos tributos, antes compreendida pelo *direito financeiro*, constitui hoje um campo específico da ciência jurídica. O *direito financeiro*, como sistema normatizador de toda a atividade financeira do Estado, abarca, por compreensão, as prestações pecuniárias exigidas pelo Estado, abrangidas no conceito de tributo. Com efeito, o direito financeiro tem por objeto a disciplina do orçamento público, das receitas públicas (entre as quais se incluem as receitas tributárias), da despesa pública e da dívida pública.

No dizer de MARTINS (2002, p. 29), “Direito Fiscal seria o controle e a fiscalização feita pelo Estado. No Direito Tributário será estudado o tributo de um

modo geral, e não apenas a fiscalização do tributo.”

CASSONE (2001, p. 32-33) leciona que

O Direito Tributário é parte do direito financeiro que estuda as relações jurídicas entre o Estado (fisco) e os particulares (contribuintes), no que concerne a instituição, arrecadação, fiscalização e extinção do tributo. É direito *autônomo*, pois se rege por princípios e normas próprios.

[...]

O Direito Tributário é parte do direito financeiro e com este não se confunde: é essa a primeira delimitação do campo de atuação do direito tributário.

A distinção não é sem sentido. Na linha da abordagem do presente estudo, as medidas tributárias que podem contribuir com a efetividade da preservação e proteção ambiental são mesmo de Direito Tributário, porque significam medidas que se traduzem em redução de tributos para o contribuinte. Não são medidas fiscais e muito menos financeiras, na medida em que não dizem respeito ao modo de fiscalizar a cobrança de tributos (medidas fiscais) nem se referem diretamente ao tratamento das finanças do Estado como um todo (medidas financeiras).

Feita essa breve distinção necessária, há que se concluir então que todas as iniciativas de desonerar empreendimentos em harmonia com a questão ambiental são, verdadeiramente, incentivos “tributários”, embora tratados cotidianamente como incentivos fiscais. Nessa linha de raciocínio, incentivos tributários corresponderiam a uma redução da carga tributária, enquanto incentivos fiscais teriam que ser encarados como um “afrouxamento na fiscalização”. Não é o que ocorre na prática, até porque o Brasil é um dos países com avançada e eficiente legislação em termos de fiscalização tributária. Mas já se consolidou a compreensão de que incentivo fiscal é sinônimo de pagar menos tributos. Mesmo que inadequada a expressão, subsiste ela com essa feição.

Existe uma série de medidas com o objetivo de mudar o paradigma de comportamento do Poder Tributante em relação a empreendimentos planejados que tendem a preservar e cuidar do meio ambiente, deixando de adotar condutas punitivas e em seu lugar estabelecendo prêmios em razão de medidas preventivas.

Os modos de influência tributária sobre a questão ambiental aparecem invariavelmente sob o rótulo da punição ou de incentivos tributários (prêmios) relacionados ao empreendimento que cuidou da questão ambiental.

Da obra de TRENNEPOHL (2008, p. 113-114) extrai-se a seguinte constatação, que retrata a realidade dessa circunstância:

A punição na norma jurídica, para os problemas ambientais, não parece revelar mais o melhor caminho na direção das condutas, por motivos diversos, principalmente de ordem prática, instrumental. A atitude de prevenir e antever os danos parece mais consentânea com os aspectos da modernidade, mormente relacionadas ao Direito Ambiental. Desde os tempos passados, com Beccaria e Stuart Mill, e mais recentemente com Bobbio, os prêmios decorrentes da sanção da norma, vêm apresentando resultados significativos, principalmente com relação às condutas preventivas.

Verifica-se no pensamento de Norberto Bobbio os passos mais efetivos no sentido de concluir por uma função estatal promotora de comportamentos positivos pelo cidadão, o que justificaria um reconhecimento do Estado para com o procedimento do cidadão. Dessa concepção surge o que se convencionou chamar de “sanção premial”, que significa valorizar, reconhecer e estimular as boas ações em substituição da conduta de punir as más ações do cidadão.

De fato, o pensamento do filósofo italiano se desenvolve a partir da compreensão de que não basta a validade da norma, pois é preciso que ela seja eficaz⁶¹.

Efetivamente, a prevenção é um fator diretamente relacionado à questão de incentivos tributários. Afinal, prevenção indica um cuidado para que não ocorra um efeito indesejado e conhecido, identificável. Diferente é a precaução. Nessa, os cuidados nem sempre são os necessários, na medida em que não se sabe, não se conhece, efetivamente, quais os danos que podem surgir com a execução de determinado empreendimento.

⁶¹ “O ordenamento jurídico tomado em seu conjunto só é válido se for eficaz. A norma fundamental que manda obedecer aos detentores do poder originário é aquela que legitima o poder originário a exercer a força; e neste sentido, sendo que o exercício da força para fazer respeitar as normas é uma característica do ordenamento jurídico, a norma fundamental, tal como foi aqui concebida, é verdadeiramente a base do ordenamento jurídico”, FERRAZ JR., Tércio Sampaio. A unidade do ordenamento jurídico. In: Teoria do Ordenamento Jurídico. P, 67.

Novamente é TRENNEPHOL (2008, p. 114) que define com clareza essa circunstância: “A precaução aparece como um princípio onde se desconhece os efeitos do dano ambiental, enquanto na prevenção não, pois os efeitos nocivos já são de conhecimento geral”.

Exemplo claro de “sanção premial” é o chamado ICMS Ecológico, que constitui um critério que pode ser utilizado pelos estados federados brasileiros para a distribuição da receita de ICMS aos municípios, nos termos do art. 158 da Constituição Federal.

Na linha da “sanção premial” defendida por Bobbio, os incentivos tributários transmitem uma verdadeira intenção de realmente premiar o empreendimento planejado que tomou medidas preventivas para cuidar do meio ambiente.

Como no Brasil temos um Sistema Tributário Nacional que estabelece competências tributárias específicas para cada ente federado, será necessário identificar as “sanções premiais” (incentivos) nas diversas legislações.

Mas é inegável que há espaço e ambiente propício para que se implemente incentivos tributários nos diversos tributos federais, estaduais e municipais em relação às ações humanas que tenham tido cuidados ambientais em suas atividades.

Já existem exemplos claros neste sentido. Além do ICMS ecológico, já mencionado neste trabalho, verifica-se redução tributária (incentivos – sanção premial) relacionada ao IPVA em alguns Estados, reduzindo o imposto para veículos movidos a álcool, que segundo estudos especializados poluem menos o meio ambiente do que os veículos movidos a gasolina e óleo diesel.

Também o ITBI (Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis), o IPTU (Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana), o ITR (Imposto Territorial Rural) e o ISS (Imposto Sobre Serviços), por exemplo, podem ter na sua legislação

específicas critérios de sanção premial (incentivos) relacionados com a questão ambiental. O campo para as iniciativas legislativas é vasto. Há um vazio muito grande nesta questão.

Vale ressaltar que não só nos impostos é possível se estabelecer incentivos tributários, mas também nas outras espécies de tributo, como as taxas, as contribuições de melhoria e as contribuições sociais, sempre observado o tipo de empreendimento desenvolvido e a efetiva prevenção contra danos ambientais.

4.4. CONSEQUÊNCIAS POSITIVAS DA CONCESSÃO DE INCENTIVOS TRIBUTÁRIOS PARA A EFETIVIDADE DO DIREITO AO MEIO AMBIENTE SAUDÁVEL

Diante de uma nova concepção para a efetividade da norma jurídica, passando da visão punitiva para a implementação de incentivos, ou sanção premial, o fim pretendido com a norma jurídica tende a ser atingido com menos conflitos e litígios, e quem sabe sem nenhum deles.

Do ponto de vista ambiental, o objetivo das normas legais é justamente a preservação e defesa do meio ambiente. Para fazer a sociedade atingir este propósito, dois são os caminhos normativos: estabelecer uma punição pelo descumprimento da norma ou então estabelecer prêmios pelo seu adimplemento.

Como sustentado no presente trabalho, ainda são acanhadas as iniciativas no sentido da segunda alternativa (os incentivos), mas é inegável que essa modalidade de conscientizar a população a preocupar-se com a questão ambiental tem conquistado espaços cada vez maiores, não só entre os juristas, mas também entre administradores públicos e grandes empreendimentos. É preciso que o legislador brasileiro, nos três níveis administrativos (federal, estadual e municipal) se encoraje para formular propostas legislativas neste sentido. Com isso ganhará o meio ambiente e, por consequência, a sociedade.

Não se sustenta a simplória afirmação de que a concessão de incentivos

fica inviabilizada em função da Lei de Responsabilidade Fiscal que exige justificativa e demonstração de que não haverá renúncia pura e simples de receita.

Além de orçamentariamente sempre haver condições de remanejar recursos entre rubricas, há outro fator que permite justificar satisfatoriamente a concessão de incentivos. É que se com a concessão de incentivos tributários haverá maior cuidado com o meio ambiente, obviamente haverá menor necessidade de serviços públicos de preservação e defesa ambiental, o que, conseqüentemente, implica menores custos para o Poder Público. Com menor necessidade de custeio de serviços ambientais, não haverá necessidade de tanta arrecadação de tributos para fazer frente a estes custos, justificando plenamente a concessão de incentivos tributários.

Essa justificativa guarda sintonia com a questão da educação ambiental. Com uma arrecadação consistente é claro que o Poder Público terá uma confortável fonte de custeio para fazer frente ao custo governamental com a defesa e preservação do meio ambiente (sua missão ambiental definida constitucionalmente). Todavia, uma elevada carga tributária, por si só, não conduz a uma conscientização ambiental. A modulação do comportamento humano via tributação deve considerar não só um tributo de elevado custo para a população, mas fatores de efetiva orientação de conduta.

É razoável considerar que uma tributação ambiental com função social predominantemente fiscal (arrecadatória) será diretamente proporcional ao tamanho da falta de cultura (conscientização) ambiental da população do país. Dito de outra forma, o peso da tributação ambiental deverá ser maior na medida em que for grande a falta de conscientização ambiental dos particulares. E, obviamente, quanto maior a cultura de defesa e preservação ambiental, menor deverá ser o peso tributário, fazendo, então, prevalecer a função social extrafiscal do tributo, dando ensejo à concessão de incentivos tributários, portanto. O raciocínio é lógico, na medida em que a população paga tributos como contraprestação de um serviço público. Não havendo necessidade de execução de um serviço público, ou sendo pequena a atuação estatal a ser prestada, o custo governamental igualmente será diminuto.

Por conta disso, se a Constituição Federal atribui ao Poder Público e à coletividade a tarefa da defesa e preservação ambiental, nos termos do seu art. 225, e o particular colaborar para a existência de um meio ambiente sadio através de um comportamento ambiental consciente, não haverá necessidade de grande atuação estatal punitiva, de coibição e de constante vigilância, com o que o custo governamental relacionado à defesa e preservação ambiental igualmente será pequeno. Dito de outra forma, quanto menor necessidade de serviço público de proteção ao meio ambiente, menor a necessidade de tributação (contraprestação de um serviço público), na medida em que haverá pequeno custo com as atividades de defesa e preservação ambiental.

É possível perceber o que não é novidade há muito tempo: a educação é uma premissa fundamental para um convívio social sadio. É possível dizer mais, então, também sem nenhuma surpresa, que a educação tem forte influência no meio ambiente e também na questão tributária e financeira de um país.

No Brasil, assim como em quase todo o planeta, há muito que avançar. Enquanto isso, enquanto não se chega a um bom nível de educação ambiental, o custo governamental com a defesa e preservação do meio ambiente tende a se elevar com o passar do tempo, fazendo com que haja maior tributação. É verdade que há abusos tributários pelos governos, demonstrando muitas vezes que têm interesse mesmo é em arrecadar, e não somente isso. Mas não se pode esquecer que quanto mais consciente, respeitador das normas de convívio social e sensato com as questões sociais, o particular estaria deixando de dar ensejo à criação de serviços públicos e, portanto, de tributos.

Neste contexto, então, a concessão de incentivos tributários pode, de fato, contribuir em muito para se chegar a uma conscientização ambiental. Essa é uma das maiores consequências positivas decorrentes da “sanção premial” em substituição das medidas punitivas.

4.5. INCENTIVOS TRIBUTÁRIOS E A REFERIBILIDADE AO CONTRIBUINTE

A referibilidade ao contribuinte não é assunto estranho à figura dos incentivos tributários. Se é verdade que a imposição tributária ambiental somente se justifica em razão da existência de referibilidade direta [benefício individual] ou indireta [benefício de grupo] ao contribuinte, como sustentado antes neste trabalho, igualmente a desoneração tributária deve ser concedida ao contribuinte que tenha também alguma pertinência com a atividade estatal realizada e que não será cobrada.

De fato, na desoneração tributária através da imunidade ou da isenção o fator que justifica que o contribuinte não se submeta ao tributo é justamente o tipo de atuação que esse contribuinte desempenha, através da qual se identifica evidente inter-relação entre a atuação do particular em alguma atividade que configura benefício social e o interesse do Poder Público em tal atuação particular⁶².

Independentemente de se considerar a imunidade e a isenção como um favor tributário, o fato é que a desoneração efetivada por qualquer dessas modalidades se justificam em razão da qualidade da atuação do particular, invariavelmente trazendo benefícios para o Poder Público, pois estará o particular agindo de forma a gerar benefícios sociais à população⁶³ ou uma consequência que se iguala em efeitos a uma política social que o Poder Público pretenda mas não realizou por si próprio⁶⁴.

Não se pode mesmo ignorar que tanto na imunidade como na isenção se reconhece implicitamente que o contribuinte tem uma inter-relação direta com o tributo que deixou de ser pago. Na imunidade, o legislador constituinte proíbe o Poder Público de cobrar alguns tributos do particular que presta um serviço

⁶² CARNEIRO (2009, p. 311-312) refere que “A imunidade não é um instituto moderno, pois é assente na doutrina que, já no Império Romano, havia o *immunitas*, que exonerava certas pessoas ou situações (templos religiosos e bens públicos) de contribuirem por meio de *tributum* – o *sustentáculo do Estado*.”

⁶³ Como, por exemplo, as instituições que prestam serviços de saúde gratuitos à população.

⁶⁴ Ao isentar de determinado tributo uma ou várias empresas, o Poder Público normalmente condiciona à geração de um número mínimo de empregos, pelo que este benefício tributário fará com que a empresa beneficiada realize, no lugar do Estado, uma política governamental que resulte em criação de postos de trabalho, gerando renda para a população, o que constitui evidente interesse governamental.

originalmente de responsabilidade do Estado.

A lógica se desenvolve no sentido de que se o Estado não pode, não consegue ou não quer realizar a atividade estatal, permite-se que o particular atue na omissão do Estado, com o que o particular estará prestando um serviço público à população, substituindo o Estado nessa função. Ao atuar no lugar do Estado para prestar serviços de interesse nacional à população, é sensato que se estabeleçam incentivos para o particular prestar aqueles serviços públicos, substituindo a atuação estatal. Isso nada mais é do que a essência e a razão de ser da imunidade tributária, ou seja, é a contrapartida do Estado para o particular que realiza um serviço público no lugar do Estado. É o que vemos cotidianamente, por exemplo, com os hospitais ditos filantrópicos e as instituições de ensino, que prestam serviços na área da saúde e ensino, respectivamente, em substituição do Poder Público⁶⁵.

Assim, somente poderá ser reconhecida a imunidade para quem tenha efetivamente uma inter-relação com a atividade estatal que foi substituída pela atuação do particular.

O mesmo sentido se vê em relação à isenção tributária. Nessa, porém, o Poder Público pode cobrar o tributo mas dispensa o pagamento em razão de fatores sociais e econômicos que a atividade do particular pode proporcionar. Não se trata aqui de atuação do particular em substituição ao Estado, mas de posturas do particular que justificam o Poder Público deixar de cobrar tributos porque a atividade desenvolvida pelo particular atinge objetivos sociais pretendidos pelo Estado.

Então, na isenção também há uma forma de contrapartida do Estado pelo fato de uma atuação do particular que proporcione fatores sociais positivos, cumprindo com objetivos sociais do Poder Público, como, por exemplo, atividades que resultem em medidas de preservação e defesa do meio ambiente.

⁶⁵ No julgamento da ADIn 2028, o Supremo Tribunal Federal afirmou que “são imunes as entidades beneficentes de assistência social, não estando restrito o preceito, portanto, às instituições filantrópicas. Indispensável, é certo, que se tenha o desenvolvimento da atividade voltada aos hipossuficientes, àqueles que, sem prejuízo do próprio sustento e o da família, não possam se dirigir aos particulares que atuam no ramo buscando lucro, dificultada que está, pela insuficiência de estrutura, a prestação do serviço pelo Estado.”

Dessa forma, a referibilidade está presente tanto na imposição tributária como na desoneração tributária. Na primeira, como já foi dito anteriormente, ela pode ser direta (individual - benefício específico para cada contribuinte) ou indireta, neste caso podendo ser geral (benefício para toda a coletividade) ou de grupo (benefício ao grupo que o contribuinte integra). Na desoneração tributária, a referibilidade se apresenta como um benefício direto (individual) dirigido ao contribuinte, não como uma contraprestação por uma atuação estatal (o que ocorre na imposição tributária), mas como um reconhecimento, um incentivo, pela qualidade da atuação do particular.

CONCLUSÃO

Um dos grandes desafios da humanidade é a preservação e defesa consciente do meio ambiente, na medida em que o crescimento econômico tão almejado por todas as grandes e pequenas potências mundiais está amparado fundamentalmente no processo industrial produtivo, que, por sua vez, tem como matéria prima de boa parte de seus produtos os recursos naturais.

Diante disso, para evitar que a natureza sucumba irremediavelmente para o processo industrial destrutivo dos recursos naturais, o homem precisa criar atividades de regulação do comportamento da população em relação à utilização dos recursos naturais. A quantidade e complexidade dessas atividades são inversamente proporcionais à educação e consciência ambiental da população, pelo que se constata que quanto menos educação ambiental maior será a quantidade de serviços públicos necessários, o que implica maiores custos a serem suportados pelo Poder Público, sendo que este inevitavelmente buscará suporte financeiro para tanto no patrimônio do contribuinte.

Assim, tardia e incipientemente, o homem tem lançado mão de instrumentos jurídicos e econômicos visando a preservação e defesa do meio ambiente, sendo que a tributação ambiental tem aparecido como elemento capaz de contribuir com este propósito.

Em função do ordenamento constitucional vigente, estão previstas diversas espécies tributárias que podem ser instituídas pelos entes federados, cada qual com características e requisitos específicos.

Tendo em vista que a tributação ambiental tem como fundamento a preservação e defesa do meio ambiente, a finalidade regulatória do comportamento humano é, portanto, evidente. E a instituição e exigência de um tributo com finalidade específica revela uma característica fundamental: a referibilidade, pela qual o fato gerador do tributo e a finalidade para a qual foi ele criado deve, obrigatoriamente, ter uma inter-relação com o contribuinte do tributo.

Entre as espécies tributárias previstas no sistema tributário nacional brasileiro, a modalidade tributária mais debatida em relação à referibilidade como requisito constitucional são as contribuições sociais, pois exigidas de determinado grupo de pessoas que tem efetiva relação com o fato gerador do tributo e sua finalidade, devendo ser reconhecida a referibilidade como integrante da regra matriz tributária, de forma a serem consideradas inconstitucionais as exações tributárias vinculadas que não apresentem o traço da referibilidade.

O próprio estudo da desoneração tributária, através da imunidade e da isenção, constitui elemento de afirmação para essa conclusão, na medida em que só poderá haver a desoneração tributária para aquele que estiver inter-relacionado com algum propósito ligado ao tributo que deixará de pagar, ficando evidenciada a referibilidade na desoneração. Se assim é na desoneração tributária, não há sentido que seja diferente na imposição tributária. Essa é a conclusão a que se chega com significativo substrato jurídico de apoio, tanto na jurisprudência como, principalmente, na adequada análise da doutrina sobre a matéria.

Assim, a presente dissertação apresenta uma contribuição jurídica com substrato jurídico consistente a ser considerada quando da imposição tributária ambiental, demonstrando que nesse ramo da ciência do Direito a tributação não poderá ignorar a referibilidade da atuação estatal ao contribuinte, com isso permitindo evitar que se edite normas que poderão ser combatidas no Poder Judiciário com significativa chance de êxito, o que evitará um provável e significativo número de demandas judiciais que poderiam ser evitadas.

REFERÊNCIAS

AYALA, Patryck de Araújo. **Direito fundamental ao ambiente, mínimo existencial ecológico e proibição de retrocesso na ordem constitucional brasileira.** *Revista dos Tribunais*, São Paulo, vol. 901, p. 43, nov/2010.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro.** São Paulo: Saraiva, 1997.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro.** São Paulo: Saraiva, 2009.

ARAÚJO, Cláudia Campos de *et. al.* **Meio Ambiente e Sistema Tributário – Novas Perspectivas.** São Paulo: SENAC São Paulo, 2003.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária.** 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1993.

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário.** São Paulo: Saraiva, 2006.

BARRETO, Aires F. **Curso de Direito Tributário Municipal.** São Paulo: Saraiva: 2009.

BORBA, Fernanda Estima; FRANÇA, Vladimir da Rocha. **O postulado da proporcionalidade na tributação indutora: a aplicação e efetividade na defesa do meio ambiente.** *Revista Tributária e de finanças públicas*, São Paulo, n. 89, p. 123, nov/dez 2009.

CARNEIRO, Cláudio. **Curso de Direito Tributário & Financeiro.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

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

CANOTILHO, José Joaquim Gomes; LEITE, José Rubens Morato (orgs.). **Política Ambiental Constitucional**. In: *Direito Constitucional Ambiental Brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2007.

CASSONE, Vítório. **Direito Tributário**. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

DERANI, Cristiane. **Direito Ambiental Econômico**. São Paulo: Saraiva, 2008.

HENRIQUES, Guilherme de Almeida e DIAS, Flávio Machado Vilhena. **As Sociedades de Advogados e a Contribuição Sindical Urbana – Breves Considerações acerca da Ilegalidade da Cobrança**. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 150, p. 65, mar. 2008.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Coordenador. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. **Reciclagem de lixo e tributação**. Nov. 2009. Disponível em: http://qiscombr.winconnection.net/hugomachado/conteudo.asp?home=1&secao=2&situacao=2&doc_id=181. Acesso em: 07 set. 2010.

MELO, Omar Augusto Leite. **Da Contribuição Municipal para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública – EM 39**. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 90, p. 91-02, marc. 2003.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 22. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997.

MODÉ, Fernando Magalhães. **Tributação Ambiental; A Função do Tributo na Proteção ao Meio Ambiente.** Curitiba: Juruá, 2003.

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

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário. Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência.** 10. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

PELEGRINI, Luciana Tomiko Fujimoto. **Aplicabilidade da extrafiscalidade no Imposto Territorial Rural (ITR).** São Paulo: *Revista Tributária e de finanças públicas*, nro. 87, p. 191, jul/ago 2009.

SIERRA, Maria Teresa Mata. **La Responsabilidad Patrimonial de la Administracion Tributaria.** Valladolid: Lex Nova, 1997.

SOUZA, Ricardo Conceição. **Primeiras Impressões sobre a Contribuição de Custeio do Serviço de Iluminação Pública.** *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 90, p. 97, mar. 2003.

STEINMETZ, Wilson. **A vinculação dos particulares a direitos fundamentais.** São Paulo: Malheiros, 2004.

TRENNEPOHL, Rerence Dornelles. **Incentivos Fiscais no Direito Ambiental.** São Paulo: Saraiva, 2008.

TRINDADE, Antônio Augusto Cançado. **Direitos Humanos e Meio Ambiente: paralelo dos sistemas de proteção internacional.** Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 1993.

TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. **Tributação Ambiental: A Utilização de Instrumentos Econômicos e Fiscais na Implementação do Direito ao Meio Ambiente Saudável.** Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

VIEGAS, Eduardo Coral. **Gestão da Água e Princípios Ambientais.** Caxias do Sul: Educs, 2008.

VOLKWEISS, Roque Joaquim. **Direito Tributário Nacional.** Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002.