

DIOGO SOARES SILVEIRA

DIREITO TRIBUTÁRIO AMBIENTAL

ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

Pontifícia Universidade Católica

São Paulo - 2009

DIOGO SOARES SILVEIRA

DIREITO TRIBUTÁRIO AMBIENTAL

Monografia apresentada à banca examinadora da Universidade Católica de São Paulo, como exigência para obtenção do grau de especialista em direito tributário, sob a orientação da doutora Valéria Zotelli.

Pontifícia Universidade Católica

São Paulo - 2009

Banca Examinadora

Dedico,

A Nosso Senhor Jesus Cristo, a quem cabe toda a honra e toda a glória, pela minha vida.

Aos meus pais Antonio e Selita, exemplos mais puros de entrega e amor incondicionais a um filho, por tudo que significam em minha vida, alegrando-a e abençoando-a, por tanta força e apoio em meus projetos de vida, meu eterno amor e gratidão.

Agradeço,

Aos meus professores da
PUC/COGEAE-SP: Thais Helena
Morando, Valéria Zotelli e Ubaldo
Juveniz Jr.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	10
CAPÍTULO 1 - SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL E PRINCÍPIOS.....	11
1. Idéias iniciais.....	11
2. Princípios Constitucionais Tributários.....	12
2.1. Princípio da Legalidade Tributária.....	12
2.1.1. Exceções ao Princípio.....	13
2.2. Princípio da Anterioridade da Lei Tributária.....	15
2.3. Princípio da Irretroatividade da Lei Tributária.....	17
2.4. Princípio da Igualdade Tributária.....	18
2.5. Princípio da Capacidade Contributiva.....	18
2.6. Princípio do não-confisco.....	21
CAPÍTULO 2 - FUNÇÕES DO TRIBUTO.....	23
1. Das Funções do Tributo.....	23
2. Da extrafiscalidade como instrumento de política pública.....	24
3. Limitações constitucionais à Extrafiscalidade.....	25
4. Incentivos e desestímulos fiscais, e seus instrumentos jurídicos tributários.....	28
4.1. Anterioridade e revogação de isenções.....	31
4.2. Isenção total e parcial.....	32
4.3. Isenção e Alíquota Zero.....	33
4.5. Outros tipos de incentivos fiscais.....	35
4.5.1. Subsídios, subvenções e créditos presumidos.....	35
4.6. Imunidades tributárias.....	36
CAPÍTULO 3 - A TUTELA CONSTITUCIONAL DO MEIO AMBIENTE.....	40
1. O Meio Ambiente como bem jurídico autônomo.....	40
2. Direito ao Meio Ambiente como direito fundamental.....	42
3. O Meio Ambiente como interesse difuso.....	43
4. Conceito de Meio Ambiente.....	44
5. Classificação do meio ambiente.....	45
5.1. Meio Ambiente Natural.....	46

5.2. Meio Ambiente Artificial.....	46
5.3. Meio Ambiente Cultural.....	47
5.4. Meio Ambiente do Trabalho.....	47
6. Desenvolvimento da Proteção Ambiental no Brasil e no mundo.....	48
7. Fundamentos constitucionais.....	49
8. Competências Ambientais na CF/88.....	51
8.1. Competência Material Comum.....	53
CAPÍTULO 4 - PRINCÍPIOS DO DIREITO AMBIENTAL.....	56
1. A força normativa dos princípios.....	56
2. Princípios em espécie.....	56
2.1. Princípio do direito ao meio ambiente sadio e ecologicamente equilibrado como direito fundamental.....	56
2.2. Princípio da função social da propriedade.....	57
2.3. Princípio da prevenção.....	58
2.4. Princípio da precaução.....	59
2.5. Princípio do poluidor-pagador.....	60
2.6. Princípio do direito ao desenvolvimento sustentável.....	62
2.7. Princípio da Cooperação Internacional ou da Cooperação entre os povos.....	64
2.8. Princípio da equidade ou da solidariedade intergeracional.....	65
2.9. Princípio da Participação.....	66
2.10. Princípio da intervenção estatal obrigatória na defesa do meio ambiente.....	66
3. A internalização das externalidades.....	67
CAPÍTULO 5 - MEIO AMBIENTE, ORÇAMENTO E TRIBUTAÇÃO.....	69
1. Educação Tributária Ambiental.....	69
2. O Meio Ambiente e a Tributação.....	69
3. O tributo ambiental e o fato jurídico tributário.....	71
4. Considerações a respeito da Lei nº 4320/64.....	72
5. Orçamento Público.....	73
5.1. Orçamento público ambiental.....	76

6. Receita pública.....	77
6.2. Receita pública “ambiental”	79
7. Despesa pública.....	80
7.1. Espécies ou classificação das despesas públicas.....	82
7.2. Classificação legal da Lei nº 4320/64 - classificação baseada em categorias econômicas.....	83
7.3. Despesa pública “ambiental”.....	84
8. Considerações Finais.....	86
CAPÍTULO 6 - TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL.....	87
1. Experiências no Direito Comparado.....	87
1.1. Na Ásia e na Oceania.....	88
1.2. União Européia.....	88
1.3. América do Norte.....	90
1.4. No Mercosul.....	92
2. Conceito e Classificação do Tributo Ambiental.....	94
3. Princípio do Poluidor-Pagador combinado com o Princípio da Capacidade Contributiva.....	95
4. Tributação Ambiental no Brasil.....	96
4.1. O Imposto de Renda e os Proventos de Qualquer Natureza.....	97
4.2. O Imposto sobre Produtos Industrializados.....	99
4.3. O Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural.....	100
4.4. O Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana.....	101
4.5. Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores.....	102
4.6. Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza.....	103
4.7. Taxas.....	103
4.7.1. Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental.....	103
4.8. Contribuições de melhoria.....	104
5. Extrafiscalidade no ICMS Ecológico.....	104
CAPÍTULO 7 - INCENTIVOS FISCAIS E O MEIO AMBIENTE.....	108
1. Incentivos fiscais e o meio ambiente.....	108
1.1. Exemplos nacionais já existentes em âmbito federal.....	109
1.2. Experiências no Direito Comparado.....	110

2. Lei de Responsabilidade Fiscal e os Incentivos Fiscais Ambientais.....	111
CONCLUSÃO.....	113
REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS.....	116

INTRODUÇÃO

Alcançar um equilíbrio entre o meio ambiente e o desenvolvimento econômico é uma das tarefas mais árduas, a qual deverá ser alcançada através das políticas públicas, entre elas o Direito Tributário. Desse modo, o incentivo tributário ambiental gerará a precaução e a prevenção ambiental no desenvolvimento econômico.

Inicialmente será analisado o Sistema Tributário Nacional e seus princípios, seguido de um breve estudo sobre a função dos tributos. Em seguida, a análise recairá sobre a Tutela Constitucional do meio ambiente, ou seja, como devemos tratar o meio ambiente saudável como direito fundamental e seu posicionamento como bem jurídico do Estado, além dos princípios ambientais, que dão sustentação para a aplicação da extrafiscalidade ambiental.

Dentre os instrumentos econômicos que o Estado pode empregar na realização do desenvolvimento sustentável, o tributo aparece de forma eficaz, principalmente, na sua acepção fiscal, como viabilizador do equilíbrio ambiental. Pretende-se demonstrar a importância do desenvolvimento econômico e ambiental através da análise dos princípios econômicos fazendo um paralelo entre o Meio Ambiente, o Orçamento e a Tributação.

Por fim, serão tratados os incentivos tributários ambientais, que gerarão a precaução e a prevenção ambiental no desenvolvimento econômico, demonstrando, portanto, que o tributo aparece de forma eficaz, principalmente na sua acepção extrafiscal, como viabilizador do equilíbrio ambiental e de uma melhor qualidade de vida junto ao desenvolvimento econômico equilibrado.

CAPÍTULO 1 - SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL E PRINCÍPIOS

1. Idéias iniciais.

O atual sistema de proposições normativas inseridas na Constituição atualmente vigente é a que prevalece sobre todos os demais subsistemas que integram o ordenamento jurídico nacional, sendo este composto tanto por normas de comportamento como por normas de estrutura que regulam a sociedade.

Dentre esses sistemas, um dos que se destaca é o subsistema constitucional tributário. Nossa Constituição, neste aspecto, é peculiar, pois é uma das poucas a tratar de forma tão generosa este subsistema, deixando assim pouquíssima margem de liberdade de inovação pelo legislador ordinário. Assim sendo, a Constituição Federal é que estabeleceu as regras de legislar para produção de normas sobre tributos. Trata-se da competência tributária, que é indelegável.

Melhor explicando, assim diz Roque Antonio Carrazza:

*Competência tributária é a possibilidade de criar, in abstracto, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas.*¹

¹ CARRAZZA, Roque Antonio, *Curso de Direito Constitucional Tributário*, p. 303.

2. Princípios Constitucionais Tributários.

Como todos sabemos, o estudo dos princípios é fundamental para o entendimento da estrutura sobre a qual é construído um determinado ordenamento jurídico. Antes do estudo dos princípios do Direito Ambiental, é conveniente uma verificação acerca dos princípios do Direito Tributário, tendo por finalidade analisar a viabilidade do uso do tributo como meio para a preservação do meio ambiente.

2.1. Princípio da Legalidade Tributária.

Todo tributo é criado através de lei - conforme está disposto no conceito de tributo do artigo 3º do Código Tributário Nacional. É um dos princípios da estrutura do subsistema constitucional tributário, conforme dispõe o art. 150, I da CF:

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.

Apenas a lei pode definir os tipos tributários. Somente poderá exigir tributos que estejam anteriormente instituídos ou majorados por lei. Há, porém, quem fale até num princípio da estrita legalidade; isto porque não se exige apenas a lei no seu sentido material, mas que cada ato concreto que importe cobrança de um tributo seja autorizado por lei. Via de regra, será a lei ordinária

a fonte de produção da norma tributária, sendo exigida a lei complementar excepcionalmente.

Equiparam-se à majoração do tributo as mudanças de base de cálculo que o tornem mais oneroso. A simples atualização monetária, porém, não caracteriza a majoração. O princípio do *paralelismo das formas* impõe que se um instituto jurídico foi criado por meio de uma regra jurídica de determinada hierarquia, para promover sua alteração ou extinção é necessária à edição de um ato de hierarquia igual ou superior. Desse modo, se uma lei criou determinado tributo, só outra lei pode extingui-lo. Na mesma linha de raciocínio, a exigência de lei para a majoração de tributo traz ínsito o mesmo requisito para a respectiva redução.

Em virtude de o patrimônio público ser, por princípio, indisponível, a concessão de benefícios fiscais ou autorização de prática de atos que gerem impactos sobre o crédito tributário ou sobre sua exigibilidade somente pode ser feita por lei (CF, art. 150, § 6º).

2.1.1. Exceções ao princípio.

O Supremo Tribunal Federal entende que o art. 97 do CTN foi recepcionado pela CF/88 e, interpretando o dispositivo a *contrariu sensu*, conclui que as matérias ali não constantes não estão abrangidas pelo princípio da legalidade. Os casos mais relevantes são a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo (art. 97, § 2º do CTN) e a fixação do prazo para recolhimento (jurisprudência do STF - RE 172.394/SP, RE 195.218/MG).

No que diz respeito ao prazo para o pagamento do tributo, o STF entende ser possível a sua fixação por decreto, pois o art. 97 do CTN não enumera como matéria que deva se submeter à reserva de lei.

A CF traz a previsão que as alterações são de competência do Poder Executivo, porém não estipula qual espécie de ato normativo deste Poder concretizará a alteração. Atualmente, na prática, as alíquotas dos tributos aduaneiros (II e IE) têm sido alteradas por Portaria do Ministro da Fazenda, enquanto o IPI e o IOF têm suas alíquotas alteradas por decreto.

Com o advento da EC 33/2001, foram previstas duas outras exceções ao princípio da legalidade no tocante à alteração de alíquotas. A primeira exceção permite ao Poder Executivo que reduza e restabeleça as alíquotas da CIDE-combustíveis; neste caso o Presidente da República tem usado o Decreto como a via normativa para o exercício da competência prevista no art. 177, § 4º, I, *b*, da CF/88. O outro caso permite aos Estados e ao DF, mediante convênio (realizado no âmbito do CONFAZ), definir as alíquotas do ICMS - monofásico incidente sobre combustíveis definidos em Lei Complementar (CF, art. 155, § 4º, IV).

Todavia, no caso da CIDE-combustíveis, a liberdade é menor que a prevista para a alteração das alíquotas de II, IE, IPI e IOF, pois se restringe à redução e ao restabelecimento. A palavra “restabelecer” tem amplitude menor que a palavra “aumentar”, pois no restabelecimento a alíquota não pode superar o percentual anterior a uma redução porventura realizada. Portanto, se uma alíquota de 20% foi reduzida a 10%, o restabelecimento, sem sujeição ao princípio da legalidade, só permite a volta para 20%. Para que se ultrapasse esse percentual, é necessária a edição de lei em sentido estrito ou medida

provisória.

2.2. Princípio da Anterioridade da Lei Tributária.

A Lei Maior veda a cobrança de tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou (art. 150, III, *b* da CF). Conforme leciona Roque Carrazza:

“O princípio da anterioridade exige, evidentemente, que a lei que cria ou aumenta um tributo só venha a incidir sobre fatos ocorridos no exercício subsequente ao de sua entrada em vigor.”²

Importante notar que a EC 42 aumentou a proteção, pois inseriu a alínea *c* ao art. 150, III, da CF, estabelecendo que, sem prejuízo da anterioridade comum (tradicional, do exercício financeiro), muitos tributos não podem ser cobrados antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou.

Essa nova anterioridade nonagesimal não se aplica ao empréstimo compulsório criado para atender a despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou de sua iminência, ao Imposto de Renda, aos Impostos de Importação e Exportação, ao Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários, ao Imposto Extraordinário, que pode ser criado em caso de guerra externa, e à fixação da base de cálculo do IPTU e do IPVA.

² CARRAZZA, Roque Antonio, *Curso de Direito constitucional Tributário*, p. 117.

A anterioridade comum, que já estava prevista desde a redação originária da CF/88, não se aplica ao empréstimo compulsório criado para atender a despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou de sua iminência, aos Impostos de Importação e Exportação, ao Imposto sobre Produtos Industrializados, ao Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários, e ao Imposto Extraordinário, que pode ser criado em caso de guerra externa.

O STF já reconheceu que a garantia estabelecida pelo princípio da anterioridade caracteriza garantia individual, é cláusula pétrea, ou seja, não pode ser abolida ou substancialmente alterada por emenda à Constituição (ADIn 939-7 DF).

As contribuições sociais relativas à seguridade social, desde o texto inaugural da CF, só podem ser exigidas após noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado (art. 195, § 6º, da CF), mas não estão sujeitas à anterioridade do exercício financeiro (a anterioridade de 90 dias neste caso incide isoladamente).

No caso de instituição de contribuição social por medida provisória, o prazo de noventa dias será contado da primeira publicação da norma e não da sua eventual reedição ou conversão em lei.³

As exceções ao princípio da anterioridade só podem ser previstas por norma constitucional, não se admitindo lei complementar para tanto.

Apesar de um posicionamento discutível, o STF entende que a norma

³ Recurso extraordinário. 2. *Contribuição social* sobre o lucro. Lei n. 7.856, de 25-10-1989, art. 2º. Elevação de alíquota de 8% para 10%. 3. O prazo de *noventa dias* previsto no art. 195, § 6º, da Constituição Federal, flui, no caso, a partir da data da *Medida Provisória* n. 86, de 25-9-1989, convertida na Lei n. 7.856, de 25-10-1989. 4. Legitimidade da aplicação da nova alíquota, no exercício de 1990, sobre o lucro apurado a 31 de dezembro de 1989. 5. Orientação firmada pelo Plenário do STF, no julgamento dos Recursos Extraordinários n. 197.790-3 e 181.664-3. 6. Recurso Extraordinário conhecido

que se restringe a mudar o prazo para o pagamento de tributo, mesmo antecipando-o, não agrava a situação do contribuinte, não se sujeitando à regra da anterioridade do exercício.⁴

2.3. Princípio da Irretroatividade da Lei Tributária.

É vedado aos entes tributantes cobrar tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou majorado (art. 150, III, a, da CF).

Os objetivos do constituinte são claros, quais sejam: a) impedir a tributação de fatos que, no momento da sua ocorrência, não estavam sujeitos à incidência tributária; b) garantir que a tributação já verificada é definitiva, não podendo ser objeto de majoração por legislação posterior (art. 105 do CTN).

Pode ocorrer, no entanto, que o fato gerador se tenha iniciado, mas não esteja consumado antes do decurso de determinado espaço de tempo, se aceita a teoria do fato gerador periódico. Assim ensina Luciano Amaro:

*“É tipicamente o caso do imposto sobre a renda periodicamente apurada, à vista de fatos (ingressos financeiros, despesas etc.) que, no seu conjunto, realizam o fato gerador”.*⁵

Muito embora haja quem sustente que o Imposto de Renda deve ser regulado por lei em vigor e publicada antes do início do ano-base, o Supremo

e provido (STF, 2ª Turma, RE 175.221-RS, Rel. Juiz Néri da Silveira).

⁴ STF, 1ª T., RE-AgR 274.949/SC, Rel. Min. Sydney Sanches, j. 13.11.2001, DJ 01.02.2002, p. 100.

⁵ *Direito Tributário Brasileiro*, p. 257.

Tribunal Federal teve entendimento contrário, em sua Súmula 584.⁶ Desse modo, segundo este entendimento, o fato gerador do imposto de renda se completa em 31 de dezembro, e assim a lei publicada até tal data aplica-se a todo o período.

2.4. Princípio da Igualdade Tributária.

É vedado instituir tratamento desigual entre contribuintes em situação equivalente (art. 150, II, da CF). A base deste princípio é o princípio constitucional da isonomia, segundo o qual todos são iguais perante a lei.

Foi tratada a isonomia no seu sentido horizontal, pois exigiu que se dispensasse tratamento igual aos que estão em situação equivalente, como também em seu sentido vertical, pois deixou implícita a necessidade de tratamento desigual aos que se encontram em situações relevantemente distintas.

Desse modo, para não ser contrária ao princípio da isonomia, a instituição dos tributos deve obedecer ao princípio da generalidade, na qual a obrigação, o dever fundamental - de pagar tributos- deve ser de caráter geral.

2.5. Princípio da Capacidade Contributiva.

O princípio da capacidade contributiva materializa direitos fundamentais

⁶ Súmula 584: “Ao imposto e renda calculado sobre os rendimentos do ano-base, aplica-se a lei vigente exercício financeiro em que deve ser apresentada a declaração”.

individuais como a igualdade, o direito de propriedade e também a vedação ao confisco, sendo, portanto, a própria isonomia tributária em sua escala mais densa.

Este princípio se encontra no art. 145, § 1º da Constituição Federal, que diz que os impostos, sempre que possível, deverão dar atendimento à capacidade econômica do contribuinte, além de se revestirem de caráter pessoal.

Todavia, entendo eu que, mesmo que o princípio em tela não constasse expressamente no texto constitucional, ele existiria de forma implícita, uma vez que inegável corolário do princípio da igualdade em matéria tributária.

Sobre o princípio ora em debate, assim explica a professora Regina Helena Costa:

“Quanto ao aspecto jurídico-positivo, significa que um sujeito é titular de direitos e obrigações com fundamento na legislação tributária vigente, que é quem vai definir aquela capacidade e seu âmbito. Enquanto medida de justiça econômica material (aspecto ético-econômico) representa a aptidão econômica do sujeito para suportar ou ser destinatário de impostos, que depende de dois elementos: o volume de recursos que o sujeito possui para satisfazer o gravame e a necessidade que tem de tais recursos. Finalmente, no atinente ao aspecto técnico-econômico, é levada em consideração a totalidade de princípios, regras, procedimentos e categorias relativas à operatividade e eficácia arrecadatória dos impostos.”⁷

E continua a brilhante professora, classificando o referido princípio em

⁷ COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*, p. 24-25.

capacidade contributiva absoluta (ou objetiva) e relativa (ou subjetiva):

*“Fala-se em capacidade contributiva absoluta ou objetiva quando se está diante de um fato que se constitua numa manifestação de riqueza; refere-se o termo, nessa acepção, à atividade de eleição, pelo legislador, de eventos que demonstrem aptidão para concorrer às despesas públicas. Tais eventos, assim escolhidos, apontam para a existência de um sujeito passivo em potencial. Já a capacidade contributiva relativa reporta-se a um sujeito individualmente considerado, Expressa aquela aptidão de contribuir na medida das possibilidades econômicas de determinada pessoa. Nesse plano, presente a capacidade contributiva em concreto, aquele potencial sujeito passivo torna-se efetivo, apto, pois, a absorver o impacto tributário”.*⁸

Mas há ainda uma outra classificação - sob o ponto de vista estrutural e funcional - gerando conceitos distintos. Sob o ângulo estrutural, a capacidade contributiva pode ser definida como a aptidão para suportar o ônus tributário; a capacidade de arcar com a despesa decorrente do pagamento de determinado tributo. Sob o ângulo funcional, o princípio da capacidade contributiva pode ser visto como critério destinado a diferenciar as pessoas, aqueles que são os desiguais e em que medida se igualam, a fim de que se possa aplicar o princípio da igualdade com o justo tratamento a cada um deles.

Por fim, cabe destacar que as alíquotas diferenciadas do imposto de renda representam uma das formas de se efetivar os princípios da igualdade e da capacidade contributiva, pois distribuem de forma proporcional o ônus de prover as necessidades da coletividade. Da mesma forma a isenção (forma de

⁸ COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*, p. 26-58.

extrafiscalidade) para contribuintes com menor capacidade econômica ou para microempresas.

Portanto, verifica-se que o princípio da capacidade contributiva, buscando um ideal de justiça, pode ser aplicado como um instrumento extrafiscal, principalmente quando possa ser feita uma averiguação da capacidade contributiva de determinada conduta do sujeito passivo.

Vale, por fim, lembrar que só devem ser tolerados benefícios de desenvolvimento regional fixados em lei federal (art. 43, III, da CF) ou regulados mediante deliberações conjuntas dos Estados e do Distrito Federal (para tributos de competência dos Estados

2.6. Princípio do não-confisco.

O princípio da vedação ao confisco também poderia ser denominado de princípio da razoabilidade ou proporcionalidade da carga tributária. A idéia subjacente é que o legislador, ao se utilizar do poder de tributar que a Constituição lhe confere, deve fazê-lo de forma razoável e moderada, sem que a tributação tenha por efeito impedir o exercício de atividades lícitas pelo contribuinte, dificultar o suprimento de suas necessidades vitais básicas ou comprometer seu direito a uma existência digna.

O princípio da vedação ao confisco é expresso em cláusula aberta ou conceito jurídico indeterminado, cabendo ao prudente arbítrio do juiz, em cada caso que lhe for submetido, avaliar a existência ou não do confisco. Porém, alguns parâmetros estão delineados na jurisprudência do Supremo Tribunal

Federal. Nos termos da jurisprudência da Corte, não se deve analisar o tributo isoladamente, pois pode ser que o seu peso, isoladamente, não aparente gerar efeito confiscatório, mas, ao ser acrescido a outros tributos cobrados pelo mesmo ente, a razoabilidade desapareça.

Na opinião de Hugo de Brito Machado, o tributo com efeito confiscatório, por ser excessivamente oneroso seria equiparável à penalidade.

Com relação às taxas, a análise da ocorrência ou inoccorrência de confisco é feita de maneira diferente. O motivo da diferenciação é que, ao contrário do imposto, as taxas não se fundamentam primordialmente na solidariedade social; não tem por fato gerador uma manifestação de riqueza do contribuinte.

As taxas têm caráter contraprestacional, remunerando o Estado por uma atividade especificamente voltada para o contribuinte. Justamente por conta disso, a verificação de caráter confiscatório da taxa é feita comparando-se o custo da atividade estatal com o valor cobrado a título de taxa. Assim sendo, em muitas situações, o valor cobrado pode ser exagerado, desproporcional, configurando o confisco.

CAPÍTULO 2 - FUNÇÕES DO TRIBUTO.

1. Das Funções do Tributo.

O Estado passou por várias transformações em suas funções e deveres, chegando ao intervencionismo do Estado na atividade econômica, passando assim a usar a extrafiscalidade como instrumento de intervenção na economia.

O tributo possui finalidade fiscal quando visa precipuamente a arrecadar, carrear recursos para os cofres públicos, porém não como sua função única, pois o Estado busca também incentivar comportamentos econômicos que visem proteger os valores sociais e ambientais.

Desse modo, o tributo possui finalidade extrafiscal quando objetiva fundamentalmente intervir numa situação social ou econômica. São os casos, entre outros, dos impostos de importação e exportação, que, antes de arrecadar, objetivam o controle do comércio internacional brasileiro, podendo, às vezes, servir de barreira protetiva da economia nacional e outras de estímulo à importação ou exportação de determinada espécie de bem.

Caracterizando essas duas funções do tributo, é possível sua utilização para o combate da degradação ambiental. Os Ecotributos têm como finalidade orientar a atividade empresarial, incluindo na análise da cadeia produtiva, além do custo e benefício, também o meio ambiente. É por isso que uma das formas tributárias mais utilizadas para resguardar a natureza e a atividade econômica é a função extrafiscal que poderá incidir nas espécies tributárias em favor do meio ambiente.

2. Da extrafiscalidade como instrumento de política pública.

As políticas públicas são o conjunto de objetivos informativos das ações governamentais e medidas executadas para atingir objetivos políticos. As Políticas Ambientais devem estar orientadas para a proteção ambiental, unidas como direito ao desenvolvimento humano, além da busca de equilíbrio e harmonia entre o dever de preservar e o de um desenvolvimento sustentável.

É nesse contexto que se tem a extrafiscalidade como instrumento para a tributação. Conforme já foi dito, na função extrafiscal, o fim maior da instituição de determinada figura tributária não é a arrecadação em si, mas os efeitos na indução do comportamento dos indivíduos, de forma a estimulá-los ou desestimulá-los a adotar determinadas condutas sintonizadas com os objetivos sociais, políticos e econômicos dos Estados.

Assim nos explica o Professor Roque Antonio Carrazza sobre o tema:

“Os incentivos fiscais estão no campo da extrafiscalidade, que, como ensina Geraldo Ataliba, é o emprego dos instrumentos tributários para fins não fiscais, mas ordinatórios (isto é, para condicionar comportamentos de virtuais contribuintes, e não, propriamente, para abastecer de dinheiro os cofres públicos).

Por meio de incentivos fiscais, a pessoa política tributante estimula os contribuintes a fazerem algo que o ordem jurídica considera conveniente, interessante ou oportuno (por exemplo, instalar indústrias em região carente do País). Este objetivo é alcançado por intermédio da diminuição ou, até, da supressão da carga tributária [...]

Já que aqui estamos, a extrafiscalidade também se manifesta por meio de desestímulos fiscais, que induzem os contribuintes a não assumirem condutas que, embora lícitas, são havidas por impróprias, sob os

*aspectos político, econômico ou social. Este objetivo é alcançado por meio da exacerbação da carga tributária, respeitado, evidentemente, o estatuto do contribuinte”.*⁹

O Estado tem um grande papel como incentivador e implementador de políticas públicas para solução da compatibilização do meio ambiente com o desenvolvimento econômico. A intervenção do Estado na economia como agente regulador e normativo da atividade econômica tem como um dos seus objetivos a defesa ao meio ambiente (art. 170, IV da Constituição Federal), devendo o ente estatal usar da extrafiscalidade ambiental como meios para conceder incentivos, isenções e graduação das alíquotas dos tributos para orientar o comportamento do contribuinte e uma conduta ambientalmente correta.

Percebe-se, então, que a função extrafiscal dos tributos se posta como importante instrumento de política fiscal.

3. Limitações constitucionais à Extrafiscalidade.

A extrafiscalidade encontra os mesmos limites constitucionais da fiscalidade. O tributo, mesmo em sua motivação extrafiscal, há que respeitar todas as garantias da liberdade e da propriedade.

Os incentivos fiscais não lesam de forma alguma o princípio da isonomia, pois permite ao legislador fazer discriminações que atendam

⁹ CARRAZA, Roque Antonio, *Curso de Direito Constitucional*, p. 729-730.

situações desiguais desde que o critério discriminatório não seja puramente arbitrário.

No que diz respeito ao princípio da capacidade contributiva, o critério é de seletividade, do qual se serve o legislador quando da definição dos fatos imponíveis da obrigação tributária e, se for o caso, das isenções fiscais. Independe da capacidade contributiva da pessoa favorecida, pois se visa outras prioridades constitucionais ou legais, como a geração de empregos, redirecionamento de atividades econômicas que o legislador considere relevantes.

Todavia, o critério da capacidade econômica nem sempre prevalece na extrafiscalidade; porém, em nenhum caso poderá haver ofensa à igualdade formal, estando dessa maneira submetida à regra de regularidade e igual tratamento para seres da mesma categoria essencial. Na verdade, inconstitucional será a norma legal que, concedendo estímulos à exportação, exclua pessoas que dela poderiam gozar por estarem em igualdade de condições, ou por pertencerem à mesma categoria essencial.

Assim também explica Regina Helena Costa:

“Se é assim, em razão da extrafiscalidade, autorizada está a prescindibilidade da graduação dos impostos consoante a capacidade econômica do contribuinte, para que se atinjam finalidades outras que não a mera obtenção de recursos, homenageadas pela ordem constitucional, como, por exemplo, a função social da propriedade, a proteção do meio-ambiente, o incentivo á cultura etc.”¹⁰

Desse modo, é possível o Estado instituir tributos progressivos ou

¹⁰ COSTA, Regina Helena, *Princípio da Capacidade Contributiva*, p. 70.

regressivos, nesses casos, desatrelados da correlação de riqueza do sujeito passivo. Trata-se, portanto de uma derrogação parcial do princípio. Parcial, porque o Poder Legislativo não poderá se eximir de observar a manutenção do mínimo vital, o não-confisco, como os demais princípios constitucionais inerentes ao tema.

Se é correto afirmar que é difícil definir com precisão o custo de uma determinada atividade estatal, também é lícito afirmar que, em determinadas situações, o valor cobrado do contribuinte é exagerado, desproporcional. Nesses casos, o confisco está configurado.

Assim já decidiu o STF:

*“A taxa, enquanto contraprestação a uma atividade do Poder Público, não pode superar a relação de razoável equivalência que deve existir entre o custo real da atuação estatal referida ao contribuinte e o valor que o Estado pode exigir de cada contribuinte, considerados, para esse efeito, os elementos pertinentes às alíquotas e à base de cálculo fixadas em lei. Se o valor da taxa, no entanto, ultrapassar o custo do serviço prestado ou posto à disposição do contribuinte, dando causa, assim, a uma situação de onerosidade excessiva, que descaracterize essa relação de equivalência entre os fatores referidos (o custo real do serviço, de um lado, e o valor exigido do contribuinte, de outro), configurar-se-á, então, quanto a essa modalidade de tributo, hipótese de ofensa à cláusula vedatória inscrita no art. 150, IV, da CF”.*¹¹

Assim, chega-se à conclusão de que os valores e princípios fundamentais ensejadores dos tributos extrafiscais preponderam sobre os princípios tributários analisados.

¹¹ STF, Tribunal Pleno, ADI-MC-QO 2.551/MG, Rel. Min. Celso de Mello, j. 02.04.2003, DJ

4. Incentivos e desestímulos fiscais, e seus instrumentos jurídicos tributários.

Na extrafiscalidade ambiental, o instrumento mais eficaz para incentivos e desestímulos fiscais são os benefícios fiscais, que recompensam aqueles que realmente efetivam a preservação ambiental.

O primeiro benefício fiscal que pode ser destacado é a isenção; a usada com mais freqüência. A isenção deve vir sempre prevista em lei específica, por força do art. 150, § 6º da CF. Assim sendo, pode-se concluir que, quando o legislador isenta determinado contribuinte, ou determinada situação, do recolhimento de tributo que seria devido, com o intuito de incrementar uma específica conduta, positiva ou negativa, por parte desse mesmo contribuinte, estar-se-á diante de um incentivo fiscal.

Existem duas correntes doutrinárias para conceituar as isenções fiscais: a primeira tem por base o art. 176 do Código Tributário Nacional, pois entende que as isenções são formas de exclusão dos créditos tributários; já a segunda corrente, que é defendida pela maior parte da doutrina, entende que as isenções são uma modalidade de não incidência, isto é, só ocorrerá a isenção caso uma lei isentiva suspenda os efeitos da lei de criação do tributo.

O artigo 176 do CTN traz que a isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o

prazo de sua duração. A menção à “isenção prevista em contrato” visa a disciplinar os casos em que governos que tentam atrair investimento para o seu território fazem um acordo com empresas, segundo o qual o Poder Público se compromete a conceder benefícios fiscais para as entidades que se instalem em seu território. O pacto, por si só, não tem o condão de efetivamente isentar a entidade que cumpra sua parte, pois a isenção necessariamente decorre de lei, como exige o princípio da indisponibilidade do patrimônio público.

De acordo com o parágrafo único do art. 176 do CTN, é possível que a isenção abranja somente parte do território da entidade tributante, em função de suas peculiaridades locais. Porém, caso a isenção seja concedida pela União, deve ser observado o princípio da uniformidade geográfica, previsto no art. 151, I, da CF.

Já o art. 177 diz que, salvo disposição de lei em contrário, a isenção não é extensiva as taxas e às contribuições de melhoria nem aos tributos instituídos posteriormente à sua concessão. Deve-se ficar atento, todavia, que a presença da cláusula “salvo disposição em contrário” torna possível a extensão da isenção às taxas e contribuições de melhoria, desde que haja previsão expressa neste sentido.

Quanto à proibição de que a isenção seja extensiva aos tributos instituídos posteriormente à sua concessão decorre da mais pura lógica, porque a concessão de isenção não pode ser tão genérica a ponto de abranger os tributos atualmente existente e os que venham a ser instituídos. Muito embora a redação do art. 177 do CTN aparentar permitir a estipulação de disposição legal em sentido contrário, a exigência de especificidade da lei

instituidora do benefício dificulta bastante a concessão de isenção para tributos a serem criados.

Há, todavia entendimento em sentido contrário, que se fundamenta em dois motivos: o primeiro é a presença da cláusula “salvo disposição em contrário”, no caput do art. 177 do CTN. O segundo decorre da possibilidade de se sustentar, mediante um esforço interpretativo, que a lei reguladora exclusivamente de isenções é específica e pode conceder isenção de tributo futuro.

O art. 178 do CTN disciplina as restrições à revogação das denominadas isenções onerosas, definidas como aquelas que não trazem somente o bônus da dispensa legal do pagamento, mas também de algum ônus como condição para seu gozo.

Diz o dispositivo:

“Art. 178. A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104”.

A regra é, portanto, a possibilidade de revogação ou modificação, a qualquer tempo, da isenção não-onerosa. Para ser abrangida pela exceção à plena revogabilidade, a isenção precisa ser concedida em função de determinadas condições (onerosa) e por prazo certo. Atualmente, tem-se definido como onerosa apenas a isenção que cumpra ambos os requisitos, de forma que o conceito se tornou bem mais restrito.

Um exemplo que pode ser dado é o seguinte: uma lei que conceda isenção de ICMS por dez anos (prazo certo) para as empresas que se

instalarem no interior de Goiás e produzam mamona destinada à utilização no processo de produção de biodiesel (condições). A empresa que tenha cumprido os requisitos durante a vigência da lei concessória tem direito adquirido à isenção, que não pode ser revogada. É esse inclusive o entendimento do Supremo Tribunal Federal, na Súmula 544, que tem a seguinte redação: *“Isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas.*

Também não se pode confundir a revogação de isenção onerosa com revogação da lei concessória de isenção onerosa. A revogação da lei concessiva de isenção onerosa não tem o condão de prejudicar quem já cumprira os requisitos para o gozo do benefício legal, mas impede o gozo daqueles que não tinham cumprido tais requisitos na data da revogação da lei.

Importante destacar que as isenções que preservam a política ambiental deverão estabelecer rigorosas normas de instituição, isto para que os entes econômicos sempre respeitem todos os dispositivos das mesmas e não desvirtuem os preceitos das referidas isenções.

4.1. Anterioridade e revogação de isenções.

Quando determinado contribuinte é beneficiado por isenção legalmente concedida, há uma diminuição da carga tributária a que está sujeito, não havendo que se falar em qualquer prazo para que o benefício possa gerar efeitos concretos. Já no caso de revogação de uma isenção concedida, a situação é oposta, pois, indiscutivelmente, a mudança legislativa tem como

conseqüência um acréscimo no sacrifício financeiro realizado pelo contribuinte.

O Supremo Tribunal Federal entende que a revogação de isenção não se equipara à criação ou a majoração de tributo, sendo apenas a dispensa legal do pagamento de exação já existente, de forma que o tributo volta a ser imediatamente exigível, não sendo aplicável o princípio da anterioridade.¹²

4.2. Isenção total e parcial

O que caracteriza a natureza jurídica da isenção é a forma como ela é concedida: se total ou parcialmente. Se a isenção for concedida de forma total, a sua natureza jurídica não será de exclusão do crédito tributário, como entendem o CTN e o STF e a doutrina dualista, pois não existirá cadeia para a constituição do crédito tributário. Explicando melhor, a lei isentiva de forma total exclui fatos, atos ou pessoas do campo da incidência ou da “tributabilidade”¹³ sobre eles. Logo, não chega a haver um fato gerador, não nascendo obrigação tributária alguma e, muito menos, crédito tributário.

Isto porque, ao se considerar que a isenção atua meramente como exclusão do crédito, estaria se equiparando ao instituto da remissão, ou seja, ao mero perdão da dívida tributária, o que não é caso. A isenção deve atuar concomitantemente com a incidência da norma tributária e não como simplesmente excludente da sua exigibilidade.

Na isenção total, efeito prático é o mesmo que ocorre na imunidade, embora tenham naturezas jurídicas distintas, como a precariedade da isenção

¹² RE 204.062.

que corresponde apenas à suspensão, não da exigibilidade ou do crédito, e sim, de determinados fatos, atos e pessoas na composição da incidência do fato *in abstracto*. Já na imunidade, não há uma suspensão, mas um total impedimento de que alguns fatos, atos ou pessoas sejam tributados.

Por sua vez, no caso da isenção concedida parcialmente, há o surgimento da cadeia constitutiva do crédito tributário, existindo fato gerador, obrigação tributária, crédito tributário. Nessa hipótese, há a incidência, contudo, quando da exigibilidade do crédito o que ocorre é um pagamento a menor, uma verdadeira dispensa parcial. Neste ponto, concordamos com a doutrina clássica, pois, aqui, há realmente a exclusão de parte do crédito tributário.

4.3. Isenção e Alíquota Zero.

Ratificando afirmações anteriores, costumeiramente, de forma errônea, a alíquota zero e a isenção são confundidas e algumas vezes chegam a ser equiparadas. Realmente, estes dois institutos possuem alguns pontos em comum, como: a) são institutos previstos pela Constituição Federal, a alíquota zero presente no art. 153, §1º e a isenção no art. 150, §6º; e b) possuem a mesma finalidade desonerativa, contudo, essa semelhança para por aí.

Por outro lado, possuem inúmeras distinções tanto práticas como teóricas. Quando tratamos de alíquota zero, visualizamos a realização de toda cadeia constitutiva do crédito, contudo, na hipótese de incidência, um dos seus aspectos - a alíquota - é igual a zero, o que resulta numa exigibilidade nula. A

¹³ Termo utilizado por Aliomar Baleeiro ao explicar a teoria dualista, denotando exigibilidade.

norma de incidência permanece íntegra, porém, um dos elementos - o quantitativo - é reduzido à zero.

Como visto, na isenção total, diferentemente, não há a formação da cadeia de construção do crédito. A alíquota zero é uma desoneração, é uma forma de regular certos impostos. Por outro lado, a isenção é um benefício fiscal. A alíquota zero pode ser estabelecida pelo Poder Executivo, nas condições e nos limites estabelecidos em lei, em face de uma política econômica governamental (art.4º do DL 1.199/71).

A isenção, por sua vez, se submete ao princípio da legalidade estrita (art. 150, §6), só podendo ser concedida através de lei ordinária (regra geral), lei complementar, ou decreto legislativo do Congresso Nacional. Logo, conclui-se que apenas o legislador pode elencar quais fatos ou aspectos factuais são ou não tributáveis, como ratifica o art. 178 c/c art. 104, III do CTN.

Nos impostos em que o Poder Executivo pode alterar livremente as alíquotas, conforme previsão constitucional, o instituto da alíquota zero se torna bem mais visível que a isenção, pois aquele é mais célere e flexível, requisitos essenciais para regular situações que demandem uma maior agilidade pelo poder público, como questões cambiais, por exemplo.

Encerrando a discussão, assim diz Sacha Calmon Navarro Coêlho:

*“Se a incidência do mandamento, por ser zero a alíquota, acaba por não gerar dever algum, não significa que a hipótese de incidência incorreu. É exatamente porque ocorre o suposto que se anula a consequência, indiretamente, zerando a alíquota”.*¹⁴

4.4. Outros tipos de incentivos fiscais.

O emprego de instrumentos tributários, diretamente vinculados ao incentivo da preservação ambiental, é de grande valia para encontrar um equilíbrio entre o desenvolvimento das atividades econômicas e a preservação de todos os recursos renováveis e não-renováveis da natureza.

Os incentivos fiscais denominados benefícios fiscais estáticos atuam na receita pública, como por exemplo, as isenções e a anistia. Já os benefícios dinâmicos influem no sistema das despesas públicas, como subvenções, subsídios, créditos presumidos, e poderão ser mais eficazes para a tributação ambiental, por exercerem influência na esfera da despesa pública.

4.4.1. Subsídios, subvenções e créditos presumidos.

Os subsídios enquadram-se como uma forma de auxílio do Estado, que pode ser comercial, financeira, fiscal ou cambial, para estimular as atividades econômicas e produtivas em um mercado competitivo. Uma de suas funções é a correção das distorções de mercado, e a promoção de um desenvolvimento sustentável.

Já a subvenção é a doação cuja destinação é determinada pelo ente estatal, que a concede segundo sua conveniência política. Entretanto, deverá estar prevista no orçamento anual.

Há ainda os créditos presumidos. Estes assumem natureza jurídica diversificada, sendo, por vezes, um subsídio, uma subvenção ou uma mera redução da base de cálculo.

¹⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria Geral*, p. 175-186.

É possível através da elevação e redução de alíquotas, sendo também possíveis por parte do Poder Executivo no atendimento da política fiscal e econômica adotada, mas deve atender às condições e limites estabelecidos por lei, no que diz respeito aos Impostos de Importação de produtos estrangeiros, de Exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados, sobre Produtos Industrializados e sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários (art. 153, § 1º da CF).

Outra forma de é a redução da base de cálculo ou da alíquota, o que faz na verdade às vezes da isenção parcial. Já a concessão de créditos presumidos do ICMS é instrumento indireto de exoneração, aplicável tendo em vista a não-comutatividade desse imposto constitucionalmente garantida.

4.5. Imunidades tributárias.

A Carta Maior estabelece a competência tributária dos entes federativos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), outorgando a cada um desses entes o poder de instituição de tributos, cuja exigência se dará devido ao acontecimento de determinadas situações.

As imunidades são limitações constitucionais ao poder de tributar consistentes na delimitação da competência tributária constitucionalmente conferida aos entes políticos. A Constituição impede que a lei de tributação inclua certos fatos como hipótese de incidência de impostos (impõe uma regra negativa de competência). Só há imunidade, em regra, quanto aos impostos.

Excepcionalmente, porém, no art. 5º, XXXIV, LXXXVI e LXXVII, da Constituição Federal está prevista a imunidade de taxas em relação ao direito de petição e certidão, ao registro de nascimento e à certidão de óbito para os reconhecidamente pobres e para as ações de *habeas corpus* e *habeas data*.

O constituinte originário de 1988, com o desiderato de resguardar e proteger o direito dos cidadãos menos favorecidos e com pouca ou nenhuma capacidade econômica, conferiu as entidades beneficentes de assistência social - cujo magnânimo objeto social é justamente a assistência aos cidadãos desprovidos de recursos - a prerrogativa de serem “isentas” as contribuições para a seguridade social. Nessa linha, a Carta Constitucional fixou como preceito expresse, localizado no Título VII, Capítulo II, Seção I, no parágrafo 7º do artigo 195, que as entidades beneficentes de assistência social, desde que atendam às exigências estabelecidas em lei, são “isentas” de contribuição para a seguridade social. Este é o comando literal do artigo 195, parágrafo 7º, da Constituição Federal vigente.

A rigor, esse diretivo constitucional veicula o instituto da imunidade tributária e não da isenção, de forma que, tecnicamente, as entidades beneficentes de assistência social são imunes a incidência das contribuições sociais para a seguridade social. Conquanto o legislador constituinte tenha utilizado o vocábulo “isenção”, na realidade o preceptivo constitucional extraído do artigo 195, § 7º cria modo de imunidade tributária, exatamente por estar, tal preceito imunizante, previsto constitucionalmente.

A imunidade tributária decorre intrinsecamente de previsão constitucional, dos valores prestigiados constitucionalmente, ao passo que a isenção sempre estará prevista na legislação infraconstitucional.

Nada obstante o constituinte originário ter nominado, impropriamente, o benefício introduzido pelo § 7º do artigo 195 de “isenção”, trata-se, na verdade, de imunidade tributária, o que, na prática, em nada modifica a natureza do benefício e a extensão de seus efeitos.

Dos requisitos legais que definem as exigências que devem ser atendidas pelas entidades beneficentes de assistência social. Consoante reproduzido alhures, o artigo 195, § 7º da Lex Legum assegura as entidades beneficentes de assistência social à “isenção” (imunidade) as contribuições para a seguridade social, desde que atendam as exigências estabelecidas em lei. Ou seja, as entidades beneficentes são imunes as contribuições para a seguridade social, desde que preencham os requisitos definidos em lei para gozar do referido benefício.

E que exigências são essas? Tais exigências seriam estabelecidas em lei complementar ou em lei ordinária? As respostas para essas perguntas são alcançadas mediante a interpretação sistêmica da Constituição Federal de 1988, como, aliás, orienta a melhor hermenêutica. Embora o precitado artigo 195, § 7º da Lei Máxima não refira peremptoriamente, é sabido que a imunidade tributária consagrada no aludido dispositivo constitucional, como qualquer outra encontrada na Constituição Federal, configura nítida limitação ao poder de tributar. Mesmo que tal limitação não conste do rol perfilado na Seção II, do Capítulo I, do Título VI, da Carta, é incontroverso que a imunidade às contribuições para a seguridade social traduz uma limitação ao poder de tributar.

Acordado que a imunidade predisposta no § 7º do artigo 195 da Constituição caracteriza verdadeira limitação ao poder de tributar, não há

espaço para dúvidas de que a lei a que alude o artigo 195, § 7º é a lei complementar, posto que, segundo demarcado pelo artigo 146, II, da Constituição Federal, cabe a lei complementar regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

Desse modo, as imunidades tributárias, que estão contidas de forma expressa na Constituição Federal, são embasadas em regras de competência, devido ao fato de que o Estado perderá parcela de sua competência tributária para decidir sobre os fatos jurídicos que irá tributar, pois tais imunidades resguardam o equilíbrio do Estado Democrático de Direito, a liberdade religiosa, política, associativa, intelectual, cultural e o desenvolvimento econômico.

CAPÍTULO 3 - A TUTELA CONSTITUCIONAL DO MEIO AMBIENTE

1. O Meio Ambiente como bem jurídico autônomo.

O reconhecimento do direito a um meio ambiente saudável é uma necessidade do próprio direito à sobrevivência humana, uma vez que, na inexistência de condições ambientais satisfatórias, e sem os recursos naturais produzidos pelo meio, torna-se impossível a manutenção da vida humana na Terra.

Por causa disso, o meio ambiente deve ser interpretado como um bem jurídico unitário, a partir de uma visão sistêmica e globalizante, que abarca os elementos naturais, o ambiente artificial (meio ambiente construído) e o patrimônio histórico-cultural, pressupondo-se uma interdependência entre todos os elementos que integram o conceito, inclusive o homem, valorizando-se a preponderância da complementaridade recíproca entre o ser humano e o meio ambiente.

Dessa forma, o resultado prático da autonomização jurídica do bem ambiental é a possibilidade de sua tutela como bem independente dos diversos elementos corpóreos que o integram, alcançando tal proteção a qualidade ambiental e as características físicas, químicas e biológicas do ecossistema. É o que ultimamente vem se chamando de “macrobem”.

Com o advento da Constituição Federal, o art. 225, *caput*, trouxe definitivamente a autonomia jurídica do bem ambiental, consolidando a sua qualificação como “bem de uso comum do povo”, refletindo o interesse primário

na conservação da qualidade ambiental.

A Declaração de Estocolmo, em 1972, que foi o marco inicial do Direito Ambiental, reconheceu o meio ambiente ecologicamente equilibrado como um direito fundamental entre os direitos sociais do homem, com suas características de direitos a serem realizados e não perturbados.

José Afonso da Silva assim explica:

*“O que é importante - escrevemos de outra feita - é que se tenha a consciência de que o direito à vida, como matriz de todos os demais direitos fundamentais do Homem, é que há de orientar todas as formas de atuação no campo da tutela do meio ambiente [...] a tutela da qualidade do meio ambiente é instrumental no sentido de que, através dela, o que se protege é um valor maior: qualidade de vida”.*¹⁵

Portanto, todo bem socioambiental tem pelo menos duas expressões jurídicas que comportam, assim, dupla titularidade. A primeira é o próprio bem, materialmente tomado - a segunda é a sua representatividade e a relação com os demais, compondo o que a lei chamou de meio ambiente ecologicamente equilibrado. É um direito composto em camadas, sendo que na primeira camada se encontra o direito de titularidade individual, que é o direito de propriedade (público e privado); já na segunda camada encontra-se o direito coletivo a sua preservação para garantia socioambiental. Essas camadas não se excluem, ao contrário, se completam e se subordinam na integralidade do bem.

¹⁵ SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo. 13. Ed. São Paulo. Malheiros, 1997, p. 67.

2. Direito ao Meio Ambiente como direito fundamental

O art. 225, *caput*, da Constituição Federal veio por completar a valorização do meio ambiente iniciada pela Lei 6938/81, quando reconheceu o direito a um meio ambiente ecologicamente equilibrado como direito fundamental da pessoa humana.

O direito fundamental ao meio ambiente trata-se ao mesmo tempo de um direito formal e materialmente fundamental. Formal porque é parte integrante da Constituição escrita, e encontra-se submetido aos limites formais e materiais da reforma constitucional. Material, porque se trata de um direito fundamental constitutivo da Constituição material, contendo decisões fundamentais sobre a estrutura básica do Estado e da sociedade.

O direito ao meio-ambiente e a qualidade de vida integra pertencem à terceira dimensão dos direitos fundamentais, ao lado do direito à paz, à autodeterminação dos povos, ao desenvolvimento, à conservação e utilização do patrimônio histórico e cultural e do direito de comunicação. São os também denominados direitos de fraternidade ou de solidariedade, pois são direitos que trazem como característica se desprenderem, em princípio, do indivíduo como seu titular, destinando-se a proteção de grupos humanos, e caracterizando-se, assim, como direitos difusos ou coletivos.

Cançado Trindade refere que:

“Em sua dimensão ampla e própria, o direito fundamental à vida compreende o direito de todo ser humano de não ser privado de sua vida (direito à vida) e o direito de todo ser humano de não ser privado de sua vida (direito à vida) e o direito de todo ser humano de dispor dos meios apropriados

de subsistência e de um padrão de vida decente (preservação da vida, direito de viver)”.¹⁶

Fechando o raciocínio, conclui-se que o art. 225 da Carta Maior é uma norma de caráter teleológico, pois impõe uma orientação a todo ordenamento infraconstitucional, a saber, o direito-dever ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, a obrigação dos poderes públicos e da coletividade de defendê-lo e preservá-lo e a previsão de sanções para as condutas ou atividades lesivas.

3. O Meio Ambiente como interesse difuso.

O direito ao meio ambiente equilibrado, como bem jurídico autônomo é um dos melhores exemplos de interesses difusos, que são aqueles que, não tendo atingido o grau de agregação e organização necessária à sua afetação institucional junto a certas entidades ou órgãos representativos dos interesses já socialmente definidos, restam em estado fluido, dispersos pela sociedade civil como um todo, podendo, por vezes, concernir a certas coletividades de conteúdo numérico indefinido. Assim, caracteriza-se pela indeterminação dos sujeitos, pela indivisibilidade do objeto, por sua intensa litigiosidade interna e por sua tendência à transição ou mutação no tempo e no espaço.

Luís Filipe Colaço Antunes refere que:

“O interesse difuso estrutura-se como um interesse

¹⁶ TRINDADE, Antônio Augusto Cançado. Direitos humanos e meio ambiente - Paralelo dos sistemas de proteção internacional. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 1993, pp. 73-76.

*pertencente a todos e a cada um dos componentes da pluralidade indeterminada de que se trate. Não é um simples interesse individual, reconhecedor de uma esfera pessoal e própria, exclusiva do domínio. O interesse difuso é o interesse que cada indivíduo possui pelo fato de pertencer à pluralidade de sujeitos a que se refere a norma em questão”.*¹⁷

O conteúdo ou a consequência jurídica do interesse difuso é o reconhecimento de uma pluralidade de situações objetivas a sujeitos individuais ou a entes associativos. Isto é, o interesse difuso supõe um plus de proteção ou uma proteção diversificada de um bem jurídico; pública, por um lado, e dos cidadãos por outro. Em outras palavras, é um interesse híbrido, que possui alma pública e corpo privado, que transcende o direito subjetivo privado e se estende pelo público.

4. Conceito de Meio Ambiente.

O termo “meio ambiente” é considerado pelo pensamento geral como sinônimo de natureza, local a ser apreciado, respeitado e preservado. Porém é necessário um ponto de vista mais profundo no termo, estabelecer a noção no ser humano de pertencimento ao meio ambiente, no qual possui vínculos naturais para a sua sobrevivência.

Por meio da natureza, reencontramos nossas origens e identidade

¹⁷ ANTUNES, Luis Filipe Colaço. A tutela dos interesses difusos em direito administrativo - para uma

cultural e biológica, uma espécie de diversidade “biocultural”. Outra definição sobre o termo “meio ambiente” o coloca no significado de recursos, de gerador de matéria-prima e energia.

Nesta segunda definição, a educação ambiental trabalha a noção de consumo responsável e solidário, na defesa do acesso às matérias-primas do meio ambiente de forma comum para todos. Na terceira concepção da palavra, quando falamos em “meio ambiente” no seu curso de problemáticas e questões, surgem as pesquisas e as ações em prol das soluções sobre as perdas e destruições que desfavorecem o equilíbrio natural de um determinado meio.

“Meio ambiente” no sentido de ecossistema é um conjunto de realidades ambientais, considerando a diversidade do lugar e a sua complexidade. O “meio ambiente” como lugar onde se vive é referente à vida cotidiana: casa, escola, e trabalho. O “meio ambiente” como biosfera surge para explicar a interdependência das realidades sócio-ambientais em todo mundo, a Terra é a matriz de toda vida.

O termo “meio ambiente” também pode designar um território de uso humano e de demais espécies. Toda pesquisa e educação ambiental deve considerar todos os significados sobre o termo “meio ambiente”.

5. Classificação do meio ambiente.

Aqui é o momento de, através da classificação, descobrir-se quais são

efetivamente os locais destinatários da incidência de regras jurídicas que se instalarão em homenagem à proteção da vida, ainda que usando de normas tributárias.

O conceito de meio ambiente é unitário, na medida em que é regido por inúmeros princípios, diretrizes e objetivos que compõem a Política Nacional do Meio Ambiente. Entretanto, quando se fala em classificação do meio ambiente, na verdade, não se quer estabelecer divisões isolantes ou estanques do meio ambiente, até porque, se assim fosse, estaríamos criando dificuldades para o tratamento da sua tutela.

Mas exatamente pelo motivo inverso, qual seja, de buscar uma maior identificação com a atividade degradante e o bem imediatamente agredido, é que podemos dizer que o meio ambiente apresenta pelo menos quatro significativos aspectos.

5.1. Meio Ambiente Natural.

Também denominado de meio ambiente físico, é constituído pelo solo, água, ar, flora. É com relação a este aspecto que a Lei 6938/81 define, no art. 3º, o que se deve entender por meio ambiente.

5.2. Meio Ambiente Artificial.

O meio ambiente artificial é composto pelo espaço urbano construído (conjunto de edificações) e pelos equipamentos públicos (ruas, praças, áreas verdes) - fruto da interação do homem com o meio ambiente natural. Trata-se de um estudo relacionado com o conceito de cidade; porém, não se pode desmerecer um tratamento adequado e harmonioso às edificações e bens públicos, pelo fato de estarem localizados em áreas que não sejam consideradas urbanas. Assim, o meio ambiental deve se alargar além do perímetro urbano.

5.3. Meio Ambiente Cultural.

É aquele integrado pelo patrimônio histórico, artístico, paisagístico, turístico - também considerado fruto da interação do homem com o meio ambiente natural, mas, diferindo do anterior pelo valor especial que adquiriu ou de que se impregnou.

É respeitando o meio ambiente cultural que se tornará possível a sobrevivência da nossa história, expressão da vontade uniforme de todos os cidadãos em nossa instituição democrática brasileira, na qual se busca atender uma sadia qualidade de vida.

5.4. Meio Ambiente do Trabalho.

Meio ambiente do trabalho pode ser entendido como o local onde se

desenvolvem as atividades do trabalho humano. O complexo de bens móveis e imóveis de uma empresa.

Busca-se assim eliminar as condições de higiene precária, acidentes de trabalho e de esgotamento físico e mental dos trabalhadores, provendo assim não um adequado meio ambiente de trabalho, mas também uma adequada e sadia qualidade de vida para todos aqueles que o praticam.

Desse modo, tais condições de saúde ao trabalhador não devem ser alcançadas apenas de forma repressiva, mas especialmente de forma preventiva. Assim, a proteção da saúde dos trabalhadores não deve ser limitada apenas às edificações do estabelecimento do empregador, devendo se expandir pelas várias práticas laborais a ser exercidas fora das edificações do empregador.

No texto constitucional encontra-se dois artigos que tratam do meio ambiente do trabalho. O primeiro deles é o art. 7º, XXII, que trata da redução dos riscos inerentes ao trabalho, por meio de normas de saúde, higiene e segurança. O segundo é o art. 200, VIII, que fala de colaboração na proteção do meio ambiente, nele compreendido o do trabalho.

6. Desenvolvimento da Proteção Ambiental no Brasil e no mundo.

Muito embora o GreenPeace tenha sido fundado em 1971, a proteção ambiental realmente começou a ser levada a sério a partir de 1972, com a Conferência de Estocolmo - o primeiro grande Congresso Internacional sobre Meio Ambiente, quando se deparou com a seguinte questão: como conciliar

dois pontos, pelo menos aparentemente, incompatíveis: meio ambiente ecologicamente equilibrado e desenvolvimento?

Já no Brasil, a proteção ambiental iniciou-se a partir da instituição da Política Nacional de Meio Ambiente, com a Lei 6938/81. A Política Nacional do Meio Ambiente deve ser entendida como o conjunto de instrumentos legais, técnicos, científicos, políticos e econômicos destinados à promoção do desenvolvimento sustentado da sociedade e economias brasileiras. Trata-se de um marco da proteção ambiental do país, visto que a partir dessa lei se estabeleceu princípios objetivos e instrumentos da Política Nacional do Meio Ambiente. Assim, seu principal objetivo foi e ainda é a harmonização do meio ambiente com o desenvolvimento socioeconômico (desenvolvimento sustentável).

A Lei da Ação Civil Pública (Lei 7347/85) ampliou ainda mais o rol dos legitimados para agir na proteção do meio ambiente, fortaleceu o instrumental para reparação dos danos prevendo até a possibilidade de instauração de inquérito civil para apurar danos ao meio ambiente. Posteriormente, a Constituição Federal de 1988, no capítulo VI do título VIII, com o artigo 225, considerado um dispositivo moderno e um dos mais adiantados em matéria ambiental, a consolidou no Brasil.

7. Fundamentos constitucionais.

É interessante observar que não existe um Código de Proteção Ambiental; porém, na Carta Maior podemos identificar vários dispositivos

relativos à proteção ambiental, além de existir uma esparsa legislação infraconstitucional sobre o assunto.

Primeiramente, no título VIII - Da Ordem Social - Capítulo VI - sendo mais especificamente no artigo 225 e seus parágrafos, encontra-se a base constitucional para a proteção ambiental.

O caput do art. 225 prevê: *“Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à qualidade de vida, impondo-se ao poder público e a coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações”*.

Existem também vários outros dispositivos constitucionais que se referem, seja direta ou indiretamente, à proteção ambiental. É na própria Carta Maior que encontramos a divisão de competências em matéria ambiental, sendo definida a atuação de cada entidade de federação tanto no aspecto legislativo quanto no aspecto material (artigos 20 e seus incisos, art. 21, XIX, art. 22, IV, art. 23, I, III, IV, VI, VII, XI; art. 24, I, VI, VII, VIII; art. 30, I, II, VIII e IX)

O Conselho de Defesa Nacional, órgão de consulta do presidente da República, deve observar a proteção dos recursos naturais ao propor critérios e utilização de áreas indispensáveis à segurança do território nacional (art. 91, § 1º, III).

Há também previsão de proteção ao meio ambiente no Capítulo I, Título VII, da Constituição Federal quando esta trata dos princípios gerais da atividade econômica (art. 170, VI; art. 174, § 3º; art. 177, § 4º, II, b; art. 186, II).

Também na ordem social a Constituição prevê proteção do meio ambiente em diversos aspectos, tais como: art. 200, VIII; art. 216, V; art. 220, §

3º, II; art. 225; art. 231, § 1º. Há, por fim, previsões sobre a tutela processual do meio ambiente, isto é, a Constituição determina a existência de ações específicas para a proteção ambiental. É o caso, por exemplo, do art. 5º, LXXIII, prevendo a ação popular para a defesa do meio ambiente e o art. 129, III, tratando das funções institucionais do Ministério Público, prevendo a utilização da ação civil pública como um instrumento de tutela ambiental.

Com todos esses preceitos ambientais sendo encontrados na Constituição Federal de 1988, em especial o art. 225, propiciou-se a materialização de uma *“ordem pública ambiental constitucionalizada”*, o que dá maior visibilidade e viabilidade para se concretizar as regras relativas a matéria, o que não acontecia nas Constituições anteriores.

8. Competências Ambientais na CF/88.

A Constituição Federal de 1988 busca realizar o equilíbrio federativo por meio de uma repartição de competências que se fundamenta na técnica da enumeração dos poderes da União (arts. 21 e 22) com poderes remanescentes para os Estados (art. 25, § 1º) e poderes definidos indicativamente para os Municípios (arts. 29 e 30), mas combina com essa reserva de campos específicos áreas comuns em que se prevêem atuações paralelas da União, Estados, DF e Municípios (art. 23) e setores concorrentes entre União e Estados em que a competência para estabelecer políticas gerais, diretrizes gerais e normas gerais cabe à União, enquanto se defere aos Estados e até aos Municípios a competência complementar (art. 24 e 30).

A Carta Maior também separa a competência material e a competência legislativa. Competência material é a que atribui a uma esfera de poder o direito de estabelecer estratégias, políticas públicas e para o exercício do poder de polícia em caso de descumprimento da lei. No artigo 21 são atribuídos à União Federal poderes implícitos para legislar, havendo referências implícitas ao meio ambiente nos incisos IX e XX, que dizem respeito aos recursos ambientais ou ao planejamento urbanístico, e também no inciso XXIV, referindo-se ao meio do ambiente do trabalho.

Tendo a Constituição disposto sobre a competência da União e dos Municípios de forma explícita e deixando aos Estados a matéria remanescente, de certa forma tornou de menor interesse a competência material privativa das unidades da Federação. Todavia, é importante destacar que o Estado tem competência material para agir administrativamente, mesmo nos casos em que a legislação seja da União ou do Município.

O art. 24, § 1º da CF prevê a generalidade da norma federal, o art. 24, § 3º prevê a peculiaridade da norma estadual e o art. 30, I, prevê o interesse local da norma municipal. A norma federal não ficará em posição de superioridade sobre as normas estaduais e municipais simplesmente porque é federal. Assim, qualquer dos três entes públicos tem competência para aplicar a legislação ambiental, ainda que essa não tenha sido da autoria do ente que a aplica.

Portanto, em face da competência comum ambiental, prevista no art. 23 da CF, e, considerando o princípio da subsidiariedade inerente ao modelo federativo, a competência do órgão federal de gestão ambiental exerce-se, de forma complementar à atuação do órgão estadual congênere na fiscalização e

concessão de licenças e autorizações ambientais. Assim, visa-se suprir eventuais omissões da prestação administrativa que, originariamente, compete ao órgão estadual.

8.1. Competência Material Comum.

Atribui-se à União, aos Estados, ao DF e aos Municípios, cumulativamente, no art. 23, a competência para proteger as obras e outros bens de valor histórico, artístico e cultural, as paisagens naturais notáveis e os sítios arqueológicos (III), bem como a competência para impedir a destruição e descaracterização de obras de arte e de outros bens de valor histórico, artístico ou cultural (IV). Também há competência comum para proteger o meio ambiente natural e combater a poluição em qualquer de suas formas (VI), assim como para preservar as florestas, a fauna, a flora (VII).

Trata-se de competência voltada para a execução das diretrizes, políticas e preceitos relativos à proteção ambiental, bem como para o exercício do poder de política. À falta da lei complementar mencionada no artigo 23 da Constituição, a doutrina debate sobre os critérios para a cooperação entre os entes da Federação.

Uma das dúvidas que surge é se seria possível na omissão de um ente estatal, o outro poderia atuar em prol do meio ambiente, e a forma que isso ocorreria. Assim, nos explica Heraldo Garcia Vitta:

“Digamos que haja danos ecológicos num bem pertencente ao

*Município; por razões diversas, contudo, as autoridades municipais ficam silentes: não penalizam os infratores nem mesmo restauram a lesão ambiental. Nesse exemplo, parece-nos coerente o ponto de vista segundo o qual o Estado e até mesmo a União atuem, na defesa do meio ambiente lesado. Tanto o servidor estatal como federal poderiam aplicar as sanções cabíveis, inclusive multas aos infratores, desde que devidamente plasmadas em lei. E vamos um pouco mais adiante. Pouco importaria ser esta lei municipal, estadual ou federal, na medida em que a competência para aplicá-las seria de todas as entidades políticas. Então, podemos argumentar ser coerente outro caso: o Município atuar em prol do meio ambiente, num bem pertencente à União ou Estado, diante da omissão destes últimos. Agiria na competência administrativa fixada no art. 23 da CF/88. Poderia atuar com base em lei federal, estadual ou municipal. Pouco importa. Embora as leis devam ser editadas nos termos fixados na Constituição da República, ou seja, cada entidade deve atuar dentro de sua competência legislativa, a sua aplicação, na competência administrativa comum, pode dar-se, em casos excepcionais, por intermédio de entidade diferente daquela que editou a norma legal”.*¹⁸

Conclui-se então que, em se tratando de meio ambiente, considerando-se o princípio do federalismo e a posição do Estado como soberano, pode-se afirmar que cabe à sua pessoa, independentemente do dever que toda a

¹⁸ VITTA, Heraldo Garcia. Da divisão de competências das pessoas políticas e meio ambiente. Revista de Direito Ambiental. São Paulo, n. 10, pp. 93-101, abr/jun. 1998.

coletividade também tem em face desse tema, promover todos os meios legais para prestar uma tutela em face do meio ambiente para que o mantenha de modo adequado, proveitoso e que não cause nenhum tipo de dano às pessoas.

CAPÍTULO 4 - PRINCÍPIOS DO DIREITO AMBIENTAL.

1. A força normativa dos princípios.

Cabe aos princípios a definição e a cristalização de determinados valores sociais que adquirem força vinculante para toda a atividade de interpretação e aplicação do Direito.¹⁹ Diferente das regras, que vigem, os princípios valem. E o valor que os cerca comanda a Carta Magna. Assim, traçando um parâmetro entre princípios e regras, aqueles, de hierarquia superior, são normas com um grau de abstração relativamente elevado, pois dotado que são de generalidade; enquanto essas últimas, de inferior hierarquia, são normas com grau de abstração relativamente reduzido e com maior especificidade.

2. Princípios em espécie.

2.1. Princípio do direito ao meio ambiente sadio e ecologicamente equilibrado como direito fundamental.

O reconhecimento do direito a um meio ambiente saudável uma necessidade do próprio direito à sobrevivência humana, uma vez que, na inexistência de condições ambientais satisfatórias, e sem os recursos naturais

¹⁹ BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*, p. 228-229.

produzidos pelo meio, torna-se impossível a manutenção da vida humana na terra.

A Declaração de Estocolmo, em 1972, que foi o marco inicial do Direito Ambiental, reconhece o meio ambiente ecologicamente equilibrado como um direito fundamental entre os direitos sociais do homem, com sua característica de direitos a serem realizados e não perturbados.

A nossa Carta de Princípios elegeu, em seu art. 226, o direito ao meio ambiente sadio e ecologicamente equilibrado como direito fundamental. Isso porque o direito ao meio ambiente hígido está intimamente ligado ao meio ambiente hígido está intimamente ligado ao direito fundamental à vida, para que existam condições de vida no planeta suficientes para assegurar para as presentes e futuras gerações um piso vital mínimo.

O art. 225 da Constituição Federal traz expressamente dentro do capítulo destinado aos direitos sociais, a importância do meio ambiente ecologicamente equilibrado para as presentes e futuras gerações. Mesmo que o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado não esteja previsto no rol dos direitos fundamentais, ele não perde sua característica fundamental, pois está relacionado com a vida humana.

2.2. Princípio da função social da propriedade.

A função social da propriedade foi reconhecida expressamente na Constituição Federal de 1988 nos artigos 5º, inciso XXIII; 170, inciso III, 182, §

2º, e 186.

Ao proprietário se impõe o dever de exercer o direito de propriedade não apenas em seu próprio interesse, mas em benefício de toda a sociedade. No tocante à preservação ambiental, usa-se também a expressão função sócio-ambiental para designar o dever do proprietário de exercer também a preservação ambiental.

Relativo a este princípio, até o Código Civil de 2002, em seu artigo 1228, faz um detalhamento da função social da propriedade, dispondo que esse direito deve ser exercido “de conformidade com o estabelecido em lei especial, a flora, a fauna, as belezas naturais, o equilíbrio ecológico e o patrimônio histórico e artístico, bem como evitada a poluição do ar e das águas”. Assim, fica demonstrado que contribuir para o equilíbrio ecológico e para a manutenção da sadia qualidade de vida são fatores que integram a função social da propriedade.

2.3. Princípio da prevenção.

Refere-se à prioridade que deve ser dada às medidas que evitem o nascimento de atentados ao ambiente, de forma a reduzir ou a eliminar as causas de ações suscetíveis de alterar sua qualidade. Os objetivos do Direito Ambiental são basicamente preventivos, ou seja, sua atenção está voltada para o momento anterior à consumação do dano.

As conseqüências advindas de um não-comportamento nesse sentido são claramente previsíveis. Sendo assim, a aplicação do princípio da

prevenção liga-se á máxima popular “mais vale prevenir do que remediar”.

Nesse sentido, nos ensina Maria Alexandra Souza Aragão:

“Mais vale prevenir, porque, em muitos casos, depois de a poluição ou o dano ambiental ocorrerem, é impossível a reconstituição natural da situação anterior, isto é, é impossível a reconstituição natural situação anterior, isto é, é impossível remover a poluição ou o dano.”²⁰

2.4. Princípio da precaução.

Trata da imposição na tomada de providências acautelatórias a atividades sobre as quais não haja uma certeza científica quanto aos possíveis efeitos negativos.

A incerteza científica milita em prol do meio ambiente. É a ação antecipada diante do perigo ou risco desconhecido. Eis aqui a grande diferença entre o princípio da prevenção e da precaução. Enquanto aquela trabalha com o risco certo, a precaução vai além e se preocupa com o risco incerto. É com base nesse princípio que se sustenta a possibilidade de inversão do ônus da prova nas demandas ambientais, carreando ao suposto poluidor a obrigação de provar que sua atividade não é perigosa nem poluidora.

Trata-se de um princípio orientador no estabelecimento das políticas ambientais, tendo como corolários os princípios do poluidor pagador, da cooperação e da prevenção. Explica Cristina Derani:

“O Estado faz atuar o princípio da precaução ao estabelecer políticas públicas que resultam na implementação de

²⁰ ARAGÃO, Maria Alexandra Souza, *O princípio do poluidor pagador*, p. 20.

*pesquisas no campo ambiental, melhoramento e desenvolvimento de tecnologia ambiental, construção de um sistema para observação de mudanças ecológicas, imposição de objetivos de política ambiental a serem alcançados a médio e longo prazo, sistematização das organizações de plano de uma política de proteção ambiental, fortalecimento dos órgãos estatais competentes para a melhora na execução dos programas ambientais, bem como para a formação de textos legislativos visando a uma efetiva organização política e legislativa da proteção ambiental”.*²¹

Constata-se dessa forma que a precaução consiste na proteção a própria integridade da vida do homem, de maneira que devem ser considerados na sua verificação os riscos iminentes e os riscos futuros que os empreendimentos humanos podem produzir.

2.5. Princípio do poluidor-pagador.

Por esse princípio busca-se consagrar a idéia de que aquele que poluir terá de arcar com os custos da reparação do dano causado. Em outros ordenamento jurídicos, chama-se de princípio do causador ou responsável.

A previsão constitucional desse princípio encontra-se no art. 225, § 3º da Constituição Federal de 1988, que assim diz: “*As condutas e atividades consideradas lesivas ao meio ambiente sujeitarão os infratores, pessoas físicas ou jurídicas, a sanções penais e administrativas, independentemente da*

²¹ DERANI, Cristina. *Direito ambiental econômico*, p 171, Max Limonad, 1997.

obrigação de reparar os danos causados”.

O princípio não se limita a tolerar a poluição mediante um preço, nem a compensar os danos causados, mas evitar o dano ao ambiente. Em suma, o maior deste princípio é fazer com que o poluidor passe a integrar, de forma permanente, no seu processo produtivo, o valor econômico que consubstancia o conjunto dos custos ambientais.

Assim, antes de ser poluidor, deve ser pagador. Pagador dos custos relativos às medidas preventivas e precaucionais destinadas a evitar a produção do resultado proibido ou não pretendido, ou seja, é pagador justamente para que não polua. A Lei 6938/81, em seu art. 4º, VII, acolheu o princípio, também previsto implicitamente pelo art. 225, § 3º da Constituição Federal.

Reforçando o princípio do Poluidor Pagador, para resguardar a reparação do dano pelo poluidor, a Lei 6938/81 - Lei da Política Nacional do Meio Ambiente em seu art. 14, § 1º, dispõe que: *“o poluidor é obrigado, independentemente de existência de culpa, a indenizar ou reparar os danos causados ao meio ambiente e a terceiros, afetados por sua atividade”*, demonstrando que o risco da atividade poluidora deverá ser arcado integralmente pelo seu causador, sem ocorrer nenhuma excludente na sua condenação.

O princípio do Poluidor Pagador deve ser utilizado em dois sentidos: o impositivo e o seletivo. Assim diz José Marcos Domingues de Oliveira:

“No primeiro, o Estado deve cobrar do poluidor, tributos em função de sua atividade poluidora, fazendo assim que o poluidor arque diretamente com os custos da atividade poluidora, como por exemplo, os serviços públicos gerais e específicos para a fiscalização,

*recuperação, preservação dos bens ambientais. Já no segundo, o Estado atual indiretamente, ou seja, através da tributação utiliza-se da gradatividade dos tributos, para incentivar os processos produtivos e de consumo ecologicamente corretos, e desestimular as atividades eminentemente poluidoras, isto é, aquelas com tecnologias defasadas e altamente poluidoras.*²²

2.6. Princípio do direito ao desenvolvimento sustentável.

Esse princípio procura compatibilizar desenvolvimento econômico-social e preservação da qualidade do meio ambiente. Assim, para alcançarmos o desenvolvimento sustentável, a proteção do meio ambiente deve constituir parte integrante do processo de desenvolvimento e não pode ser considerada isoladamente em relação a ele.

A Constituição Federal, no art. 225, inciso V, prevê que o poder público, para assegurar o direito a um meio ambiente equilibrado ecologicamente deverá controlar a produção, a comercialização e o emprego de técnicas, métodos e substâncias que comportem risco para a vida, a qualidade de vida e o meio ambiente.

Esse princípio parte do pressuposto de que a sociedade humana não se limita às nossas gerações, sendo que a exauribilidade é uma característica dos recursos naturais. Ele deixa clara a reciprocidade entre o direito ao meio ambiente sadio e o dever de preservá-lo para as presentes e futuras gerações,

²² OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Direito tributário e Meio Ambiente. Proporcionalidade. Tipicidade Aberta, Afetação da Receita. 2 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p.42.

marcando também a nota da solidariedade características dos direitos de terceira geração.

A Conferência das Nações Unidas sobre o meio ambiente e desenvolvimento, no Rio de Janeiro em junho de 1992 - ECO/92 - insculpiu em seu princípio 3 a essência do desenvolvimento sustentável, informando que “o direito do desenvolvimento deve ser exercido, de modo a permitir que sejam atendidas equitativamente as necessidades de desenvolvimento e ambientais de gerações presentes e futuras”. Deste modo, define a Conferência que o conceito de desenvolvimento sustentável é aquele que atende as necessidades do presente sem comprometer a possibilidade de as gerações futuras atenderem as suas próprias necessidades.

Ensina Hans Christoph Binswanger que:

“[...] o conceito de desenvolvimento deve ser visto como uma alternativa ao conceito de crescimento econômico ,o qual está associado a crescimento material, quantitativo da economia. Isso não quer dizer que, como resultado de um desenvolvimento sustentável, o crescimento econômico deva ser totalmente abandonado. Admitindo-se, antes, que a natureza é a base necessária e indispensável da economia moderna, bem como das vidas das gerações presentes e futuras, desenvolvimento sustentável significa qualificar o crescimento e reconciliar o desenvolvimento econômico com a necessidade de se preservar o meio ambiente.”²³

A produção sustentável pode ser resumida em dois pontos básicos: economia e uso racional de energia e matéria-prima, conservando-se os

²³ BINSWANGER, Hans Christoph, 1999, p. 41-59. Apud. MODE. Fernando Magalhães. Tributação Ambiental. Função do Tributo na Proteção do Meio Ambiente. Curitiba, Juruá, 2004, p. 57-58.

recursos naturais. O princípio do desenvolvimento sustentável não tem por finalidade impedir o crescimento econômico, mas procura determinar que as atividades sejam desenvolvidas utilizando todos os meios colocados à disposição para a menor degradação possível.

2.7. Princípio da Cooperação Internacional ou da Cooperação entre os povos.

O princípio da cooperação tem como idéia principal a interligação do Estado com a sociedade, para que atuem na escolha de políticas ambientais, através da participação de diferentes camadas sociais, por meio da informação e fiscalização das políticas públicas.

Assim, é essencial a União entre os Estados, e também entre estes e os Cidadãos, para alcançar o tão almejado desenvolvimento sustentável. Define Cristiane Derani que o princípio da cooperação:

“[...] é resultado de uma divisão de funções dentro da ordem econômica fundada nas relações de mercado e o meio ambiente, que devem cooperar entre si para viabilizar uma atividade econômica que seja ecologicamente correta, principalmente através da política preventiva de danos ambientais.

Na área ambiental destaca-se esse princípio pelo fato de que as agressões ao ambiente não ficam restritas ao limite territorial do país em que ocorrem, mas, pelo contrário, podem espalhar-se para os países vizinhos.

A cooperação internacional para a preservação do meio ambiente determina que resguardados a soberania nacional, a ordem pública e os bons costumes, o governo brasileiro prestará, no que concerne ao meio ambiente, a necessária cooperação a outra país, devendo, ainda, manter sistema de comunicações apto a facilitar o intercâmbio rápido e seguro de informações com órgãos de outros países (artigos 77 e 78 da Lei nº 9.605/98).

2.8. Princípio da equidade ou da solidariedade intergeracional.

Visa conferir juridicidade ao valor ético da alteridade, objetivando uma pretensão universal de solidariedade social. Surge no art. 225 da Carta Maior quando lembra a importância da preservação ambiental para as presentes e para as futuras gerações.

O reconhecimento da solidariedade como elemento de sustentação de uma ética de alteridade, que emerge dos novos direitos e modelos jurídicos propostos, constitui o marco teórico adequado para caracterização do princípio da equidade intergeracional.

Em outras palavras, esse princípio assegura igualdade entre as gerações em sua relação com o sistema natural, não havendo prioridade da geração presente em relação às futuras, que também necessitam ver assegurado um piso vital mínimo.

A equidade intergeracional encontra raízes jurídicas no Direito Ambiental Internacional, ou seja, nos diversos instrumentos firmados com o objetivo de preservação da biodiversidade cuja violação representa afronta a direitos

humanos internacionalmente reconhecidos. Três tratados preocupam-se com as condições de vida para as gerações futuras: Convenção sobre a Poluição dos Oceanos, de Londres (1972); Convenção sobre o Comércio Internacional de Espécies Ameaçadas (1973) e Convenção sobre a Proteção ao Patrimônio Natural e Cultural.

2.9. Princípio da Participação.

Esse princípio prevê uma atuação conjunta do poder público e da sociedade na proteção do meio ambiente. Para a efetivação desse ação em conjunto a informação e a educação ambiental são meios necessários (art. 225,§ 1º, VI).

Neste aspecto, já houve implementação da Educação Ambiental, pela Lei 9.795/99, regulamentada pelo Decreto 4281/02 que estabeleceu a Política Nacional de Educação Ambiental, que buscará preservar o meio ambiente por meio da construção de valores sociais e atitudes voltadas à preservação desse bem.

2.10. Princípio da intervenção estatal obrigatória na defesa do meio ambiente.

Deriva da natureza indisponível do meio ambiente e de sua qualificação jurídica de bem de uso comum do povo. O Poder Público deve atuar na defesa

do meio ambiente em todas as suas esferas e instâncias. Todos os poderes do Estado estão comprometidos com a defesa desse patrimônio que assegura condições mínimas de vida aos presentes e futuros ocupantes do Planeta, sem que se descure da herança patrimonial deixada por seus antepassados.

Sendo a defesa do meio ambiente dever do Estado, a atividade dos órgãos e agentes na promoção da qualidade ambiental assume feição compulsória, permitindo que se exija do Poder Público, expressão essa empregada no art. 225 da CF em sua acepção mais ampla, envolvendo todos os poderes, em suas diversas instâncias, o exercício efetivo das competências ambientais que lhe são afetas.

3. A internalização das externalidades.

A Sociedade busca um equilíbrio entre o desenvolvimento sustentável e a economia, através da internalização das externalidades, conforme consta no Princípio 6 da Declaração do Rio sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento - “As autoridades locais devem promover a internalização de custos ambientais e uso de instrumentos econômicos, levando em consideração que o poluidor deve arcar com os custos da poluição”. Os custos ambientais podem ser considerados como as externalidades negativas na economia.

A internalização das externalidades tem um relacionamento estrito com o Princípio do Poluidor Pagador com o repasse dos custos das mazelas implantadas no meio ambiente pelo agente contaminador. Essa transferência de ônus é chamada de internalização dos custos ambientais, que tem que ser

em nível alto para não compensar ao poluidor continuar produzindo à custa da degradação do meio.

Sendo os recursos naturais limitados e de difícil quantificação, é preciso encontrar um equilíbrio entre a atividade econômica e meio ambiente. A procura incessante de uma forma de equilíbrio entre o desenvolvimento econômico e o meio ambiente, gerou a teoria da valorização monetária dos bens e serviços ambientais, com a internalização das externalidades, que refletem na economia de mercado, através da majoração do custo final do produtos. Para isso é necessário que os empresários minimizem os danos por meio de técnicas capazes de diminuir a degradação do meio ambiente, e desenvolver um produto ecologicamente correto com um preço razoável.

CAPÍTULO 5 - MEIO AMBIENTE, ORÇAMENTO E TRIBUTAÇÃO.

1. Educação Tributária Ambiental.

A soma do Direito Tributário e o Direito Ambiental pode gerar resultados que atendam a manutenção e o desenvolvimento do meio ambiente, e também a qualidade de vida descrita no artigo 225 da Carta Magna.

Todavia, a inclusão de regras tributárias no campo ambiental só terá real efetividade, isto é, só tutelará devidamente o campo ambiental se houver uma conscientização da sociedade, compreendendo esta que as imposições fiscais, assim como os incentivos, são os meios mais adequados e positivos para a preservação do meio ambiente.

Isto é a educação tributária ambiental - esperar que os contribuintes realizem adequadamente seus deveres tributários com o intuito de colaborar com os órgãos da administração para a aplicação do resultado tributário em face da preservação do meio ambiente.

2. O Meio Ambiente e a Tributação.

Atualmente, são dois os sistemas de ordem jurídica, baseados em fundamentos econômicos, dos quais se serve o Estado na implantação de políticas públicas de preservação ambiental: o comando-e-controle e o que lança mão de instrumentos econômicos.

Assim explica Claudia Alexandra Dias Soares:

*“Os mecanismos de natureza administrativa fundam-se, essencialmente, na imposição de controles, por parte das autoridades públicas, sobre a quantidade e espécie de poluição gerada por determinada atividade econômica e são, normalmente, de um de três tipos: restrições quantitativas, imposições tecnológicas ou proibições. Estas medidas administrativas podem ter por destinatário quer todo um conjunto de produtos ou de processos que obedecem a determinadas características quer uma única categoria de produto ou de processos que obedecem a determinadas características, quer uma única categoria de produto ou processo”.*²⁴

Porém, os instrumentos econômicos são mais vantajosos na prevenção ambiental e na diminuição e limitação da poluição porque criam recompensas aos agentes econômicos, criando oportunidades de diminuição de custos de despoluição, vantagens para a aquisição de tecnologias mais limpas, ajustes de custos empresariais mais eficientes e, por fim, respostas flexíveis aos objetivos ambientais, proporcionando aos agentes liberdade de escolha na adoção das medidas.

Pode-se dizer que, basicamente, os instrumentos econômicos, nos quais se faz presente o princípio do poluidor-pagador, integrando meio ambiente e mercado, são os preços políticos, taxas e impostos, “direitos de poluir” negociáveis no mercado, subsídios e fundo de indenização coletivos. Portanto, o tributo não é o único instrumento econômico de proteção ecológica disponível, as há que se reconhecer que magnetiza em si a indispensável e

²⁴ SOARES, Claudia Alexandra Dias. *O imposto ecológico*, p. 126.

efetiva solidariedade na utilização, conservação e restauração do bem ambiental, compatibilizando solidariedade coletiva e interesse geral.

Do mesmo modo que todos têm o direito de usufruir de um meio ambiente equilibrado, todos devem contribuir para conservá-lo, também, mediante o abastecimento dos cofres públicos, de forma solidária e efetiva. Os tributos e o meio ambiente têm entre si uma relação de correspondência no que se refere à atividade administrativa do Estado, pois o Estado chama o particular a participar na concretização do seu dever público de preservação do meio ambiente, não só através do comportamento social ecologicamente correto, mas também através do pagamento de tributos necessários ao cumprimento de tal fim.

3. O tributo ambiental e o fato jurídico tributário.

Um tributo ambiental que tivesse como fato jurídico tributário um ilícito seria de constitucionalidade duvidosa. Isto porque o apenamento de atividades poluidoras acima dos patamares tolerados pelo ordenamento devem ser feitas através das sanções administrativas e penais, devendo as multas ser majoradas em caso de ineficiência, mas nunca ser complementadas por meio da exigência de tributos.

No mesmo sentido, deve-se haver a eliminação de exações e incentivos fiscais que eventualmente estejam em desacordo com a diretriz constitucional de proteção ambiental, a fim de não restar prejudicado o sistema tributário ambiental. Deve-se, portanto, adotar como uma das opções técnico-tributárias

a supressão de normas que exerçam efeitos tributários negativos. Um exemplo prático desta norma negativa seria uma norma que aumentasse a extensão de automóveis para fins de trabalho ou sua aquisição por uma empresa, visto que nociva ao meio ambiente.

4. Considerações a respeito da Lei nº 4320/64.

Como é cediço, o Estado se apresenta ora em sua face de Governo, quando toma as principais decisões referentes ao encaminhamento da sua gestão, ora como a própria administração pública, quando executa ações no sentido de dar cumprimento às decisões tomadas, ou seja, exercitando a atividade administrativa estatal.

As finanças públicas surgem, então, como mecanismo ou instrumento de produção ou materialização das duas faces relatadas acima. Ela alberga a atividade fiscal, ou seja, aquela desempenhada pelos poderes públicos na obtenção e aplicação dos recursos necessários ao cumprimento de suas finalidades.

A existência de uma sociedade politicamente organizada pressupõe o cumprimento, ou, melhor dizendo, a satisfação das necessidades públicas, este o principal fim a nortear a boa administração. Assim que, o estudo da atividade estatal que visa concretizar as necessidades coletivas deve ser feito à luz dos ensinamentos do Direito Financeiro, acerca das chamadas receitas públicas, despesas públicas, e, sobretudo, do orçamento.

Além disso, imperioso se faz realçar o papel dos princípios

constitucionais norteadores da Administração Pública, insculpidos no art. 37, “caput” da Carta Magna de 1988. São eles: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, comungando-os com os valores da Democracia e do princípio da dignidade da pessoa humana.

5. Orçamento Público.

Inicialmente, é preciso deter-se na análise do orçamento público. A origem do orçamento se deu com o desenvolvimento da Democracia.

A ação planejada pelo Estado para manutenção de suas atividades e execução de seus projetos materializa-se através do “orçamento público”, que é o instrumento de que dispõe o poder público para expressar, em determinado período de tempo, o seu programa de atuação, discriminando a origem e o montante de recursos a serem obtidos, bem como os dispêndios a serem efetuados.

Segundo a concepção clássica, estritamente técnico-contábil, o orçamento do Estado é um ato contendo a aprovação prévia da despesa e receita pública para um período determinado. De outra parte, em consonância com a concepção contemporânea da lei orçamentária, que a vê como instrumento de planejamento da ação governamental e de desenvolvimento econômico-social, o orçamento:

“é o ato pelo qual o Poder Legislativo prevê a autoriza ao Poder Executivo por certo período e em pormenor, a realizar as despesas destinadas ao funcionamento dos serviços públicos e outros fins, adotados pela política econômica ou geral do país, assim como a

Por orçamento, numa concepção atual, deve-se entender e extrair a idéia de planejamento, de organização da arrecadação das receitas e aplicação das despesas, com vistas a viabilizar o programa de governo fixado para um determinado período.

O tema orçamento é palpitante, vez que intimamente relacionado a aspectos políticos, sociais e econômicos do Estado. É no orçamento que se identificam os projetos, os planos e as ações que o Governo pretende produzir, bem como as metas, diretrizes e os custos a serem utilizados neste mister, para alcançar o resultado pretendido. É, sem dúvidas, um instrumento a conferir maior transparência aos gastos públicos, e, crucial para que a atividade estatal não seja realizada sem um direcionamento ou rumo certo, de modo a se tornar algo inócuo.

Para gerir e administrar os bens públicos, tendo em vista o fim último do Estado, deverá haver um cálculo prévio, um estudo, um esquema, enfim, um programa daquilo que o governo deseja realizar. Desse necessidade surgiu o orçamento, que é um quadro orgânico da economia política, ou um espelho econômico e financeiro do país. Sem dúvida, é o documento mais importante da vida econômica e financeira da Nação.

Por ele, evita-se que as ações estatais se dêem por simples impulso, sem reflexão ou ponderações. Em outras palavras, evita-se que tais ações sejam voltadas a um único fim em detrimento dos demais de igual relevância,

²⁵ BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 14. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p. 387.

privilegiando-se, por exemplo, atividades com enfoque na educação, em que haja o comprometimento de todos os recursos disponíveis, olvidando-se da saúde ou da segurança, igualmente essenciais.

O caráter instrumental ou processual significa que o orçamento não é um fim em si mesmo, ou seja, os objetivos do orçamento se encontram fora de si, eis que visa a permitir a implementação de políticas públicas e a atualização dos programas e do planejamento governamental. Dessa forma, a assertiva de que o orçamento tem caráter de instrumento significa dizer que ele não esgota em si a certeza de que tudo o que nele contém será plenamente realizado de modo concreto, visto que o alcance efetivo das ações sempre dependerá do desempenho econômico e das decisões políticas que venham ou não a viabilizá-lo.

Oportuno, ainda, fazer referência ao chamado orçamento-participativo, que confere uma participação direta e efetiva das comunidades interessadas na construção da proposta orçamentária do Governo. Neste caso, é a própria sociedade civil, através de conselhos, associações, etc., que opina na feitura do orçamento.

O Chefe do Executivo, dessa forma, passa a ter maior contato com a realidade local, podendo atender efetivamente aos clamores da coletividade. Tal orçamento configura verdadeiro avanço na democratização da gestão pública, por possibilitar a elaboração de programas de governo que propiciam uma maior harmonização das necessidades públicas, as quais naturalmente sofrem diferenciações em cada uma das comunidades ouvidas.

A Constituição Federal de 1988 prevê, em seu art. 165, três leis orçamentárias: o Plano Plurianual - PPA (instrumento de planejamento

governamental de longo prazo), a Lei de Diretrizes Orçamentárias - LDO (instrumento de planejamento de curto-prazo) e a Lei Orçamentária Anual - LOA, esta, por sua vez, nos termos do art. 165, § 5º compreende: o orçamento fiscal, o orçamento de investimentos e o orçamento da seguridade social.

5.1. Orçamento público ambiental.

No desempenho da atividade financeira, o Estado deposita sua vontade política em benefício da ordem geral, direcionando receitas, dentre elas principalmente as tributárias, tendo em vista as despesas públicas.

Primeiramente, é importante destacar que tanto a relação orçamentária, como a relação ambiental, são formadas de direitos e deveres. Sendo o orçamento fruto de uma vontade política previamente estabelecida com base na Constituição Federal, e criado por meio de toda uma atividade legislativa, nele se encontra todo o rumo que o Estado deve seguir; porém, para que os anseios sociais sejam bem atendidos, é necessário a realização de despesas públicas.

No que diz respeito à relação jurídica ambiental, estamos diante de uma circunstância que tem como finalidade o atendimento a toda ordem social. E o orçamento possibilita ao Estado a prestação à sociedade de diversos benefícios por meio de despesas, visando o atendimento ao bem comum.

No campo ambiental, os planos de governo revelados pelo orçamento que vão atender o meio ambiente também são estabelecidos por meio de receitas e despesas. Quando do exercício do plano orçamentário, o Estado

agirá no sentido de atender o maior número possível de interesses que estejam ligados ao meio ambiente. Os gastos direcionados para a política ambiental deverão atender os direitos do meio ambiente, um direito difuso, pertencente a toda a coletividade.

6. Receita pública.

Perpassado o exame do orçamento, impende discorrer sobre Receita Pública, visto que é por intermédio dela, isto é, da consecução de recursos públicos, que o Estado poderá atender às demandas da sociedade nas suas mais diversas ordens, tais como: saúde, educação, habitação, infra-estrutura e segurança.

Valioso destacar, que não se trata de qualquer entrada de dinheiro nos cofres públicos, sendo imprescindível que o ingresso seja definitivo, hábil e suficiente, para que o Estado cumpra suas funções típicas e possa gerir a economia em geral. Assim, a entrada, sob uma ótica ampla, de dinheiro nos cofres públicos é denominada ingresso, enquanto que ao ingresso definitivo dá-se o nome de receita.

Na lição de Ricardo Cunha Chimenti:

“Para se caracterizar como receita o ingresso deve gerar acréscimo permanente ao patrimônio público, não estando sujeito à devolução (a exemplo do empréstimo compulsório).”²⁶

Além disso, na análise da receita, mister se faz declinar os seus

²⁶ CHIMENTI, Ricardo Cunha. *Direito Tributário*, 11ª Ed, Ed. Saraiva, 2009, p. 230.

estágios, que compreendem a previsão, o lançamento, a arrecadação e o recolhimento. O primeiro estágio é a previsão, ou seja, a estimativa da receita a ser arrecadada pelo Estado. Tal estimativa tem o intuito de propiciar ao Governo um melhor planejamento dos gastos. O segundo estágio é o lançamento, ato pelo qual se verifica a procedência do crédito fiscal para a pessoa devedora, inscrevendo o seu débito. O lançamento pode ocorrer sob três modalidades: de ofício, por declaração ou por homologação.

No primeiro caso não há intervenção do contribuinte, no segundo, a Administração efetua o lançamento, mas o faz com a colaboração do contribuinte ou de uma terceira pessoa, e, por fim, na homologação, o lançamento é feito pelo próprio contribuinte, sendo homologado posteriormente pela Administração. O terceiro estágio da receita é a arrecadação, ocasião em que o Estado recebe os valores que lhe são devidos. O último estágio é o recolhimento, ou seja, a entrega pelos agentes arrecadadores (repartições fiscais, agentes, rede bancária) dos recursos arrecadados à Conta Única do Tesouro.

Outro ponto interessante a registrar acerca das receitas públicas, diz respeito ao seu regime contábil. O ordenamento pátrio adotou o regime de Caixa para as receitas, e isto significa dizer, que pertencem ao exercício financeiro as receitas nele legalmente arrecadadas. Neste sentido, dispõe o art. 35, inc. I, da Lei nº 4320/64, "in verbis": *Art. 35. Pertencem ao exercício financeiro: I – as receitas nele arrecadadas;*

O mesmo entendimento é ratificado por outro dispositivo da citada lei. É o art. 39, que reza: *Art. 39. Os créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária, serão escriturados como receita do exercício em*

que forem arrecadados, nas respectivas rubricas orçamentárias.

O objetivo desta regra consiste em reconhecer quais as receitas que foram auferidas, num determinado exercício, pondo-lhes uma delimitação.

6.2. Receita pública “ambiental”.

Receita pública é a entrada que, integrando-se ao patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem acrescentar ao seu vulto, como elemento novo e positivo. Em outras palavras, receita é a entrada definitiva de dinheiro e de bens nos cofres públicos.

As receitas públicas são classificadas de duas formas, a saber: primeiro as chamadas receitas extraordinárias, aquelas que são recolhidas sem constância, sem regularidade e que não sejam fontes permanentes de arrecadação, ou seja, com fim delimitado, para casos excepcionais em que a própria Constituição Federal assim determine, como, por exemplo, os impostos extraordinários (artigo 154, II da CF). Já as receitas públicas ordinárias seriam aquelas provenientes de fontes permanentes, tais como os tributos em geral, sendo, portanto, previsíveis e periódicas.

Assim sendo, quando o Estado no desenvolvimento das suas atividades financeiras, receber definitivamente voluntária ou compulsoriamente, dinheiro ou bens que estejam no âmbito da defesa do meio ambiente, podemos então dizer sim, se tratar de uma receita pública com características tipicamente ambientais. Dois exemplos podem ser dados: o pagamento de um tributo, que tenha como hipótese de incidência uma situação fática que direta ou

indiretamente esteja direcionado à questão ambiental, ou então uma multa decorrente do descumprimento de uma norma administrativa ou penal de preservação ambiental.

Conforme a classificação descrita acima referente às receitas públicas - ordinárias e extraordinárias - é salutar destacar que, quanto a esta última, resta impossível sua existência do campo ambiental. Isto porque, em respeito ao nosso ordenamento constitucional, somente são receitas públicas extraordinárias aquelas que decorram da imposição de impostos extraordinários (artigo 154, inciso II) e também aquelas advindas do recolhimento de quantias devidas a título de empréstimos compulsórios para atender despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência (art. 148, I), ambos dispostos na Constituição Federal.

7. Despesa pública.

Após a análise sobre os meios de arrecadação dos recursos do Estado, passa-se agora a examinar a questão atinente ao gasto público, ou seja, o ponto referente ao emprego dos valores colhidos pelo Estado e os correspondentes desembolsos que objetivam o cumprimento das suas responsabilidades junto à sociedade de um modo geral.

Assim Aliomar Baleeiro²⁷ conceitua despesa pública:

²⁷ BALLEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*, p. 65.

“É o conjunto dos dispêndios do Estado, ou de outra pessoa de direito público, para o funcionamento dos serviços públicos ou a aplicação de quantia certa, em dinheiro, por parte da autoridade ou agente público competente, dentro duma autorização legislativa, para execução de fim a cargo do governo”.

Tal qual a receita pública, a despesa pública possui alguns estágios. São eles: o empenho, a liquidação e o pagamento. O empenho é o ato pelo qual o Estado reserva uma parcela de determinada dotação orçamentária para fazer frente a uma despesa específica. Funciona como uma garantia de que se o credor cumprir com a obrigação pactuada com a Administração, terá direito ao pagamento da importância reservada pelo Estado para este fim. Como regra, a lei veda a existência de despesa sem que haja prévio empenho. Entretanto, há casos, previstos em lei, em que a nota de empenho (documento que concretiza o empenho) poderá ser dispensada, todavia o empenho (reserva da dotação) sempre haverá de ser feito.

O segundo estágio da despesa é a liquidação, que consiste na verificação, com conseqüente comprovação através de documentos, da realização fática do objeto contratado que dá ensejo à materialização do direito do credor.

Já o último estágio da despesa, corresponde ao pagamento, ocasião em que o Estado faz a entrega do numerário correspondente ao credor, recebendo a devida quitação.

O regime contábil da despesa é o regime de Competência. Por ele, a despesa empenhada em um dado exercício financeiro pertence a este exercício. É o que dispõe o artigo 35, da Lei nº 4320/64, “litteris”: *Art. 35.*

Pertencem ao exercício financeiro: I – as despesas nele legalmente empenhadas; A fixação desta regra visa à análise dos custos e despesas pelo exercício em que forem incorridos, tenham ou não sido pagos.

7.1. Espécies ou classificação das despesas públicas.

Primeiramente, levando em conta o critério econômico, a despesa pode ser real (ou de serviço) ou despesa de transferência. A despesa real refere-se ao uso efetivo de bens e serviços particulares para satisfação de necessidades públicas por contraprestação. A despesa real caracteriza-se pela utilização de bens e serviços comprados, no mercado, pelo governo. Já a despesa de transferência é aquela realizada pelo Estado sem recebimento de qualquer contraprestação a seu favor; função meramente redistributiva, como pagamento de pensões, aposentadorias e juros da dívida pública. Esses dispêndios criam rendimentos para os indivíduos, sem qualquer contrapartida para o governo.

Levando em conta outra classificação, referente a sua duração ou periodicidade, a despesa pode ser ordinária, extraordinária ou especial. A despesa ordinária visa atender às necessidades rotineiras, permanentes e periódicas da administração pública, como por exemplo, o pagamento do funcionalismo público. A despesa extraordinária visa atender às necessidades públicas acidentais, imprevisíveis e, portanto, não constantes do orçamento (art. 167, § 3º da CF, como por exemplo, despesas decorrentes de guerras, calamidades etc. Por fim as despesas especiais têm por fim atender a uma

necessidade pública nova, surgida no decorrer do exercício financeiro, logo após a aprovação do orçamento, embora não apresentasse características de imprevisibilidade e urgência; assim dependem de lei prévia para sua efetivação, como, por exemplo, as despesas imediatas, decorrentes de decisões judiciais não sujeitas a precatório.

7.2. Classificação legal da Lei nº 4320/64 - classificação baseada em categorias econômicas.

O art. 12 da Lei n. 4.320/64 estabelece que as despesas serão classificadas entre correntes e de capital quando ao aspecto contábil.

As despesas correntes são aquelas que não enriquecem o patrimônio público, mas são necessárias à execução dos serviços públicos e a vida do Estado (despesas operacionais). Podem ser despesas de custeio, aquelas com a manutenção da máquina pública administrativa, ou despesas de transferências correntes, que se limitam a criar rendimentos para os indivíduos, sem qualquer contraprestação direta em bens ou serviços, inclusive para contribuições e subvenções destinadas a atender à manifestação de outras entidades do direito público ou privado, compreendendo todos os gastos sem aplicação governamental direta em bens ou serviços, subvenções sociais e econômicas, inativos e pensionistas, salário família, juros da dívida pública, contribuições da previdência etc.

Por outro lado, as despesas de capital são as que determinam uma modificação no patrimônio público por meio de seu crescimento. Podem ser

investimentos, que são gastos que geram bens de capitais novos, como obras públicas, serviços em regime de programação especial, equipamentos e instalações, material permanente, participação em constituição ou aumento de capital de empresas ou entidades industriais ou agrícolas. Também podem ser inversões financeiras, gastos em aquisições de bens de capital já existente, como aquisição de imóveis, participação em constituição ou aumento de capital de empresas ou entidades comerciais ou financeiras, aquisição de títulos representativos de capital de empresas em funcionamento etc. Por fim, também podem ser dentro dessa classificação, transferências de capital, que são transferências de recursos para investimentos ou inversões financeiras a outras pessoas jurídicas de direito público ou privado, independentemente de contraprestação, bem como dotações para amortização da dívida pública (amortização da dívida pública, auxílio para obras públicas, auxílios para equipamentos e instalações, auxílio para inversões financeiras, outras contribuições, etc.).

7.3. Despesa pública “ambiental”.

Quando o artigo 225 da Carta Maior fala do cumprimento da questão ambiental, deve-se entender que as pessoas políticas devem direcionar seus gastos públicos para a questão ambiental. E essas pessoas políticas têm muitos órgãos estatais direta ou indiretamente relacionados com a questão do meio ambiente, como o Ministério do Meio Ambiente, Ministério da Cultura, Ministério das Cidades, Ministério do Trabalho etc.

Assim, todas as despesas de utilidade adequada para a sociedade, que tenham por finalidade propiciar uma melhor qualidade de vida, pode ser compreendida como uma despesa pública ambiental.

Utilizando-se do critério econômico, podemos encontrar despesas de ordem ambiental, considerando não só a questão se trata de um gasto ordinário ou extraordinário, como também a disciplina legal estabelecida na Lei nº 4320/64. Partindo das despesas correntes de Custeio, pode-se vislumbrar a existência de contas que podem atender a defesa e a preservação do meio ambiente.

Também nos encargos diversos e nas diversas despesas de custeio, também podemos verificar a presença de gastos de ordem ambiental, quando da conservação e adaptação de bens imóveis de interesse geral, difuso, que pela sua natureza, podem muito bem atender os anseios sociais no que diz respeito à qualidade de vida.

Também existem nas despesas de capital, na subdivisão de despesas de investimentos, abrange o objeto quanto as diversas possibilidades de gastos em favor do meio ambiente, tais como estudo e projetos de obras públicas para a preservação de áreas de interesse, aquisição de bens imóveis necessários à realização de obras de restauração por se tratarem de interesse difuso. Por fim, também na subdivisão de despesas com Inversões Financeiras, pela aquisição apenas de bens ambientais, e não necessários para a realização de obras.

8. Considerações Finais.

Por fim, traçado o panorama do desenvolvimento das finanças públicas, segundo os seus regramentos no ordenamento pátrio, percebe-se quão relevante é o seu papel para a concretização dos valores perseguidos no Estado Brasileiro.

Após o exame realizado no curso de toda explanação, é fácil compreender, que a existência de uma sociedade organizada requer verdadeira atenção aos meios de satisfação das necessidades coletivas, com o fim de estruturar o convívio harmônico entre os membros da sociedade, onde restem minimizados, sobretudo, os impactos das diferenças sociais.

Outrossim, requer-se a prevalência do respeito ao princípio da dignidade da pessoa humana, com garantia, ao menos, do chamado “Mínimo Existencial” que se constitui no conjunto de bens e utilidades indispensáveis para uma vida humana com dignidade. Isto porque, na titularidade de cidadãos, é conferido ao povo o efetivo poder de contribuir na elaboração dos propósitos e meios prévios, que fazem caminhar a atividade estatal em busca de um futuro melhor - entre eles o meio ambiente.

CAPÍTULO 6 - TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL

1. Experiências no Direito Comparado.

O tributo ambiental, instrumento de intervenção do Estado no domínio econômico, aparece como uma das formas mais utilizadas na proteção do meio ambiente. O princípio n. 16, da Declaração do Rio de Janeiro, em 1992, já dispunha que “as autoridades nacionais devem esforçar-se para promover a internalização dos custos de proteção do meio ambiente e uso dos instrumentos econômicos, levando-se em conta o conceito de que o poluidor deve, em princípio, assumir o custo da poluição, tendo em vista o interesse público”. A preocupação com a preservação do meio ambiente tem feito com que o homem busque formas através das quais seja viabilizada uma condição de vida sustentável para as gerações de hoje e de amanhã.

O tributo ambiental adotado em diversos países, sobretudo na Europa, constitui-se num instrumento eficaz para a proteção ambiental, principalmente como mecanismo de indução de comportamentos sociais ecologicamente sustentáveis. Algumas das principais experiências na adoção do tributo ambiental são trazidas ao presente trabalho com o objetivo de se visualizar, ainda que de forma sumária, como se realiza na prática esse forma de tributação.

No Brasil, a experiência na tributação ambiental, ainda que recente, já mostra uma perspectiva de validade, sendo que os principais exemplos nesses sentido serão objeto de análise num momento posterior.

1.1. Na Ásia e na Oceania.

Na Austrália, a lei do imposto de renda considerou como dedutíveis do imposto as despesas referentes à proteção ambiental, isto é, aquelas atividades qualificadas como de proteção ambiental sob a forma de prevenção, combate ou correção de poluição.

Quanto ao Japão, assim nos conta José Marcos Domingues de Oliveira:

“[...] depreciação acelerada inicial para equipamentos de energia solar e para equipamentos que economizem energia, que evitem poluição e que se destinem a reciclagem; redução de imposto sobre equipamentos para redução de poluição do ar, da água, sobre equipamento para redução de poluição do ar, da água, sobre equipamento para redução da poluição sonora, e sobre instalações para redução da emissão de asbestos e desulfurização de petróleo.”²⁸

1.2. União Européia.

A União Européia nos traz vários exemplos positivos, as chamadas “eco taxes”. Aconteceu em 1992 uma proposta de instituição de um Imposto sobre o Dióxido de Carbono e a Energia, que fracassou, não sendo aprovado. Posteriormente, os países escandinavos, somados a Holanda e a Alemanha, levaram adiante uma reforma tributária integrada com a política de proteção ambiental.

Na França, tendo em vista o princípio do poluidor-pagador, muitos dos

²⁸ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Proteção ambiental ..., p. 117-118.

tributos são cobrados levando-se em conta a maior ou menor degradação do meio ambiente, sendo também cobradas taxas pela descarga de águas poluídas levadas aos rios após serem utilizadas na industrialização. Também há a cobrança de taxas específicas para empresas que se encarreguem da pesquisa, ensino e desenvolvimento de organismos geneticamente modificados, além de encargos cumulativos para aquelas destinadas a instalações nucleares de base.

Segundo José Marcos Domingues de Oliveira, na França, existe:

“[...] taxa sobre instalações classificadas entre 1.800 e 12.000 francos dependendo da natureza da atividade geradora de riscos especiais de poluição ambiental que demande inspeções técnicas regulares e abrangentes in loco”.

Na Bélgica, as immobilizações destinadas à utilização mais racional de energia ou à minimização dos efeitos negativos sobre o meio ambiente são deduzidas como despesas no cálculo do imposto de renda. Em 1993, criou-se um imposto incidente sobre o consumo de bens descartáveis, desde aparelhos de barbear e câmeras fotográficas até pilhas e embalagens em geral.

Na Alemanha, foi criado, em 1999, o Imposto sobre Eletricidade e majorações dos Impostos sobre o Petróleo, além do imposto municipal sobre embalagens, pratos e talheres descartáveis.

A Espanha também conta com instrumentos fisco ambientais, isenções e tributos, necessários para auxiliar na diminuição de seus sérios problemas ambientais.

A Holanda, historicamente, tem prestigiado a tributação ambiental. Em

1993, foram instituídas as “taxes on fuel”. Já em 1996, um imposto regulatório sobre energia aos consumidores de energia em pequena escala, como pequenos estabelecimentos comerciais, edifícios de escritórios, entre outros.

Na Suécia, em 1991, institui-se um imposto sobre enxofre com o fito de estimular a redução das emissões de gases além das reduções obtidas através dos regulamentos administrativos. Também nesses regulamentos administrativos, estabeleceram-se encargos tributários relacionados à emissão de óxido de nitrogênio e dióxido de carbono.

Na Noruega, criaram-se tributos diferenciados para os derivados de petróleo, recaindo principalmente de forma mais pesada sobre os fertilizantes. Nesse mesmo país, no ano de 1991, surgiu o imposto sobre emissões de dióxido de carbono, e, em determinados setores da economia onde existem alternativas viáveis ao uso de combustíveis fósseis.

Já na Dinamarca institui-se a transferência gradual da carga tributária incidente sobre a renda e o trabalho para a poluição e o uso de recursos ambientais escassos. Essas receitas tributárias retornam às indústrias sob a forma de aportes financeiros para investimentos em tecnologias de economia de energia e redução das contribuições dos patrões ao seguro social.

1.3. América do Norte.

Existem vários casos de tributação ecológica nos Estados Unidos, como por exemplo, o imposto sobre petróleo e derivados e adicionais a imposto sobre produtos químicos, além do imposto sobre equipamentos de caça e

pesca. Esse país, recentemente, tem contado com várias previsões tributárias encorajadoras de gerenciamento sustentável. Isto porque, no que se refere a custos do gerenciamento florestal, a legislação oferece dois tratamentos; um, como despesas, criando um benefício fiscal no exercício em que elas são consideradas, outro, como investimentos, cujo montante passa a ser dedutível no decorrer de vários exercícios.

Também nos EUA, foram criadas as taxas locais exigidas em razão dos serviços de coleta, transporte e disposição de resíduos sólidos; buscando-se a oferta de incentivos aos contribuintes da taxa de lixo produzido em âmbito familiar, chamada de *pay-by-the-bag*. A adoção desse sistema pelas cidades americanas possibilitou a partilha da responsabilidade com os administrados, e o problema do equilíbrio financeiro na manutenção dos custos daqueles serviços foi corrigido, propiciando mais recursos para o Poder Público investir em programas de reciclagem.

Nos conta José Marcos Domingues de Oliveira que:

*“É, ainda, legalmente permitida (art. 169 da Lei do Imposto de Renda) a depreciação acelerada de instalações de controle de poluição certificadas por autoridades federais ou estaduais competentes”.*²⁹

Já no Canadá, em 1991, criou a “tax on fuel-inefficient vehicles”, que influenciou diretamente na compra e venda de veículos, fazendo a população optar pelos menos poluentes. No imposto de renda federal, esse mesmo país traz a depreciação acelerada, de 50% (cinquenta por cento) ao ano, de bens adquiridos com o objetivo primário de prevenir, reduzir ou eliminar a poluição das águas.

Aqui também nos conta José Marcos Domingues de Oliveira:

“Em termos de imposto de renda federal, no Canadá proporciona-se a depreciação acelerada, de 50% (cinquenta por cento) ao ano, de bens adquiridos com o objetivo primário de prevenir, reduzir ou eliminar a poluição das águas.”³⁰

1.4. No Mercosul.

O país com exemplos mais ricos de tributação ambiental no Mercosul com certeza é a Argentina, em suas províncias. A Província de Buenos Aires prevê, em seu Código de Águas, a cobrança de uma taxa a ser paga pelos concessionários de obras públicas hidráulicas destinadas ao sustento saudável da água e a prestação de serviços hidráulicos públicos, para custear a conservação, exploração e administração das obras ou a prestação do correspondente serviço, além de uma contribuição de melhoria proporcional aos benefícios recebidos pelos concessionários e pela valorização proporcionada às suas propriedades em face da obra efetuada.

Também criou uma taxa pela outorga de certificado de aptidão ambiental que habilite a instalação de indústrias, ou sua ampliação e modificação de estabelecimentos, além de uma taxa anual pela fiscalização, habilitação e renovações de atividades de geradores, operadores, transportadores e armazenadores de resíduos especiais, cujo valor varia conforme sua periculosidade.

²⁹ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Direito Tributário e meio ambiente, p. 121.

³⁰ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Direito Tributário e meio ambiente, p. 120-121.

Explica Jane Elizabeth Cesca Nunes que:

*“Quanto à legislação da Nação, é importante fazer referência ao atual regime sobre o sistema de derramamentos, vertidos, instaurado pelos decretos nacionais 674/89 e 776/92. Estes decretos estabelecem o controle da contaminação dos estabelecimentos industriais ou especiais, que produzam de forma contínua ou descontínua derrames de resíduos ou barros, a condutos cloacais, pluviais ou a um curso de água, através da cobrança de uma taxa denominada “direito especial para o controle da contaminação hídrica”.*³¹

Por fim, na Argentina ainda existe um benefício de índole fiscal relativo ao impostos aos ganhos, isto é, uma amortização especial, cuja aplicação será optativa para o sujeito tributário.

Outro país do Mercosul que já tem sua experiência na tributação ambiental é o Uruguai, que apresenta incentivos fiscais voltados aos interesses ecológicos, principalmente isenções.

Aqui também nos conta Jane Elizabeth Cesca Nunes:

“Através da Lei 15.399/88 e decretos posteriores, vêm sendo concedidas isenções de tributos a ‘bosques artificiales existentes com a los que se implanten em el futuro y a los bosques naturales declarados protectores, así como los terrenos ocupados por los mismos”.

E continua:

“As vantagens tributárias são a isenção de todo tributo nacional sobre a

³¹ NUNES, Jane Elizabeth Cesca. Instrumentos de tutela ambiental na União Européia e no Mercosul: um estudo sobre os tributos e o meio ambiente. Santa Maria, 2000, 203f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pós-Graduação em Integração Latino-Americana da Universidade Federal de Santa Maria, p. 150.

2. Conceito e Classificação do Tributo Ambiental.

Até hoje, não há um consenso sobre o conceito do que seja o “tributo ambiental”. De forma sucinta, pode-se dizer que se trata dos tributos que influenciam na decisão econômica de modo a tornar mais interessante a opção ecologicamente mais adequada, orientando, assim, tanto a atividade empresarial como as decisões coletivas e individuais.

Assim conceitua José Marcos Domingues Oliveira:³³

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

Este mesmo autor nos oferece uma classificação dos tributos, muito interessante, do ponto de vista ambiental.

Primeiro, apresenta os “efluente charges (encargos sobre efluentes) e “administrative charges” (encargos administrativos), que são cobrados em razão das atividades públicas de controle, autorização, registro e fiscalização - seriam as taxas pelo exercício do poder de polícia.

³² NUNES, Jane Elizabeth Cesca. Instrumentos de tutela ambiental na União Européia e no Mercosul: um estudo sobre os tributos e o meio ambiente. Santa Maria, 2000, 203f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pós-Graduação em Integração Latino-Americana da Universidade Federal de Santa Maria, p. 160-161.

Em seguida, cita o “user charges” (encargos de usuário), exigidas pela utilização dos sistemas de esgotamento sanitário público - seriam às taxas pela prestação de serviços públicos de coleta, tratamento e disposição de esgoto.

Depois, fala em “produto charges” (encargos sobre produtos), cobrados sobre o preço de produtos poluentes. Usa de um sistema de graduação de alíquotas que permite o incentivo ou o desestímulo da produção e do consumo de determinados bens de acordo com as políticas ambientais - seriam os impostos brasileiros incidentes sobre a atividade econômica dos contribuintes.

Por fim, o “environmental surtaxes” (adicionais ambientais), exigidos a título de majoração do imposto de renda - corresponde também aos impostos.³⁴

Assim, percebe-se que o imposto é o tributo ambiental por excelência, visto inexistir uma vinculação quanto ao seu uso e ser o tributo de maior amplitude, realizando mais satisfatoriamente o interesse coletivo. Porém, além do imposto, existem as chamadas taxas ecológicas, como, por exemplo, as taxas sobre a poluição, administrativas “latu sensu”, sobre os produtos, devidas por licenças e as devidas pela utilização do domínio público.

3. Princípio do Poluidor-Pagador combinado com o Princípio da Capacidade Contributiva.

O princípio da capacidade contributiva deve ser devidamente observado quando da imposição de um determinado tributo cuja função é a manutenção da vida. Desse modo, ainda que o princípio do poluidor-pagador indique em

³³ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Proteção ambiental*, p. 115.

face de quem vai recair a obrigatoriedade do pagamento de determinada quantia para custear a deteriorização que causou, está será na medida da capacidade contributiva dessa pessoa que se alcançará uma justiça tributária em favor da defesa do meio ambiente.

Explica Ricardo Berzosa Saliba³⁵, neste sentido:

“Assim, identificando um poluidor, ou seja, uma pessoa física ou jurídica que cause degradação, inclusive no sentido de não preservar ou proporcionar condições adequadas ao meio ambiente natural, artificial, cultural, do trabalho e de desporto, apura-se diante da respectiva situação factual, ou seja, aquela que traga indícios tributáveis, a capacidade contributiva do sujeito envolvido com índices de progressividade, para que com isso, venha este a entregar compulsoriamente uma quantia de seu patrimônio para não só abastecer os cofres públicos, mas também para que com esse tipo de imposição acabe deixando de praticar atividades que gerem desfavorecimento à sadia qualidade de vida de toda a coletividade, e que por via de consequência venha a favorecer o meio ambiente”.

4. Tributação Ambiental no Brasil.

As medidas tributárias referentes à proteção do meio ambiente no Brasil ainda são um tanto tímidas, embora já exista exemplos muitos interessantes em nossa legislação.

³⁴ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Direito tributário e meio ambiente*, p. 43-44.

³⁵ SALIBA, Ricardo Berzosa. *Fundamentos do Direito Tributário Ambiental*, p. 260.

O artigo 5º do Código Tributário Nacional e a Constituição Federal de 1988, no seu art. 145, estabeleceram que os tributos são impostas, taxas e contribuições de melhoria, sendo atualmente complementada pela presença de duas outras previstas também no texto da Carta Maior: o empréstimo compulsório e as contribuições especiais.

No que respeita ao tributo ambiental, pode-se dizer que ao ser criado assume o nome jurídico da espécie tributária que corresponde ao fato gerador previsto na lei. Assim, é plenamente possível a criação de tributos ambientais dos tipos imposto, taxa e contribuição de melhoria. Já quanto às espécies tributárias empréstimo compulsório e contribuições especiais, em função da sua destinação para o atendimento de atividade preestabelecidas constitucionalmente, a incidência não é muito comum, salvo, porém, a possibilidade da contribuição especial de intervenção no domínio econômico, que então poderá assumir uma característica ambiental.

Dentre as espécies tributárias existentes no Sistema Tributário Nacional, o imposto tem-se relevado como a modalidade mais usada com vistas à proteção ambiental.

4.1. O Imposto de Renda e os Proventos de Qualquer Natureza.

O Imposto de Renda foi o primeiro tributo do Estado brasileiro a ser empregado com uma função ambiental. Tal fato decorreu da previsão inserida na Lei nº 5106/66, que assim dispôs:

“Art. 1º As importâncias empregadas em florestamento e reflorestamento poderão ser abatidas ou descontadas nas declarações de rendimento das pessoas físicas e jurídicas, residentes ou domiciliados no Brasil, atendidas as condições estabelecidas na presente lei”.

§ 1º As pessoas físicas poderão abater da renda bruta as importâncias comprovadamente aplicadas em florestamento ou reflorestamento e relativas ao ano-base do exercício financeiro em que o impôsto fôr devido, observado o disposto no art. 9º da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964.

§ 2º No cálculo do rendimento tributável previsto no art. 53 da Lei número 4.504, de 30 de novembro de 1964, não se computará o valor das reservas florestais, não exploradas ou em formação.

§ 3º As pessoas jurídicas poderão descontar do impôsto de renda que devam pagar, até 50% (cinquenta por cento) do valor do impôsto, as importâncias comprovadamente aplicadas em florestamento ou reflorestamento, que poderá ser feito com essências florestais, árvores frutíferas, árvores de grande porte e relativas ao ano-base do exercício financeiro em que o impôsto fôr devido.

§ 4º O estímulo fiscal previsto no parágrafo anterior poderá ser concedido, cumulativamente, com os de que tratam as Leis nºs 4.216, de 6 de maio de 1963, e 4.869, de 1 de dezembro de 1965, desde que não ultrapasse, em conjunto, o limite de 50% (cinquenta por cento) do impôsto de renda devido.”

Vê-se claramente, neste caso, a função extrafiscal do imposto de renda,

indutor de comportamentos, podendo ser empregado de forma eficaz na intervenção do Estado sobre o domínio econômico.

4.2. O Imposto sobre Produtos Industrializados.

A Constituição Federal de 1988, no seu art. 153, parágrafo 3º, refere que o IPI será informado pelos princípios da não-comutatividade e da seletividade. Como se sabe, o princípio da não-comutatividade é caracterizado pela compensação do que for devido em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores. Já a seletividade é o princípio fundamentado na idéia de essencialidade de um produto; quanto mais essencial for o produto, menor será a incidência de tributação, ou seja, quando menos essencial o produto, maior a tributação.

Desse modo, a utilização do IPI pode ser feita no seu âmbito extrafiscal, visando à proteção do meio ambiente, através do princípio da seletividade. Portanto, os produtos industriais, as máquinas, os equipamentos e os bens de consumo, empregados no processo de produção, podem ter uma tributação reduzida ou mesmo não serem objeto da incidência do IPI, desde que guardem uma relação com a proteção ambiental. Inclusive, o Decreto nº 4544/02, é o Regulamento do Impostos Sobre Produtos Industrializados, trazendo exemplos que caracterizam uma preocupação com a preservação ambiental.

4.3. O Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural.

Dispõe o artigo 153, inciso VI da Constituição Federal, cumulado ao parágrafo 4º do mesmo artigo:

“§ 4º. O imposto previsto no inciso VI terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas e não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore, só ou com sua família, o proprietário que não possua outro imóvel”.

Verifica-se, também, neste imposto, a característica extrafiscal. Desestimulando, através da progressividade das alíquotas, a manutenção de propriedades improdutivas busca o ITR contribuir para o desenvolvimento da agricultura e da pecuária. No mesmo sentido, o ITR procura fixar o pequeno proprietário na sua terra, evitando assim o constante êxodo rural.

A Lei do ITR é a Lei 9393/96, que, ao regulamentar os dispositivos constitucionais do imposto, estabelece hipóteses de isenção para o uso de imóveis rurais. Assim, exerce uma função ambiental, pois, além da progressividade do ITR, calculada em função do grau de utilização do imóvel, esta lei traz assim implicitamente o compromisso com o meio ambiente ecologicamente equilibrado.

Entre os dispositivos existentes na Lei do ITR, voltados para a proteção ambiental, está prevista a Área de Preservação Permanente constituída pelas florestas e demais formas de vegetação natural, pelos cursos d água, pelas lagoas, nascentes, pelos topos dos morros, além de restingas e encostas. A lei também estabelece Áreas de Utilização Limitada constituídas pelas Reservas

Particulares do Patrimônio Natural e que têm por objetivo proteger os ecossistemas. Ambas, para que possam usufruir dos benefícios fiscais previstos nesta legislação, devem ser reconhecidas através de Ato Declaratório Ambiental expedido pelo IBAMA.

Existe também hipóteses em que a legislação correspondente exclui da base impositiva deste imposto as áreas de floresta nativa e outras de preservação permanente, determinadas por lei ou conservadas por iniciativa do próprio contribuinte-proprietário.

Vê-se, portanto, que o Imposto sobre a propriedade territorial rural contribui decisivamente para a proteção e preservação do meio ambiente.

4.4. O Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana.

Este imposto está inserido na competência tributária privativa dos municípios. A Carta Magna dispõe, em seu art. 156, que o IPTU pode ser progressivo em razão do valor do imóvel e ainda ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do mesmo.

Como é sabido, o IPTU, além de constituir uma das mais importantes fontes de receita pública para os municípios, também é empregado com o intuito de promover a função social da propriedade urbana, realizando assim uma inestimável missão extrafiscal, ou seja, a preocupação com a preservação do meio ambiente está intrinsecamente ligada ao exercício da função social da propriedade, conforme se depreende do art. 182, § 4º da Constituição Federal.

A Constituição Federal, nos arts. 156, § 1º e 182 § 2º e 4º, determinou

as exigências de ordenação da cidade, previstas no plano diretor, através do IPTU com alíquotas progressivas vinculadas ao adequado aproveitamento do solo urbano pelo proprietário. A isto denomina-se progressividade no tempo. Outra forma de progressividade do IPTU, prevista na Carta Maior, é a progressividade no espaço, em razão do valor do imóvel, sendo ainda, permitida alíquotas diferenciadas relativamente à localização e o uso do solo urbano.

O Estatuto da Cidade, Lei 10.257/01, que regulamenta os artigos 182 e 183 da Constituição Federal, estabeleceu entre suas diretrizes gerais que também busca o equilíbrio ambiental. Assim sendo, a aplicação do IPTU progressivo revela-se como uma das possibilidades para se atingir um meio ambiente ecologicamente equilibrado.

4.5. Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores.

É também um imposto que pode muito bem atender ao propósito ambiental, pois se trata de espécies tributárias que pela suas respectivas estruturas constitucional, além de oferecer condições de abastecimento aos cofres públicos, também acabam servindo como instrumentos interventivos.

Esse imposto pode ser direcionado à defesa e preservação do meio ambiente, conforme dispõe o art. 155, § 6º, II, o qual diz que as alíquotas deste imposto podem ser diferenciadas em função do tipo e utilização do veículo.

4.6. Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza.

Quanto a este imposto, considerando os limites máximos e mínimos de suas alíquotas estabelecidas por lei complementar federal (artigo 156, § 3º, I), pode a pessoa política adotar para certos serviços ligados ao meio ambiente ou ecoturismo, uma alíquota menor ou até sua isenção.

Porém, é importante estar atento que, tratando-se de caso de imposição tributária e não de incentivo fiscal, então a alíquota deve ser estabelecida no patamar mínimo, beirando ou instituído no percentual zero.

4.7. Taxas.

Via de regra, a taxa pelo exercício de poder de polícia é que mais estaria adequada para a utilização extrafiscal, o que não impede a mesma aplicação relativamente às taxas pela prestação de serviços específicos e divisíveis

4.7.1. Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental.

A Lei 10.165/00 instituiu a Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental, cujo fato jurídico tributário é o exercício regular do poder de polícia conferido ao Instituto Brasileiro de Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis - IBAMA, para controle e fiscalização das atividades potencialmente poluidoras e

utilizadores de recursos naturais.

4.8. Contribuições de melhoria.

É um tributo de competência da União, Estados e Municípios. Embora entendimentos em sentido contrário, a contribuição de melhoria, muito embora seu evidente potencial arrecadador pode transformar-se num elemento estimulador de grandes obras de sentido ambiental.

Neste sentido, diz Regina Helena Costa:³⁶

“Cremos, que a contribuição de melhoria, outrossim, pode prestar-se à proteção ambiental. Pressuposto necessário para a sua exigência, a realização de obra pública que venha a provocar valorização imobiliária particular (art. 145, III). Assim, se a obra pública voltar-se à preservação ambiental, como, por exemplo, a construção de parque, poder-se exigir uma contribuição de melhoria ‘verde’”.

Alcança-se assim o implemento de uma política pública com finalidade extra-fiscal.

5. Extrafiscalidade no ICMS Ecológico.

O ICMS é uma das espécies tributárias que compõem a receita pública

³⁶ COSTA, Regina Helena. *Tributação Ambiental*, p.306.

derivada dos Estados e do Distrito Federal.

Está previsto no art. 155, II da Constituição Federal:

“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

II - operações relativas a circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e ad prestações se iniciam no exterior”.

Portanto, os recursos decorrentes do ICMS são empregados de acordo com a política fiscal de cada Estado no cumprimento de sua missão constitucional. Como decorrência da forma da repartição tributária, à qual está sujeito o ICMS, especificamente no que se refere ao parágrafo único, inciso II, art. 158, da Constituição Federal, que faculta aos Estados a possibilidade de dispor de um determinado valor do ICMS conforme livre-disposição de lei estadual ou federal no caso de Territórios, surgiu, agregado a outros fatores, sobretudo de natureza ambiental, a figura do ICMS Ecológico.

Tendo como nascedouro o Estado do Paraná, o ICMS Ecológico foi criado através da Lei Complementar nº 59, criação possível em face do art. 158, parágrafo único, inciso II, da Constituição Federal, que faculta aos Estados a distribuição de parcelas do ICMS cabíveis aos Municípios de acordo com o estabelecido em lei estadual.

A caracterização do ICMS ecológico está localizada na forma da sua repartição tributária. O Estado, ao distribuir a parcela do ICMS cabível aos municípios, de acordo com a previsão constitucional, tem a possibilidade de

vincular uma parte da referida parcela a situações previstas em lei, e dentre essas situações inseriu-se o ICMS Ecológico. Portanto, na verdade, o ICMS Ecológico introduz um novo critério na redistribuição da receita tributária, trata-se do critério ambiental.

Dessa forma, o ICMS traz um novo critério na redistribuição da receita tributária, pois a Constituição Federal de 1988 estabelece, no seu artigo 158, IV, que 25% do ICMS deve ser repassado aos municípios; 75% dos 25% constituem a parcela determinada através de rígida aferição decorrente da participação dos próprios municípios na arrecadação do ICMS. O percentual restante e correspondente a 25% poderá ser distribuído de acordo com o que dispuser a lei estadual, e é nesse percentual que situa-se a possibilidade do emprego do critério ambiental desde que devidamente estabelecido na lei.

Vale dizer que, primeiramente, o ICMS Ecológico surgiu como objetivo de compensação, pois pretendeu ser um instrumento de recompensa para os municípios que possuíam no seu território áreas protegidas constituídas através de unidades de conservação ou mananciais de abastecimento de água, as quais não podiam ser utilizadas e, desse modo, eram vistas como um entrave ao desenvolvimento. Porém, com o desenvolvimento desse tempo, o ICMS transformou-se num instrumento de incentivo, de maneira que os municípios viram-se estimulados a adotar medidas à conservação ambiental e ao desenvolvimento sustentável.

Assim, a partir do exemplo paranaense, os Estados de São Paulo, Rio Grande do Sul, Minas Gerais e Rondônia adaptaram sua legislação de forma a instituir, com contornos muito semelhantes, o ICMS Ecológico em seus respectivos territórios.

Detalhe que, em 1995, o Estado de Minas Gerais incluiu critérios ambientais para a distribuição de parcela do ICMS aos Municípios, utilizando ainda, sua faculdade regulamentar, para promover uma política de distribuição de rendas e melhoria da qualidade ambiental.

CAPÍTULO 7 - INCENTIVOS FISCAIS E O MEIO AMBIENTE.

1. Incentivos fiscais e o meio ambiente.

Os incentivos fiscais são as reduções na carga tributária, que pretende ou estimular ou desestimular os comportamentos dos contribuintes diante de circunstâncias factuais que o Estado entende serem mais adequadas para a coletividade, levando em conta a ordem na organização de gastos.

A tributação ambiental se vale de mecanismos como os incentivos e os desestímulos fiscais que correspondem, que são as formas tributárias exonerativas ou redutoras da carga tributária individual, como isenção total e parcial, crédito-prêmio, progressividade, depreciação acelerada, alteração de alíquota ou base de cálculo, remissão, anistia etc.

Assim, será em razão da aplicação dessas normas que se alcançará a melhor saída para que o Estado consiga, repisa-se mais uma vez, tendo em vista nossa realidade cultural, social e econômica, manter o meio ambiente ecologicamente equilibrado para as presentes e futuras gerações. A norma tributária que faz vínculo numa relação tributária vem percebida de motivação constitucional ambiental, isto é, sua finalidade, e, com isso, garante abstenção de uma parcela do dever de pagar tributo, ou até mesmo de pagá-lo integralmente.

O espírito cooperativo é um dever para com o meio ambiente, e as normas de incentivos fiscais acabam sendo um meio de por esse preceito em prática, conforme os ditados do artigo 225 da Constituição Federal. Também é

fundamento o art. 170 da Carta Maior, que trata sobre a ordem econômica. Isto porque um dos princípios garantidores da existência digna de todos é relacionado à ordem ambiental (inciso VI), autorizando este dispositivo a aplicação de regras tributárias, com tratamento diferenciado, a certas circunstâncias que venham por bem propiciar um meio ambiente ecologicamente equilibrado.

1.1. Exemplos nacionais já existentes em âmbito federal.

Primeiramente, temos a Lei 7505/86, conhecida como Lei Sarney, que trata sobre o meio ambiente cultural. Foi a primeira norma a tratar sobre o incentivo à cultura no Brasil, que permitia às empresas aplicarem parte do imposto de renda devido no financiamento de atividades culturais. Tal lei ficou em vigor só até 1990, revogada junto com todas as outras leis de incentivo fiscal no Plano Collor I.

Ainda no que se refere ao meio ambiente cultural, surgiu a Lei 8313/91, Lei Rouanet, que instituiu o Programa Nacional de Apoio a Cultura - PRONAC, que tinha por finalidade fomentar e promover a produção da cultura brasileira, podendo, por exemplo, a União conceder incentivos a projetos culturais.

Sob outro prisma, levando em conta o meio ambiente natural, tivemos a Lei 5.106/66, que dispõe sobre incentivos no que diz respeito aos empreendimentos florestais. As importâncias empregadas em floresta mento e reflorestamento poderão ser abatidas ou descontadas nas declarações de rendimento das pessoas físicas e jurídicas, residente ou domiciliadas no Brasil.

Já no meio ambiente do trabalho, existe incentivo fiscal no próprio quadro jurídico da contribuição ao SAT - Seguro de Acidente ao Trabalho - que incide sobre o total das remunerações pagas ou creditadas no decorrer do mês aos segurados, empregados e trabalhadores avulsos das empresas cuja atividade preponderante ofereça risco de acidentes do trabalho.

No que toca ao meio ambiente artificial, a Lei 10.257/01, conhecida como Estatuto da Cidade, deu cumprimento ao artigo 182, § 4º, inciso II da Constituição Federal. Aqui, o que pode ser entendido como incentivo fiscal ambiental artificial, é, por exemplo, os casos de isenção e de alteração a menor de alíquota, pois, dependendo da vontade do legislador, tais instrumentos podem ser usados para garantir um meio ambiente ecologicamente equilibrado. Assim, se determinado proprietário pratica atividades positivas ou deixa de praticar atividades negativas, ambas ligadas ao contexto do meio ambiente artificial, não seria de toda ordem prejudicial a concessão de incentivos para isentá-lo (total ou parcial) do pagamento do imposto.

Se determinado proprietário pratica atividades positivas ou deixa de praticar atividades negativas, ambas ligadas ao contexto do meio ambiente artificial, não seria de toda ordem prejudicial a concessão de incentivos para isentá-lo (total ou parcial) do pagamento do imposto.

1.2. Experiências no Direito Comparado.

No Direito Comparado é possível trazer mais alguns exemplos de incentivos fiscais.

Primeiramente, cita-se a depreciação acelerada, que é aquela que concede ao comprador de bens depreciables o benefício tributário de possibilitar a realização de grandes deduções no início da utilização do bem. Porém, tal método tem constitucionalidade duvidosa, em face da ausência de correlação entre a capacidade econômica e o período de depreciação inferior ao real, mesmo que em atendimento à extrafiscalidade ecológica.

Em seguida, fala-se em “dedução total ou parcial de custos” incorridos em bens destinados ao controle da poluição, quando uma parte do custo do bem seja deduzida imediatamente como tal, enquanto o respectivo remanescente obedece às regras gerais de depreciação.

Temos, por fim, também o sistema de créditos fiscais, que representa uma redução do gravame em face da realização de investimentos em bens destinados a neutralizar a poluição, aproximando-se do subsídio.

2. Lei de Responsabilidade Fiscal e os Incentivos Fiscais Ambientais.

A política extrafiscal contém um tratamento discriminado de contribuintes, através de isenções, benefícios fiscais e reduções de alíquotas, que deverão ser feitos através de planejamento público, respeitando a Lei Complementar 101 de 04 de Maio de 2000 - Lei de Responsabilidade Fiscal, voltada para a responsabilidade e eficiência da gestão fiscal.

A Lei de Responsabilidade Fiscal pressupõe que, na gestão, ocorra um ação planejada e transparente em que se previnam riscos e corrijam desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de

metas de resultados entre receitas e despesas, e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidadas e imobiliárias, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em restos a pagar. Assim, a referida lei obriga o agente público a uma ação programada e transparente, fundamentada nos limites e condições encontradas para o equilíbrio entre receitas, despesas e os incentivos aos comportamentos ambientalmente corretos.

Os incentivos fiscais ambientais devem seguir a melhor regra que é a renúncia ser considerada na estimativa de receita da lei orçamentária e de que não afetará as metas de resultados fiscais. Deve-se, assim, evitar o caminho da demonstração das formas de compensação.

Portanto, para que possa ocorrer o equilíbrio entre o desenvolvimento econômico e meio ambiente, mediante a extrafiscalidade ambiental, se faz necessária a implementação de políticas públicas que respeitem a Lei de Responsabilidade Fiscal, isto é, uma ação planejada e minuciosamente estudada, para alcançar os benefícios da extrafiscalidade ambiental sem prejudicar as receitas totais, pois os Municípios não poderão renunciar às receitas visando a implementação de benefícios fiscais, sem que ocorra uma compensação racional das receitas, para não gerarem prejuízos ao contribuinte.

CONCLUSÃO

É notória a extrema importância da tributação ambiental no seu aspecto extra-fiscal como um rico meio de que se pode valer o Estado na sua obrigação constitucional de proteção ao meio ambiente. O Estado age como fiscalizador (de forma indireta), regulador ou estimulador da atividade econômica, por meio de políticas econômicas, que visam reprimir o abuso do poder econômico, combater a eliminação da concorrência e o aumento arbitrário dos lucros e assegurando a justiça social e a preservação do meio ambiente.

O Meio ambiente é um valor fundamental para a sobrevivência da espécie humana no planeta. Assim, o poder público deve planejar suas políticas públicas de forma a compatibilizar o desenvolvimento econômico com o meio ambiente. É uma das formas mais importantes de se conseguir o equilíbrio economia/ambiente, se dá por meio da intervenção estatal, com a criação de políticas públicas tributárias ambientais, para amenizar os contrastes existentes entre o desenvolvimento econômico e o meio ambiente, de maneira a conduzir a busca do desenvolvimento sustentável.

É por isso que a função extrafiscal do tributo mantém uma estrita relação com a proteção a natureza, de maneira a estimular iniciativas positivas para o interesse público ambiental. Assim, em virtude da aplicação conjunta do princípios ambientais e dos incentivos e estímulos fiscais, os produtos prejudiciais ao meio ambiente tornar-se-ão mais caros, devida a incidência tributária. Ao contrário, os produtos ambientalmente corretos terão preços menores, devidos aos incentivos tributários concedidos, aumentando assim, no mercado, a utilização desses produtos.

Como foi visto, são variados os exemplos de tributação ambiental existente em diversos países do mundo, sendo que a maioria desses exemplos na atualidade ainda encontra-se no continente europeu. No Brasil, a tributação ambiental ainda está em fase de implantação, embora já plenamente viável, principalmente com as espécies tributárias que guardam uma maior relação com a extrafiscalidade.

O grande e atual exemplo que temos em nosso país é o ICMS Ecológico. Através dele, a tributação pode e deve ser empregada pelo Estado na proteção e preservação do meio ambiente. Todavia, outros meios devem ser estudados, debatidos e aprovados pelo Poder Legislativo, principalmente no atual momento do país, onde reformas estão sendo debatidas por toda a sociedade.

Assim, será com base nos ditames dados pela nossa Carta Maior que se deverá legislar sobre as normas que deverão atender a finalidade social que é a defesa e preservação ambiental para as presentes e futuras gerações.

A tributação ambiental deve ser cada dia mais implantada e incentivada, porque, se tudo continuar como está, com a tendência de piorar, se tudo for deixado para ser resolvido quando a situação do meio ambiente estiver ainda mais agravada, sendo necessário que aconteça uma tragédia para haver conscientização, pode ser que não seja mais possível achar uma solução. É importante refletir sobre o provérbio: "Somente quando for cortada a última árvore, pescado o último peixe e poluído o último rio, é que as pessoas vão perceber que não podem comer dinheiro".

Por tudo isso, é importante que continue sendo realizadas campanhas ambientais que alertem e conscientizem as pessoas, que precisam dar valor

para o ecossistema do qual fazem parte e valorizarem sua própria qualidade de vida e de seus futuros filhos e netos. E a tributação ambiental é só um dos meios entre muitos.

REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

AMARO, Luciano. Direito tributário Brasileiro, 13ª Ed, ver. São Paulo, Saraiva, 2008.

ANTUNES, Luis Filipe Colaço. A tutela dos interesses difusos em direito administrativo - para uma legitimação processual. Coimbra: Livraria Almedina.

ARAGÃO, Maria Alexandra de Sousa. O principio do poluidor pagador - pedra angular da política do ambiente. Coimbra: Coimbra Editora, 1997.

ARAUJO, Luiz Alberto David; NUNES JUNIOR, Vidal Serrano. Curso de Direito Constitucional. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

BALEEIRO, Aliomar. Uma introdução à ciência das finanças. 15ª ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2001.

BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. 11. Ed., atual. Misabel Abreu machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

BASTOS, Celso Ribeiro. Curso de direito financeiro e de direito tributário. São Paulo: Saraiva, 1991.

BINSWANGER, Hans Christoph, 1999, Apud. MODE. Fernando Magalhães. Tributação Ambiental. Função do Tributo na Proteção do Meio Ambiente.

Curitiba, Jurua, 2004.

BONAVIDES, Paulo. Curso de Direito Constitucional. 22. Ed., ver. Atual. Ampl. São Paulo: Malheiros, 2008.

CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 22. Ed, ver, atual. E ampl. Até a Emenda Constitucional 52/06. São Paulo: Malheiros, 2007.

CASSONE, Vittorio. Direito Tributário: fundamentos constitucionais da tributação; classificação dos tributos; interpretação da legislação tributária; doutrina, prática e jurisprudência. 13. Ed. São Paulo: Atlas, 2001.

CHIMENTI, Ricardo Cunha. *Direito Tributário*, 11ª Ed, Ed. Saraiva, 2009.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. 2ª ed. Rio de janeiro: Editora Forense, 1999.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário. 4.ed. Ver. Ampl. Rio de janeiro: Forense, 1992.

COSTA, Regina Helena. Princípio da Capacidade Contributiva. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 1996 (coleção de estudos de Direito Tributário).

DERANI, Cristina. *Direito ambiental econômico*, p 171, Max Limonad, 1997

MELO, José Eduardo Soares de. Curso de Direito Tributário. 4. Ed., São Paulo: Dialética, 2003.

NUNES, Jane Elizabeth Cesca. Instrumentos de tutela ambiental na União Européia e no Mercosul: um estudo sobre os tributos e o meio ambiente. Santa Maria, 2000, 203f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pós-Graduação em Integração Latino-Americana da Universidade Federal de Santa Maria.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Direito Tributário: capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio. 2. Ed. Ver. Atual. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

OLIVEIRA, José Marco Domingues. Direito Tributário e meio ambiente: proporcionalidade, tipicidade aberta, afetação de receita. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

SALIBA, Ricardo Berzosa, A Natureza Tributária da “Compensação Ambiental” - Vícios de Inconstitucionalidade, Interesse Público - Revista Bimestral de Direito Público, Ano 6, nº 29, janeiro/fevereiro, Porto Alegre: Notadez, 2005.

SALIBA, Ricardo Berzosa. Fundamentos do Direito Tributário Ambiental, 1ª ed. São Paulo, 2005, Ed. Quartier Latin do Brasil.

SEBASTIÃO, Simone Martins. Tributo Ambiental - Extrafiscalidade e Função

Promocional do Direito, 1ª ed., Curitiba, Juruá Editora.

SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo. 13. Ed. São Paulo. Malheiros, 1997.

SOARES, Claudia Alexandrina Dias. O imposto ecológico: contributo para o estudos dos instrumentos econômicos de defesa do ambiente. 3ª Ed, Coimbra: Coimbra, 2001.

TÔRRES, Heleno Taveira, organizador. Direito Tributário Ambiental. 1ª Ed, Malheiros Editores, São Paulo, 2005.

TRINDADE, Antônio Augusto Cançado. Direitos humanos e meio ambiente - Paralelo dos sistemas de proteção internacional. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 1993