

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PROGRAMA DE ESTUDOS PÓS-GRADUADOS EM DIREITO**

PEDRO FRANCISCO DA SILVA

**TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL
NORMAS TRIBUTÁRIAS IMANTADAS POR VALORES AMBIENTAIS**

DOUTORADO EM DIREITO

**SÃO PAULO
2016**

PEDRO FRANCISCO DA SILVA

TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL
NORMAS TRIBUTÁRIAS IMANTADAS POR VALORES AMBIENTAIS

Tese submetida à Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Doutor em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Thiago Matsushita

SÃO PAULO

2016

PEDRO FRANCISCO DA SILVA

TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL
NORMAS TRIBUTÁRIAS IMANTADAS POR VALORES AMBIENTAIS

Esta tese foi julgada adequada para a obtenção do título de Doutor em Direito e aprovada em sua forma final pela Coordenação do Curso de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

Banca examinadora:

São Paulo/SP ____/____/____

Dedico este trabalho em memória dos meus pais, Laurentino e Maria Augusta, que um dia abandonaram suas vidas na roça e partiram em busca de escola para os seus filhos... com a esperança de ter correspondido a esse sacrifício.

Agradeço a Deus, pelas muitas bênçãos que me tem concedido ao longo da vida, especialmente por me permitir chegar até aqui.

Agradeço à minha querida esposa Terezinha Prates e aos meus amados filhos Pedro Felipe e Paulo Vinícius, fontes permanentes de minha inspiração.

Agradeço ao Professor Doutor Thiago Matsushita pelo profissionalismo e cordialidade na orientação deste trabalho científico.

Agradeço ao Tribunal Regional Federal da Primeira Região – TRF-1ª Região, à Universidade Federal de Mato Grosso – UFMT e à Associação dos Juízes Federais do Brasil – AJUFE, pelo apoio indispensável para concretização deste sonho.

Pedi e vos será dado! Procurai e encontrareis! Batei e a porta vos será aberta!

*Pois todo aquele que pede recebe, quem procura encontra,
e a quem bate, a porta será aberta.*

Mt 7, 7-8.

RESUMO

Esta tese é dedicada ao estudo das relações entre tributação e meio ambiente, propondo uma integração de valores e princípios de modo que as normas tributárias possam induzir comportamentos favoráveis à proteção ambiental. Tem como ponto de partida a constatação de que vivemos numa sociedade de risco, onde uma nova ética na relação do homem com o meio ambiente precisa ser construída, sob pena de grave comprometimento da sobrevivência das espécies. Esse desafio exige do jurista um esforço tendente à superação de aparentes antinomias no interior do sistema jurídico nacional, adotando-se os cuidados necessários a fim de que a inclusão da variável ambiental na tributação observe o regime constitucional em vigor.

Palavras-chave: Tributação; Ética; Meio Ambiente; Sistema Tributário Nacional.

ABSTRACT

This thesis is dedicated to the study of relationships between taxation and the environment, proposing an integration of values and principles such that tax policy can elicit conduct favourable to environmental protection. It takes as its starting point the assumption that we live in a society at risk, in which a new ethic concerning how man interacts with the environment needs to be developed, if species' survival is not to be threatened. This challenge demands from lawyers efforts to challenge apparently diametrically-opposed paradigms embedded within the national judicial system and s/he must adopt the measures necessary in order to ensure the inclusion of environmental considerations in taxation in a manner that is congruent with the constitution.

Key words: Taxation; Ethics; The Environment; National Taxation System.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	13
CAPÍTULO I - MEIO AMBIENTE NUMA SOCIEDADE DE RISCO	17
1.1 PROTEÇÃO AMBIENTAL NA SOCIEDADE DE RISCO	18
1.2 ESBOÇO POLÍTICO-SOCIAL DA SOCIEDADE DE RISCO	20
1.4 ÉTICA E RESPONSABILIDADE AMBIENTAL	26
1.5 DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL	33
1.6 CLASSIFICAÇÃO DE MEIO AMBIENTE	36
1.6.1 Meio ambiente natural	37
1.6.2 Meio ambiente artificial	38
1.6.3 Meio ambiente cultural	39
1.6.4 Meio ambiente do trabalho	40
1.7 TRIBUTAÇÃO COMO INSTRUMENTO DE INTERVENÇÃO AMBIENTAL	41
1.7.1 Direito Tributário na formulação de políticas públicas	42
1.7.2 Os diferentes modos de inclusão da variável ambiental na tributação	44
CAPÍTULO II - VARIÁVEL AMBIENTAL NO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL	48
2.1 NORMAS TRIBUTÁRIAS INDUTORAS AMBIENTAIS	49
2.1.1 Tributação pigouviana	49
2.1.2 Características das normas tributárias indutoras ambientais	51
2.2 EXTRAFISCALIDADE	54
2.2.1 Instrumentos técnico-fiscais para materialização da extrafiscalidade	57
2.3 CLASSIFICAÇÃO DE TRIBUTOS AMBIENTAIS A PARTIR DE SUA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA	58
2.3.1 Tributos ambientais originários	59
2.3.2 Tributos ambientais derivados	62
2.4 REPARTIÇÃO DE RECEITAS TRIBUTÁRIAS ORIENTADA POR CRITÉRIOS AMBIENTAIS	64

2.5 FUNDAMENTOS CONSTITUCIONAIS DA TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL	65
2.6 TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL COMO RESULTADO DA ARTICULAÇÃO DE PRINCÍPIOS	69
2.7 PRINCÍPIOS DO DIREITO AMBIENTAL.....	69
2.7.1 Princípio da cooperação.....	70
2.7.2 Princípio do desenvolvimento sustentável.....	71
2.7.3 Princípios da precaução e da prevenção	72
2.7.4 Princípio da função ambiental da posse e da propriedade.....	73
2.8 PRINCÍPIOS DO DIREITO TRIBUTÁRIO.....	73
2.8.1 Princípio da legalidade tributária.....	74
2.8.2 Princípio da igualdade tributária.....	75
2.8.3 Princípio da capacidade econômica	75
2.8.4 Princípio do não-confisco.....	76
2.9 INCLUSÃO DA VARIÁVEL AMBIENTAL NA TRIBUTAÇÃO NACIONAL	76
2.9.1 Vinculação de receita na tributação ambiental	78
2.9.2 Espaço para inclusão da variável ambiental na dinâmica da tributação.....	79
CAPÍTULO III - TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL NA EXPERIÊNCIA ESTRANGEIRA E NACIONAL	81
3.1 TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL NO DIREITO COMPARADO	82
3.1.1 Grã-Bretanha.....	83
3.1.2 Alemanha.....	84
3.1.3 França	85
3.1.4 Suécia	85
3.1.5 Holanda	86
3.1.6 Dinamarca	87
3.1.7 Suíça.....	87
3.1.8 Espanha	88
3.1.9 Tributação ambiental na América do Norte	89
3.1.10 Tributação ambiental em outros continentes.....	91
3.2 TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL NO DIREITO NACIONAL.....	92
3.3 O ICMS ECOLÓGICO.....	94

CAPÍTULO IV - CRITÉRIOS E PROPOSTAS PARA POTENCIALIZAR A TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL NO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL	97
4.1 INDUÇÃO DE COMPORTAMENTO AMBIENTAL POR MEIO DA TRIBUTAÇÃO	98
4.2 TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL NO CONTEXTO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL	99
4.3 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DAS ENTIDADES FEDERATIVAS	101
4.4 COMPETÊNCIA DA UNIÃO PARA INSTITUIÇÃO DE IMPOSTOS	102
4.4.1 Imposto sobre a importação – II	103
4.4.2 Imposto sobre a exportação – IE	104
4.4.3 Impostos sobre o comércio exterior como instrumento de proteção ambiental	105
4.4.4 Imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza – IR	108
4.4.5 Imposto sobre produtos industrializados – IPI	111
4.4.6 Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários – IOF	114
4.4.7 Imposto sobre propriedade territorial rural – ITR	119
4.5 COMPETÊNCIA DA UNIÃO PARA INSTITUIÇÃO DE EMPRÉSTIMOS COMPULSÓRIOS	122
4.6 COMPETÊNCIA DA UNIÃO PARA INSTITUIÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES	124
4.6.1 Contribuições sociais e suas subespécies	125
4.6.2 Contribuições de intervenção no domínio econômico – CIDE	127
4.6.3 Contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas – contribuições corporativas	129
4.6.4 Contribuições instituídas pela União como instrumentos de proteção ambiental	130
4.7 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DOS ESTADOS E DO DISTRITO FEDERAL	135
4.7.1 Competência dos Estados e do Distrito Federal para instituir impostos sobre transmissão <i>causa mortis</i> e doação, de quaisquer bens ou direitos – ITCD ..	136
4.7.2 Competência dos Estados e do Distrito Federal para instituir impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior – ICMS	138
4.7.3 Competência dos Estados e do Distrito Federal para instituir impostos sobre propriedade de veículos automotores – IPVA	141
4.8 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DOS MUNICÍPIOS	143

4.8.1 Competência dos Municípios para instituir imposto sobre propriedade predial e territorial urbana – IPTU	143
4.8.2 Competência dos Municípios para instituir imposto sobre transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição – ITBI.....	146
4.8.3 Competência dos Municípios para instituir imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar – ISSQN.....	148
4.9 COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS COMUNS DAS ENTIDADES FEDERATIVAS	150
4.9.1 Competência para instituição de taxas	150
4.9.2 Competência para instituição de contribuição de melhoria	153
4.9.3 Competência dos Municípios e do Distrito Federal para instituição da contribuição para custeio do serviço de iluminação pública – COSIP	155
CONCLUSÃO	157
REFERÊNCIAS	169

INTRODUÇÃO

O modelo de desenvolvimento adotado pela sociedade industrial sempre esteve orientado pela busca de crescente produção e lucratividade, sob a justificativa de satisfazer as progressivas necessidades humanas, mas sem devotar maiores preocupações à finitude dos recursos naturais, motivo pelo qual a humanidade segue ameaçando a si mesma, construindo uma sociedade de risco onde todas as formas de vida estão entrelaçadas em uma mesma trama mundial.

No plano constitucional brasileiro, Estado e coletividade partilham o dever constitucional de defender e preservar o meio ambiente ecologicamente equilibrado para as presentes e futuras gerações, sendo intuitivo que necessitam construir instrumentos capazes de oferecer utilidades na proteção ambiental, para bem cumprir essa tarefa.

Essa construção de instrumentais ganha forma a partir de um processo integrador que consiga promover diálogos construtivos entre as diversas áreas do conhecimento, na mesma proporção em que estimula a renúncia ao ideário da intangibilidade dos ramos científicos. A opção por um estudo que privilegie a transversalidade do conhecimento tem a virtude de preparar o terreno para o surgimento de novos instrumentos para resolução de antigos e novos problemas da humanidade no trato com o meio ambiente, expandindo os horizontes para dimensões ainda pouco exploradas.

Neste trabalho de investigação científica, pretende-se estudar o sistema jurídico brasileiro, com ênfase no sistema tributário nacional, em busca de soluções que possam colocar a tributação a serviço da proteção ambiental, articulando valores e princípios constitucionais ambientais e tributários a fim que circunscrever um subsistema onde possam germinar novos instrumentos capazes de auxiliar o Estado e a coletividade no desencargo da missão constitucional que lhes foi confiada relativamente à manutenção do meio ambiente ecologicamente equilibrado. Noutras palavras, busca-se identificar a medida ideal para utilização da tributação como instrumento de proteção ambiental no contexto do sistema tributário instituído pela Constituição Federal em vigor.

Parte-se da perspectiva de que a tributação pode oferecer importantes instrumentos para potencializar a defesa ambiental, tendo em vista que se encontra perfeitamente integrada ao espaço de convivência ocupado pelos dois atores escolhidos pelo legislador constituinte para

concretização das tarefas inerentes à defesa e preservação ambiental, além de acompanhar o fluxo de riquezas, pois é certo que o Estado recolhe os recursos de que necessita para cumprimento de suas funções no setor privado, observando os parâmetros ditados pelos princípios da ordem econômica.

Enquanto no direito comparado a tributação ambiental ocupa um importante papel regulatório da atividade econômica, emitindo normas de comando e controle das ações potencialmente degradantes do entorno natural, ao mesmo tempo em que constrói mecanismos de estímulos e desestímulos de atividades, para prevenir e coibir danos ambientais, no direito nacional as experiências ainda são bastante tímidas. Na seara política a discussão em torno do direito ambiental não alcança a profundidade desejada e na sociedade predomina a desconfiança de que essa prática não passa de um mecanismo para agravar ainda mais a carga tributária suportada pelos cidadãos. Resta, portanto, ao meio acadêmico aprimorar suas reflexões em torno da temática para lançar luzes nesse horizonte, apontando possíveis caminhos a serem palmilhados para efetividade dos direitos resguardados pela Constituição Federal, conjugando princípios e normas que permitam potencializar o verde na tributação.

Felizmente, neste último aspecto, pouco a pouco vem se desenvolvendo um auspicioso espaço de reflexão em torno da tributação ambiental, circunstância que inspirou e motivou o desenvolvimento deste trabalho. Por outro lado, denota-se que esses estudos são relativamente recentes, demonstrando que os contornos da tributação ambiental na realidade brasileira ainda estão em fase de lapidação, o que exige uma concentração de esforços de toda a comunidade jurídica com vistas ao oferecimento de subsídios para sua concretização no plano dogmático.

O nível de reflexão consolidado no plano do direito comparado permite antever a existência de vários caminhos para transformar a tributação numa aliada da proteção ambiental, mas não se pode ter a pretensão de transportar acriticamente instrumentos forjados sob os influxos de outros sistemas jurídicos para o cenário do direito nacional. Evidentemente, o desafio que se apresenta merece ser enfrentado com crescente atenção, sob pena de incorrer-se em inconstitucionalidades, diante do sofisticado nível de detalhamento que a tributação adquiriu em nosso sistema constitucional.

Outro aspecto que merece atenção é o grau de saturação do patrimônio do contribuinte em função do vigor fiscal praticado no país, de modo que não se afigura razoável advogar simplesmente a instituição de novas espécies tributárias tendo por suposto substrato a proteção

ambiental. Para além dessa realidade, convém pontuar a necessidade de os recursos eventualmente captados com a tributação ambiental serem efetivamente aplicados nas causas que justificaram a sua cobrança, sob pena de desvio de finalidade normativa, suscitando o debate sobre vinculação de receitas tributárias.

Reconhecemos a necessidade de formular uma classificação de tributos ambientais a partir de sua regra-matriz de incidência tributária, para que se possa avaliar a espécie mais adequada para a realidade brasileira, definindo assim as estratégias de atuação para composição das propostas em relação a cada uma das competências tributárias conferidas às entidades federativas, sem deixar de desconsiderar outros instrumentos que, mesmo não podendo ser classificados como tributos ambientais, poderão compor o cenário da tributação ambiental, a exemplo dos mecanismos de repartição de receitas tributárias por critérios ambientais.

Orientados por essas premissas, no primeiro capítulo deste trabalho utilizaremos o instigante diagnóstico do modelo contemporâneo de sociedade formulado por Ulrich Beck como instrumento de reflexão que possa auxiliar a formatação de novos paradigmas para a justiça ambiental, a partir da compreensão de que uma nova ética precisa florescer na relação do ser humano com o meio ambiente. Propugnamos por um agir responsável e consciente da finitude dos recursos naturais, balizado pelo Estado e pela coletividade, que devem assumir em definitivo a condução desse processo, fomentando valores éticos nas relações ambientais mediante o concurso de todos os canais de comunicação, inclusive do sistema comunicacional do direito, por meio da construção de normas tributárias indutoras ambientais.

No segundo capítulo estudaremos as possibilidades de inclusão da variável ambiental na legislação tributária, enaltecendo a função extrafiscal dos tributos e formulando uma classificação de tributos ambientais a partir da sua regra-matriz de incidência, confrontando-os com os instrumentos de outra natureza fundados na repartição de receitas tributárias por critérios ambientais. No bojo dessas reflexões discorreremos sobre os fundamentos constitucionais da tributação ambiental, propondo uma articulação de princípios ambientais e tributários que possam circunscrever um subsistema para convivência das normas tributárias imantadas por valores ambientais. Prosseguiremos buscando identificar dentre as espécies de tributos ambientais aquela que se apresenta como a mais apropriada para promover o esverdeamento da tributação nacional, definindo o espaço adequado para a inclusão da variável ambiental na dinâmica da tributação.

No terceiro capítulo faremos uma breve incursão sobre o direito comparado, destacando algumas experiências com a tributação ambiental em diferentes países, para que se possa aferir a dimensão que a temática adquiriu no plano internacional a partir da segunda metade do Século XX, mas sem qualquer pretensão de exaurir a matéria, ou mesmo cogitar da possibilidade de transposição acrítica desses modelos para o sistema nacional, para não perder a coerência com uma das premissas adotadas e anunciadas anteriormente. Nessa mesma linha de desdobramento, algumas experiências presentes no direito interno serão consideradas, destacando a repartição de receitas tributárias por critérios ambientais conhecida pela denominação de ICMS ecológico.

No último capítulo deste trabalho discorreremos sobre as possibilidades de indução de comportamento ambiental por meio das normas tributárias, no contexto do Sistema Tributário Nacional, avançando para a uma análise minuciosa das competências tributárias de cada uma das entidades federativas, a fim de destacar as possibilidades de inclusão da variável ambiental na tributação nacional mediante um processo de imantação das normas tributárias pelos valores ambientais contidos na Constituição Federal. Desse modo, formularemos propostas para potencializar o verde na tributação em relação a cada uma das modalidades tributárias, apresentando a final a conclusão desta pesquisa científica.

CAPÍTULO I - MEIO AMBIENTE NUMA SOCIEDADE DE RISCO

Na medida em que o homem intensifica suas intervenções na natureza, utilizando-se dos avanços obtidos nos campos científicos e tecnológicos, ampliam-se paradoxalmente as possibilidades de riscos ambientais. Essa constatação, cada vez mais evidente, questiona e desafia os próprios conhecimentos que o ser humano julga possuir do espaço vital por ele ocupado no universo, confirmando a incômoda constatação de que todos os seres vivos estão submetidos ao mesmo risco de sobrevivência na terra.

O modo como a espécie humana conduz suas ações no seu entorno natural, preocupando-se apenas com o suprimento de suas necessidades vitais e impulsionando progressivamente o sistema produtivo, revela uma perturbadora ausência de compromisso com a conservação do planeta. Essa atitude irrefletida afeta os pilares de sustentação planetários e constrói uma sociedade de risco que, embora tenha origem remota, ganhou maior relevo a partir da revolução industrial na segunda metade do século XVIII.

Costuma-se identificar a pós-modernidade como uma era dinâmica, com alta especialização científica e tecnológica, mas um olhar suficientemente crítico expõe a realidade de que o modelo de desenvolvimento vigente tende a observar exclusivamente a lógica do mercado, fundada numa incessante busca de alta produção e lucratividade, opção que se revela perigosa em vista do alto potencial de comprometimento dos recursos naturais.

O revelar desse verdadeiro cenário suscita uma urgente correção de rumos na trajetória adotada pelos humanos na terra, sem distinção de qualquer nível de desenvolvimento das comunidades, porque as ameaças cada vez mais graves ao meio ambiente e à sustentabilidade da vida econômica e social podem ser encontradas tanto em países ricos como em países pobres.

Em busca de um novo paradigma para a justiça ambiental, todos os esforços devem ser potencializados no interior dos sistemas forjados pela vida em sociedade, de modo a construir soluções para os urgentes problemas ecológicos. Nessa perspectiva, a tributação, que se encontra encartada no sistema jurídico, pode exercer importante protagonismo, influenciando positivamente a coletividade na preservação ambiental, pela produção de normas jurídicas tributárias indutoras de comportamento ambiental situadas no subsistema constituído pela afluência dos princípios constitucionais tributários e ambientais.

1.1 Proteção ambiental na sociedade de risco

O sociólogo alemão Ulrich Beck tornou-se um dos mais destacados teóricos sociais, especialmente após a publicação de sua obra *Risikogesellschaft: auf dem Weg in eine andere Moderne*, traduzida para a língua portuguesa, por Sebastião Nascimento, como *Sociedade de risco: rumo a uma outra modernidade*, cuja publicação no Brasil se deu pela Editora 34, no ano de 2010.

Nessa valorosa obra, Ulrich Beck traça um instigante diagnóstico do modelo contemporâneo de sociedade, identificando os pontos cruciais que diferenciam esta forma de interação social daquelas até então conhecidas. Em suas reflexões sobre a contemporaneidade, Beck reconhece que vivemos em um espaço de transição, entre uma sociedade industrial originária do século XIX e uma civilização fundamentada no risco, rumo à qual caminhamos a passos largos, emergindo assim uma nova modernidade, entrelaçada numa mesma trama mundial, na qual ônus e benesses são socializados.

Os mesmos canais concebidos como instrumentos de distribuição de riqueza e proteção também distribuem riscos, os quais furtivamente desenham os destinos de todas as comunidades. Nessa cadência, a humanidade segue ameaçando a si mesma. Nem mesmo toda racionalidade científica desenvolvida ao longo do tempo tem sido capaz de aferir o teor dos riscos gerados pela incessante produção de riqueza. O perigo pode estar na água, no ar, nos alimentos, nos equipamentos eletromagnéticos, e até mesmo no leite materno. Isso tudo acontece sem que se possa avaliar adequadamente a potencialidade dos riscos.

Sob essa perspectiva, os riscos gerados pela sociedade pós-industrial alcançam nações e classes sociais sem respeitar fronteiras, numa tendência globalizante que converte o processo de modernização em tema e problema, originando uma crescente reflexividade, tendo em vista que “a promessa de segurança avança com os riscos e precisa ser, diante de uma esfera pública alerta e crítica, continuamente reforçada por meio de intervenções cosméticas ou efetivas no desenvolvimento técnico-econômico” (BECK, 2011, p. 24).

Para Beck (2012, p. 12), a modernização reflexiva significa “a possibilidade de (auto)destruição criativa para toda uma era: aquela da sociedade industrial”. Na continuidade do processo de modernização assiste-se a convergência dos conflitos sociais de uma sociedade “que distribui riqueza” com os de uma sociedade “que distribui riscos”. Sabe-se que qualquer ação humana pode gerar riscos, mas é preciso divisar riscos pessoais, com tonalidade de ousadia

e aventura, das situações de ameaça global, que podem afetar toda a humanidade com possível destruição das mais variadas formas de vida na Terra (BECK, 2011, p. 25). A ausência de cuidados ambientais na era medieval também se mostrava recorrente, mas suas consequências poderiam ser detectadas sensorialmente, além de que se encontrava relacionada à falta de higiene. Por outro lado, os riscos produzidos pela civilização atual nem sempre são perceptíveis, porque estão camuflados, afetando os sistemas vitais sorrateiramente. Além disso, não decorrem de uma subprovisão de tecnologia higiênica, mas têm suas causas numa superprodução industrial, como assegura Beck (2011, p. 26):

Os riscos e ameaças atuais diferenciam-se, portanto, de seus equivalentes medievais, [...] fundamentalmente por conta da *globalidade* de seu alcance (ser humano, fauna, flora) e de suas causas modernas. São riscos da modernização. São um *produto de série* do maquinário industrial do progresso, sendo *sistematicamente* agravados com seu desenvolvimento ulterior.

Os riscos produzidos pela modernidade propagam-se para além dos arredores das fábricas onde foram gerados, escapando aos mecanismos de controle típicos da sociedade industrial e assumindo potencialidade para destruição de todas as formas de vida no planeta. Singularizam-se como um subproduto da industrialização que compõem um cenário de incertezas, especialmente porque muitas vezes não são perceptíveis sensorialmente, dificultando seu dimensionamento e controle. Thomé (2014, p. 16) observa que:

A análise dos riscos gerados na modernização assume relevância na medida em que se referem a ameaças globais, que afetam ou podem afetar toda a humanidade de maneira indiscriminada, como o efeito estufa e a utilização da energia nuclear. A destruição da cobertura florestal em âmbito global é fator preponderante para as mudanças climáticas verificadas hodiernamente. Dessas alterações de clima decorrem múltiplas consequências sociais e políticas.

O conhecimento humano, com todo seu aparato tecnológico, alterou significativamente a correlação de forças que permeiam as intervenções ambientais, potencializando enormemente a degradação ambiental acumulada ao longo do tempo, não sendo possível avaliar as dimensões geográficas e temporais de um desastre ecológico, como bem observa Souza Santos (2001, p. 58):

[...] a ciência e a tecnologia aumentaram a nossa capacidade de ação de uma forma sem precedentes, e, com isso, fizeram expandir a dimensão espaciotemporal dos nossos atos. Enquanto anteriormente os atos sociais partilhavam a mesma dimensão espaciotemporal das suas consequências, hoje

em dia a intervenção tecnológica pode prolongar as consequências, no tempo e no espaço, muito além da dimensão do próprio ato através de nexos de causalidade cada vez mais complexo e opacos.

No contexto de globalização dos riscos, “poucas pessoas, em qualquer lugar do mundo, podem continuar sem consciência do fato de que suas atividades locais são influenciadas, e às vezes até determinadas, por acontecimentos ou organismos distantes”, de forma que uma decisão de consumir determinados produtos pode ter muitas implicações, que vão desde a sobrevivência de alguém do outro lado do mundo até a deflagração de um processo de deterioração ecológica com consequências para toda a humanidade (GIDDENS, 2012, p. 91/92).

1.2 Esboço político-social da sociedade de risco

Beck (2011, p. 27-28) resume em cinco teses as argumentações que poderiam desenhar a arquitetura social e a dinâmica política dos potenciais de autoameaça civilizatória, ideias que serão reproduzidas de modo sucinto nas próximas linhas.

Da forma como são produzidos no estágio mais avançado do desenvolvimento das forças produtivas, os riscos não se confundem com as riquezas. Geralmente invisíveis, deflagram danos sistematicamente definidos, por vezes irreversíveis e se baseiam em interpretações causais. Sua percepção vincula-se ao conhecimento que se tenha deles, podendo ser alterados, diminuídos ou aumentados, dramatizados ou minimizados, sujeitando-se a “processos sociais de definição”. Nessa categoria, Beck (2011, p. 27) arrola a radioatividade, as toxinas e poluentes presentes no ar, na água e nos alimentos e aos efeitos de curto e longo prazo deles decorrentes sobre os organismos vivos, concluindo que “instrumentos e posições da definição dos riscos tornam-se posições-chaves em termos sociopolíticos”.

Embora os riscos produzidos pela modernidade afetem os estratos e classes sociais na proporção de suas desigualdades, há um componente novo nessa lógica distributiva, denominada de “efeito bumerangue”, que acaba por desconfigurar o esquema de classes, deixando a todos em situação de vulnerabilidade, independentemente de suas posições econômicas. Beck (2011, p. 27) categoriza que “os riscos da modernização cedo ou tarde acabam alcançando aqueles que os produziram ou lucraram com eles”. Revela-se nesse ponto o caráter supranacional dos riscos que emanam dos meios de produção da modernidade tardia. Os limites fronteiriços são sistematicamente solapados, não só em sua pura acepção geográfica,

mas especialmente em seu aspecto geopolítico, com “ameaças à legitimidade, à propriedade e ao lucro”.

Riscos são grandes negócios. Denota-se que a lógica capitalista de desenvolvimento não se altera com a propagação dos riscos da modernidade, mas se eleva a um novo plano. Facções sociais e econômicas manifestam interesses na exploração do “barril de necessidade sem fundo” em que se converteram os riscos civilizatórios, fazendo com que a economia se torne com os riscos “autorreferencial”, expressão que Beck (2011, p. 28) busca na teoria dos sistemas concebida por Niklas Luhmann, acentuando que “com a canibalização econômica dos riscos que são desencadeados através dela, a sociedade industrial produz as situações de ameaça e o potencial político da sociedade de risco”.

Na quarta vertente argumentativa proposta por Beck (2011, p. 28), os riscos são atribuídos em termos civilizatórios, afetando a todos, diferentemente das riquezas, que podem ser possuídas, acentuando que “em situações relativas a classe ou camada social, a consciência é determinada pela existência, enquanto, nas situações de ameaça, *é a consciência que determina a existência*”. O conhecimento sobre os riscos deflagra uma nova relevância política, exigindo um estudo sociológico do potencial político do seu surgimento e da sua disseminação na sociedade.

Por último, com o reconhecimento social dos riscos, “aquilo que até há pouco *era tido por apolítico torna-se político – o combate às ‘causas’ no processo de industrialização*”. Essa circunstância passa a justificar uma maior intervenção das esferas públicas no setor privado, revelando que a “disputa definitiva em torno dos riscos” transcende as preocupações sobre suas consequências para a saúde humana e para a natureza, reorganizando os setores sociais, econômicos e políticos como uma espécie de efeito colateral, com base na emissão de mensagens alarmantes sobre o potencial destrutivo dos riscos. Por essa razão, Beck (2011, p. 28) conclui que “a sociedade de risco é uma sociedade *catastrófica*. Nela, o estado de exceção ameaça converter-se em normalidade”.

1.3 Os papéis sociais na sociedade de risco

Observando a moldura social e a dinâmica política que notabilizam a modernidade tardia, compreende-se a dimensão dos desafios propostos ao Estado e à coletividade, que devem se articular em busca de instrumentos para controle dos riscos gerados pelo processo vertiginoso de industrialização, ainda que estejam envolvidos em um mar de incertezas. Estudando as ordens da transformação das ciências sociais na vida da sociedade pós-tradicional, Giddens (2012, p. 92) acentua que

[...] as decisões do dia a dia e os resultados globais, juntamente com seu reverso, a influência das ordens globais sobre a vida individual, compõem o principal tema da nova agenda. As conexões envolvidas são frequentemente próximas. Coletividades e agrupamentos intermediários de todos os tipos, incluindo o Estado, não desaparecem em consequência disso, mas realmente tendem a ser reorganizados ou reformulados.

Diante dessa nova realidade, que impõe novas agendas sociais, confere-se ao Direito, cuja missão sempre foi a de promover a regência da vida em sociedade, um papel renovado, que seja capaz de oferecer respostas mais adequadas para o seu próprio tempo, conforme acentuado por Leite e Belchior (2012, p. 13/14):

A racionalidade jurídica clássica, pautada na segurança e em conceitos engessados, não é suficiente para lidar com a complexidade que permeia o dano ambiental, na medida em que referida discussão ultrapassa um olhar técnico e meramente dogmático. Por outro lado, é mister compreender a crise ambiental por meio de uma visão transdisciplinar e de um enfoque mais sociológico do risco, pois o Direito também se produz da realidade e não apenas das normas formalizadas, próprio do movimento dialético.

Ulrich Beck refere-se a uma dependência cognitiva dos riscos da modernização, afirmando que riscos e riquezas são distribuídos, constituindo-se igualmente posições de ameaça ou de classe, embora sejam distintos e contrastantes. Enquanto as riquezas sociais são bens escassos e cobiçados, as ameaças assumem a natureza de um subproduto da modernização cuja abundância deve ser evitada, de modo que “*a lógica positiva da apropriação é assim confrontada por uma lógica negativa do afastamento pela distribuição, rejeição, negação e reinterpretção*” (BECK, 2011, p. 32).

Riquezas materializam-se em bens consumíveis, tangíveis, enquanto os riscos são medidos de modo argumentativo, porque muitas vezes não são perceptíveis, e mesmo quando captados sensorialmente, sua asserção objetiva carecerá da comprovação por especialistas,

sujeitando-se aos seus equívocos e controvérsias. A aferição de determinados níveis de material tóxico, radiativo, ou qualquer outro componente prejudicial à saúde em determinado meio, não é suficiente para ser tratado como uma ameaça civilizatória, exigindo uma explicação causal “que faça com que isto seja visto como produto do modo de produção industrial, com efeito colateral sistemático de processos de modernização” (BECK, 2011, p. 33). Desse modo, os riscos da modernização surgem vinculados espacialmente, mas podem atingir um alcance universal. Além disso, impossível mensurar adequadamente seu possível curso, bem como seus efeitos nocivos, circunstâncias que deflagram uma incerteza baseada em suposições causais.

Os riscos, porque não podem ser alcançados em toda sua inteireza, convertem-se num produto da crença, transparecendo-se como “imagens negativas objetivamente empregadas de utopias nas quais o elemento humano, ou aquilo que dele restou, é conservado e revivido no processo de modernização” (BECK, 2011, p. 34). Essas constatações de risco motivam o surgimento de novas discussões éticas, filosóficas, culturais e políticas nas sendas da economia, das ciências naturais e das disciplinas técnicas, numa relação de transversalidade que sugere a impossibilidade de isolar as ciências naturais das ciências humanas, nem divorciar a realidade cotidiana da especializada.

No processo de definições de risco, as ciências têm seu monopólio de racionalidade científica quebrada, diante das pretensões e interesses em conflito dos agentes envolvidos, que acabam por agregar às suas conclusões elementos políticos, fazendo com que as pretensões de racionalidade baseiem-se “*num castelo de cartas de conjecturas especulativas*”, movendo-se “num quadro de *asserções de probabilidade*, cujos prognósticos de segurança não podem, a bem da verdade, ser refutados sequer por acidentes reais” (BECK, 2011, p. 35). No campo das definições de riscos civilizacionais, abandona-se a base lógica experimental das ciências para forjar um espaço de convivência heterônomo, com ingredientes econômicos, políticos e éticos, o que se revela um problema pela recorrente pretensão de apropriação do monopólio da racionalidade pelos cientistas.

Nessa contenda infundável que envolve a diversidade definitória, “cada ponto de vista interessado procura armar-se com definições de risco, para poder dessa maneira rechaçar os riscos que ameacem seu bolso” (BECK, 2011, p. 36). Todas as vezes que um agente é flagrado em suas atividades como um potencial produtor de risco, deflagra-se um processo dialético com emissão de argumentos tendentes ao afastamento daquela condição, com base supostamente

científica, apontando outras causas e arrastando outros agentes para o cenário de produção de risco, como observa Beck (2011, p. 38):

A imagem diversifica-se. O acesso à mídia torna-se crucial. A incerteza no interior da indústria aprofunda-se: ninguém sabe quem será o próximo sob o holofote da moral ecológica. Bons argumentos, ou pelo menos argumentos capazes de se impor publicamente, convertem-se em condição prévia do sucesso profissional. Os artesãos da esfera pública, os “carpinteiros argumentativos”, têm sua grande chance profissional.

Uma análise crítica do embate argumentativo que se estabelece no contexto social revela que nem sempre é a solidez científica dos argumentos que está em jogo, de forma que as opiniões emitidas no contexto das tentativas de definições de riscos geralmente guardam distâncias consideráveis, cuja diversidade interpretativa tem assento na “própria lógica dos riscos da modernização” (BECK, 2011, p. 38). Verifica-se, ademais, que os riscos podem assumir, simultaneamente, facetas reais e irreais. Se por um lado a tangível destruição de rios e florestas e o surgimento de novas doenças revelam-se reais, por outro, “a verdadeira força social do argumento do risco reside nas *ameaças projetadas no futuro*” (BECK, 2011, p. 40), atenuando assim a força determinante do passado em relação ao presente. Por outro lado, a construção fictícia de um futuro projetado passa a determinar as ações no presente.

O grande problema inerente ao processo de definição de risco é o seu potencial para legitimar condutas, como acentua Simioni (2006, p. 14):

O risco é um meio de comunicação simbolicamente generalizado que pode ser utilizado para vários fins: desde legitimar uma guerra pelo risco de ataques terroristas, até a legitimação de desenvolvimento não sustentável diante do risco de consciências e pressões econômicas. O próprio conceito de risco, portanto, é um conceito arriscado. Contra ele faltam argumentos para a objeção e, assim, qualquer um pode transformá-lo em valor agregado na economia, em *lobby* na política, em dogma na ciência, em fé na religião e em argumentos jurídicos no direito.

O nascimento científico das situações de risco ocorre geralmente sob a forma de um “efeito colateral latente”, que simultaneamente “admite e legitima a realidade da ameaça”, no dizer de Beck (2001, p. 41), que assim pontifica:

O que não foi previsto tampouco podia ser evitado, tendo-se produzido com a melhor das intenções, revelando-se uma criança problemática, indesejada, sobre cuja aceitação será necessário agora decidir. O raciocínio esquemático do “efeito colateral latente” equivale assim a uma espécie de licença, a um

destino natural civilizatório, que simultaneamente reconhece, distribui e justifica efeitos a serem evitados.

O cenário da sociedade de risco, a partir de diferentes perspectivas, sempre revela um quadro de incertezas e contradições, circunstâncias que exigem um renovado esforço da comunidade científica com vistas ao oferecimento de alternativas para manutenção da integridade do planeta, e por consequência a própria vida na terra. Cada vez mais se torna evidente que “a crise ambiental problematiza os paradigmas estabelecidos do conhecimento e demanda novas metodologias capazes de orientar um processo de reconstrução do saber que permita realizar uma análise integrada da realidade” (LEFF, 2002, p. 62).

Esse empenho científico embasado numa ética solidária, a partir do reconhecimento de que todos os seres vivos estão vocacionados ao mesmo destino, pode influenciar a conduta humana no sentido de construir uma rede de proteção ambiental, multiplicando práticas sociais numa perspectiva integradora que possam resultar num meio ambiente ecologicamente equilibrado.

Os esforços para a defesa e preservação ambiental não podem ficar aprisionados no campo repressivo, notabilizados por ações reativas adotadas quando o dano já ocorreu e muitas vezes inexistem possibilidades concretas de restauração do patrimônio destruído. Necessário se faz explorar em conjunto o aspecto preventivo, especialmente instituindo estímulos a uma mudança de atitude do ser humano nas suas interações com o meio ambiente, fomentando uma nova ética nessa relação, cuja vivência resulte na sedimentação de uma cultura de sustentabilidade, baseada no conhecimento e na consciência de que os recursos naturais são finitos e sua exaustão colocará um ponto final em todas as formas de vida no planeta.

Bobbio (2007, p. 15) chama a atenção para a necessidade de se recorrer cada vez mais à função promocional do Direito, pontuando que:

A introdução da técnica do encorajamento reflete uma verdadeira transformação na função do sistema normativo em seu todo e no modo de realizar o controle social. Além disso, assinala a passagem de um controle passivo – mais preocupado em desfavorecer as ações nocivas do que em favorecer as vantajosas – para um controle ativo – preocupado em favorecer as ações vantajosas mais do que em desfavorecer as nocivas.

1.4 Ética e responsabilidade ambiental

Estudiosos da natureza humana sugerem que “a racionalidade técnico-científica desenvolveu um grau de patologia somática e psíquica em níveis individuais e coletivos, que levou tanto à degradação do meio natural quanto ao ‘dilaceramento’ da sociedade” (NINIS; BILIBIO, 2012, p. 48). Quando se considera o fato de que indivíduo e sociedade convivem numa permanente simbiose, onde cada um é simultaneamente continente e conteúdo do outro, percebe-se que esse sistema predatório tende a permanecer entre as gerações que se sucedem no tempo, enquanto a consciência humana não for irrigada por um conteúdo ético capaz de oferecer instrumentos para reversão desse processo conjunto de destruição.

Não se pode afirmar que os problemas ambientais sejam exclusivamente éticos, sem nenhuma repercussão econômica, tecnológica ou de quaisquer outros matizes, mas quando se analisa o modelo de intervenção humana nesse campo ao longo dos tempos, constata-se que a degradação ambiental envolve valores moralmente relevantes, derivados de falhas da moralidade humana na relação com o seu meio circundante. Uma mudança de abordagem nessas formas de interação necessita do despertar das virtudes éticas, posicionadas no centro da moralidade humana, a fim de que possam induzir bons hábitos na relação do homem com o meio ambiente, motivando desse modo intervenções calculadas e conscientes da finitude dos recursos naturais, para otimizar o nível dessa interação, na linha das ponderações de Jamieson (2010, p. 139):

Possuir uma virtude não envolve apenas a disposição de agir de uma maneira particular, mas também a habilidade de identificar casos em que a virtude é aplicável, ter as emoções e as atitudes adequadas, agir pelas razões corretas e assim por diante.

O exercício da ética do sujeito responsável, no dizer de Morin (1998, p. 67), não significa que as finalidades humanas sejam impostas universalmente a cada cidadão, posto que ética não é algo que se impõe. Cada um terá de realizar por si mesmo as escolhas de seus valores e ideais, praticando assim a auto-ética. Entretanto, diante do quadro de contradições e incertezas em que vivemos, Estado e coletividade não podem se omitir no cumprimento de suas funções, permitindo a utilização irracional dos recursos naturais sem nenhum compromisso com a sustentabilidade do planeta, enquanto assistem passivamente a submissão das presentes e futuras gerações a um estado de carência que inevitavelmente conduzirá à extinção todas as formas de vida, em nome de um determinado conceito de crescimento econômico.

Tavares (2011, p. 187) acentua que o tratamento a ser dado ao meio ambiente não pode ser em “sentido diverso daquele presente na Constituição, ou seja, contra o meio social e o próprio ser humano. O fundamento (e finalidade) do Direito é o ser humano”. Com efeito, o desenvolvimento deve ser concebido numa visão antropológica, pois o verdadeiro desenvolvimento é aquele que promove o crescimento integral do ser humano, assim como também asseguram Morin e Kern (2011, p. 102):

A noção de desenvolvimento deve tornar-se multidisciplinar, ultrapassar ou romper os esquemas não apenas econômicos, mas também civilizacionais e culturais ocidentais que pretendem fixar seu sentido e suas normas. Deve romper com a concepção do progresso como certeza histórica para fazer dele uma possibilidade incerta, e deve compreender que nenhum desenvolvimento é adquirido para sempre: como todas as coisas vivas e humanas, ele sofre o ataque do princípio de degradação e precisa incessantemente ser regenerado.

O agir responsável, com a consciência de que os recursos naturais não são infinitos, conduz a um novo modelo de desenvolvimento, muito mais amplo do que a mera produção de riquezas no sentido econômico, que no curso da história assumiu um caráter predatório em função da necessidade de multiplicação dos lucros. Um desenvolvimento que se pretende sustentável deve garantir liberdade às pessoas para optarem pelo tipo de vida que escolherem, valendo-se de todos os meios para exercerem as suas escolhas, abrangendo “desde a proteção dos direitos humanos até o aprofundamento da democracia, passando pelo acesso à educação de qualidade e tudo o que isso implica em termos de inovação” (VEIGA, 2015, p. 82).

O reencontro da humanidade com a ética pode ser o começo de uma reconexão do sujeito com o ambiente em que vive, representando o descortinar de um auspicioso horizonte de possibilidades na direção do desenvolvimento sustentável, integral e transcendente do contexto da produção de utilidades materiais para suprimento das necessidades de sobrevivência. Não basta que se garanta o direito à vida, é preciso que a existência seja digna. E uma vida feliz é o que, verdadeiramente, importa para a ética; muito embora a concepção de felicidade não seja idêntica para todos. Contudo, na arena das tramas sociais que envolvem a sociedade contemporânea, faz-se necessário “esclarecer quem tem e por que tem direito à felicidade e traçar o marco normativo dentro do qual quem ostenta esse direito pode vê-lo respeitado e fomentado” (CORTINA, 2009, p. 47).

Estado e coletividade devem assumir a condução desse diálogo no sentido de fomentar valores éticos nas intervenções ambientais, valendo-se de todos os recursos de linguagem

disponíveis nos mais diferentes canais de comunicação, inclusive do sistema comunicacional do direito, por meio da produção normativa para ordenação de comportamentos possíveis. Carvalho (2013, p. 162) reconhece com toda propriedade esse papel conferido ao direito:

O legislador, tomado aqui em seu sentido amplo, tem de mexer com crenças, hábitos sociais, sentimentos e estimativas; tem de apreender, historicamente, a marcha do social, para que lhe seja possível motivar os destinatários da regra jurídica, induzindo-os no sentido de realizar as expectativas normativas.

Quando o legislador constrói uma norma geral e abstrata dirigindo uma mensagem à coletividade, para estimular os destinatários da prescrição normativa à adoção de uma determinada conduta que resulte em alguma forma de proteção ambiental, na essência estará fomentando uma nova relação ética entre homem e meio ambiente. Rejeita-se uma prática antiga e se introduz uma nova abordagem, desenhando assim um novo espaço reflexivo para a gestação de uma nova cultura relacional do ser humano com o seu meio circundante. Nessa perspectiva, a obra do legislador pode se tornar mais produtiva ao movimentar preceitos éticos que permeiam o comportamento e o juízo humano, influenciando seu agir não somente por receio de punições, mas também por impulso de incentivos decorrentes de ações obsequiosas ao meio ambiente, de forma que a norma ética permaneça viva na consciência do homem, instigado por “uma disposição individual e coletiva de viver eticamente” (COMPARATO, 2006, p. 497). Esse novo agir tende a se afirmar como elemento cultural, perpetuando-se como uma renovada forma de relacionamento, mais consciente e mais favorável à conservação planetária. Montero (2014, p. 51) observa que:

A moderna consciência ambiental deverá defender uma postura que enxergue a degradação ecológica como um problema de caráter ético que afeta de maneira dramática o bem-estar da vida no planeta e que, conseqüentemente, tem uma transcendência política, social e econômica para a humanidade. Essa consciência deverá estar fundamentada em raízes de caráter ético, articulando valores e modelos de conduta. Novos valores ecológicos deverão guiar as relações sociais contemporâneas, criando uma nova concepção ética que supere a *coisificação* do meio ambiente.

No momento em que a Constituição da República Federativa do Brasil consagrou o meio ambiente ecologicamente equilibrado como direito de todos, atribuindo-lhe a natureza de bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, transmitiu a mensagem de que todos os sistemas sociais devem se mover com vistas à garantia desse direito. Essa consciência ambiental deve se espriar pelos diversos ramos do conhecimento, magnetizando as demais ciências, a fim de que possam oferecer um contributo para alcance daquele propósito

constitucional. Disposições dessa natureza presentes em diplomas legais contemporâneos estão carregadas de um forte componente ético, pois no mundo moderno as normas éticas passaram a compor o conteúdo da legislação, como reconhece Comparato (2006, p. 498):

[...] as normas éticas, antes consubstanciadas em usos e costumes tradicionais, formando o que os gregos denominavam lei não escrita (*nómos ágraphos*), passaram, sempre mais, a ser expressas em declarações ou tratados internacionais, constituições e lei. A ideia de progresso, dominante no período da Ilustração europeia, atribuiu à lei estatuída pelos governantes a função de superar os antigos costumes, tidos como atrasados.

As normas constitucionais relacionadas ao meio ambiente revelam a adoção de uma concepção do *antropocentrismo jurídico ecológico*, que se distancia da matriz clássica de inspiração cartesiana, cujo modelo não reconhece um valor intrínseco ao meio ambiente, mas lhe confere papel meramente instrumental. Essa concepção traduz-se numa *coisificação* da natureza, que muito bem pode ser ilustrada pela afirmação de Descartes (1983, p. 63):

[...] conhecendo a força e as ações do fogo, da água, do ar, dos astros, dos céus e de todos os outros corpos que nos cercam, tão distintamente como conhecemos os diversos misteres de nossos artífices, poderíamos empregá-los da mesma maneira em todos os usos para os quais são próprios, e assim nos tornar como senhores e possuidores da Natureza.

Evidentemente, a postura adotada pela Constituição Federal de 1988 encontra-se magnetizada por fundamentos diversos e desperta novas responsabilidades ao Estado e à coletividade na abordagem ambiental, em qualquer um de seus elementos, sejam bióticos (humanos ou não) ou abióticos. Sarlet e Fensterseifer (2014, p. 142) entendem que, nessa linha de pensamento:

[...] a proteção de valores e bens jurídicos ecológicos imporá restrições aos próprios direitos e ao comportamento do ser humano, inclusive a ponto de caracterizar também deveres morais e jurídicos (o próprio direito ao ambiente possui um regime jurídico constitucional de “direito-dever-fundamental”).

Tratando-se de um direito que precisa ser assegurado, naturalmente, todos os olhares se voltam para o sistema jurídico, que se encontra diretamente implicado com a efetividade desse preceito constitucional, circunstância que obriga o legislador a promover uma articulação dos institutos jurídicos a fim de regular a conduta humana de maneira criativa, arquitetando normas gerais e abstratas que tenham como primado a defesa e a preservação ambiental, de modo que essa mensagem possa repercutir no plano individual e concreto, até alcançar o plano da

linguagem social modificada, com o concurso do elemento volitivo dos destinatários das normas, como explica Carvalho (2013, p. 476/477):

Em cada plataforma de linguagem há sempre um ato de vontade humano. No mundo do “dever-ser” este ato é dirigido à prescrição de condutas intersubjetivas, no mundo do “ser”, ao estabelecimento de relações entre pessoas. A norma individual e concreta é o mais perto que a linguagem jurídica pode chegar para disciplinar condutas intersubjetivas. Mas, entre ela e a efetiva modificação da conduta regrada existe um abismo, que é a vontade humana de cumprir ou não a prescrição jurídica.

Sabe-se que a moralidade é um sistema comportamental que emite uma nota apaziguadora e que se destina a regular as interações sociais, especialmente quando se toma consciência de que os bens necessários à satisfação das necessidades vitais de todos são escassos. Diante dessa realidade, não tem cabimento o agir apenas para si, pois essa ação egoísta poderá fazer eclodir um desastre que afetará a todos. Fomentar o surgimento de um agir solidário pode ser o móvel que transportará a humanidade do estado de natureza descrito por Thomas Hobbes para uma sociedade solidária, que satisfaça as suas necessidades presentes de sobrevivência sem comprometer o futuro das novas gerações.

Com efeito, o estado de natureza hobbesiano costuma ser identificado a um “estágio primitivo, pré-político, de onde surge, por meio de um pacto, a sociedade civil. Naquele estado vigoram apenas as leis naturais, que [...] não dispõem de um poder capaz de obrigar todos a obedecer-lhes” (FARIA, 2007, p. 97), razão pela qual os homens são uma constante ameaças uns para os outros, porque vivem impulsionados pelo espírito da desconfiança, competição, vaidades e paixões inerentes à pessoa humana, produzindo toda sorte de conflito e violência.

O modelo de apropriação dos recursos naturais que conduziu a humanidade ao estado de constantes riscos de catástrofes ambientais a que estamos submetidos possui um fundamento filosófico de inspiração cartesiana, que apregoa a dominação do ser humano em face do mundo natural, quando em verdade a espécie humana é apenas uma dentre muitas outras que precisam do equilíbrio terrestre para sobreviver. Nessa linha de pensamento, Ferry (1994, p. 29) acentua que “o humanismo cartesiano é, sem dúvida algum, a doutrina que mais longe chegou na desvalorização da Natureza em geral e na do animal em particular”. Isso porque para essa corrente filosófica, que muito influenciou os avanços científicos e tecnológicos a partir da revolução científica do Século XVI, homem e natureza eram universos estranhos, de forma que

esta última “não integrava o círculo moral de cunho humanista do pensamento cartesiano” (SARLET; FENSTERSEIFER, 2014, p. 120).

Na medida em que se reconhece que o meio ambiente ecologicamente equilibrado é bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, como faz a Constituição Federal, afasta-se a discussão sobre as formulações jurídicas pertinentes ao direito de propriedade para evidenciar o substrato ético da relação dos homens entre si e com os recursos naturais, revelando que:

Os proprietários de recursos naturais e bens ambientais, seja a que título for, sob o ponto de vista ético não são senão meros gestores desse patrimônio, com a agravante de serem tanto mais cobráveis quanto mais manipularem e utilizarem tais recursos e bens, usufruindo deles em detrimento dos interesses coletivos de hoje e de amanhã (MILARÉ, 2015, p. 151).

Tendo em vista essa particular abordagem de natureza ética e jurídica, o Estado não pode intervir para regular essa relação apenas com mecanismos de intimidação, prevendo sanções por comportamentos que agridam o meio ambiente, pois sempre haverá espaço para agressões ambientais preordenadas, com estudo de custo e benefícios por parte dos agentes poluidores. Faz-se necessário incrementar outras redes de proteção, sem abrir mão dos meios convencionais, evidentemente. É nessa linha de compreensão que se impõe a necessidade de estimular novos sistemas de incentivos, que possam conduzir a uma ação voluntária, estimulada pelos benefícios resultantes dessa opção de comportamento, que pouco a pouco se cristalizem como uma nova cultura para a proteção ambiental. O estímulo estatal à prática de ações voluntárias guiadas pelo propósito de obtenção de benefícios tende a se afirmar como um instrumento de educação ambiental, assumindo o Estado o papel de orientador de condutas favoráveis ao meio ambiente. Concordamos plenamente com Jamieson (2010, p. 36), ao afirmar com toda convicção:

A solução real para os problemas ambientais reside na reestruturação do sistema de incentivos econômicos que tem levado à destruição ambiental, substituindo-o por sistema que crie incentivos a quem atuar de forma favorável ao meio ambiente, inclusive com o desenvolvimento e utilização de tecnologias “verde”.

A construção de um conjunto de normas indutoras que motive o sujeito a uma mudança de conduta, não apenas por receio de punição, mas também estimulado por alguma compensação, tende a contribuir decisivamente para a desconstrução da moral tradicional que

permeia a relação dos homens entre si e com o meio ambiente, fundada em instintos primitivos de sobrevivência, com forte tonalidade egoística, que enxerga um bem de todos como não pertencente a ninguém, para edificar em seu lugar uma concepção mais solidária, comprometida moral e eticamente com o bem comum. Invocando as lições de Norberto Bobbio, Sebastião (2011, p. 65) explica que

[...] a concepção negativo-repressiva do Direito foi mais evidente no Estado Liberal, onde prevaleciam as normas coativas. Esse cenário sofreu mudanças com o surgimento do Estado Social, no qual se passou a privilegiar as normas que provocassem uma participação mais ativa dos cidadãos, com o aumento das técnicas promocionais (incentivos e sanções positivas).

O indivíduo egoísta tende a buscar alternativas para fugir das consequências previstas na norma jurídica punitiva, criando rotas de fuga para eximir-se da pena cominada, a exemplo de dissimulações, supressões de provas, dentre outras condutas. Entretanto, o mesmo indivíduo, quando estimulado pela norma à obtenção de um benefício em função de sua conduta, tende a se conduzir em direção a essa benesse, autorizando a afirmação de que referida orientação normativa contribui de forma decisiva para a formação de uma nova cultura relacional. Ocorre nesse ponto uma mudança de abordagem na relação do Estado com o cidadão, pois as sanções punitivas estão assentadas num modelo de conflito, de contraposição, enquanto as normas incentivadoras, que preveem sanções premiaias, colocam Estado e Cidadão de um mesmo lado, sem conflitos, facilitando o alcance dos objetivos predefinidos pela norma jurídica.

Compreende-se, portanto, porque razão a relação do homem com o meio ambiente necessita de uma mudança de fase, o que na essência significa deixar para traz um modelo econômico irracional, que invariavelmente levará à exaustão os recursos naturais, inviabilizando a sobrevivência de todas as espécies, para assumir uma nova dimensão impulsionada por um forte componente ético, gerador de condutas comprometidas com a sustentabilidade do planeta. Chamado a tomar parte desse enredo nesse novo momento relacional, o Direito, e especialmente o Direito Tributário, apresenta-se para assumir um importante protagonismo, demonstrando toda inventividade necessária para regular com eficácia as relações entre os sujeitos, ao estimular os destinatários da norma não apenas em função de sanções punitivas, mas especialmente em decorrência de sanções premiaias.

O despertar da função promocional do Direito, por meio da produção de normas tributárias indutoras de comportamento ambiental, impulsionam o surgimento de novas conexões na ordem econômica e social fortalecendo um modelo de desenvolvimento

sustentável, que se apresenta permeado por um teor maior de racionalidade e muito mais comprometido com as presentes e futuras gerações.

1.5 Desenvolvimento sustentável

O desenvolvimento sustentável está diretamente relacionado com a necessidade de conciliar os conceitos de crescimento econômico global, preservação dos recursos naturais e justa distribuição das oportunidades sociais. Consiste na ideia de atendimento das necessidades humanas presentes sem comprometer a capacidade das futuras gerações de fazerem o mesmo, conforme consta do relatório da Organização das Nações Unidas – ONU, de 1987, denominado “Nosso Futuro Comum”, elaborado sob a liderança da médica norueguesa Gro Harlem Brundtland.

Embora se deva reconhecer que o conceito de necessidade varia em função dos níveis de direitos e oportunidades de uma determinada população, não se pode negar que essa noção de desenvolvimento sustentável difundido pelo “Relatório Brundtland” permanece atual e permeia os debates sobre o significado de desenvolvimento da humanidade e desenvolvimento econômico.

Referindo-se às concepções de Amartya Sen e Mahbud ul Haq, Veiga (2015, p. 16-17) registra que o desenvolvimento deve servir à ampliação das capacidades humanas, entendidas como um conjunto de coisas que as pessoas podem ser, ou fazer, na vida, tendo por pressuposto a liberdade para exercitar suas escolhas:

São quatro as mais elementares: ter uma vida longa e saudável, ser instruído, ter acesso aos recursos necessários a um nível de vida digno e ser capaz de participar da vida da comunidade.

Na ausência dessas quatro, todas as outras possíveis escolhas permanecerão indisponíveis. E muitas oportunidades na vida permanecerão inacessíveis.

[...] quando há, de fato, desenvolvimento, as pessoas são tanto beneficiárias como agentes do progresso e da mudança que provocam. Trata-se de uma dinâmica que deve beneficiar todos os indivíduos equitativamente, e basear-se na participação de cada um deles.

Não há consenso sobre o que se deve entender a respeito do termo *sustentabilidade*, especialmente porque expressa uma ideia de valor, não sendo recomendável que se lhe atribua uma definição reducionista, mas é inegável que “em seu âmago está uma visão de mundo dinâmica, na qual transformação e adaptação são inevitáveis, mas dependem de elevada

consciência, sóbria prudência e muita responsabilidade diante dos riscos e, principalmente, das incertezas” (VEIGA, 2015, p. 46).

O núcleo básico do desenvolvimento sustentável consiste no propósito de alcançar um ponto de equilíbrio entre o desenvolvimento humano e os recursos naturais disponíveis, para que se possa garantir um estado de prosperidade permanente para as gerações tanto no presente quanto no futuro, sem olvidar a necessidade de assegurar a preservação dos meios bióticos e abióticos. Montero (2014, p. 149) escreve que, em essência:

[...] a proposta deverá estabelecer parâmetros para uso equitativo e racional da natureza, e deverá objetivar que os impactos ambientais, inevitavelmente causados pelas ações antropogênicas, sejam feitos respeitando os limites e a capacidade da natureza, de forma que não sejam uma ameaça para as futuras gerações, nem para as outras espécies. Essa ideia de sustentabilidade tem importantes repercussões, tanto econômicas como ecológicas e sociais, uma vez que deverá orientar e limitar as atividades humanas para respeitar os limites da natureza.

Verifica-se, portanto, que a sustentabilidade não exclui o desenvolvimento, mas apenas recomenda que se empregue maior prudência na utilização dos recursos naturais. Postula-se “a melhoria e a manutenção da qualidade de vida mediante um gerenciamento racional dos recursos naturais, onde os indivíduos possam suportar de forma equitativa os efeitos positivos e negativos das intervenções humanas sobre o meio ambiente” (BIANCHI, 2008, p. 55).

Os maiores debates sobre noção de sustentabilidade ocorrem no campo da economia e geralmente tem por escopo a “grande dúvida sobre a possibilidade de que ocorra uma desmaterialização das economias” (VEIGA, 2015, p.83). No interior dessa disciplina surgiram duas vertentes que costumam identificar a sustentabilidade sob duas diferentes perspectivas, uma *fraca* e outra *forte*.

O conceito de *sustentabilidade fraca*, possivelmente, surgiu sob inspiração de Roberto M. Solow, Prêmio Nobel de economia de 1987, e tem como premissa a crença de que “qualquer aspecto da biosfera que se revelar um fator limitante, cedo ou tarde acabará substituída, graças a mudanças na combinação entre seus três ingredientes fundamentais: trabalho humano, capital produzido e recursos naturais” (VEIGA, 2015, p. 84). Para essa corrente de pensamento, o que se deve garantir para as gerações futuras é a capacidade de produzir desde que em contraponto se mantenha a proporcionalidade dos outros dois fatores, ou seja, capital produzido e trabalho. Obviamente, nessa equação não se atribui à natureza o peso adequado, o que leva à advertência

de Montero (2014, p. 148) no sentido de que essa perspectiva “internaliza a lógica ambiental na lógica econômica, desconsiderando os limites biofísicos do planeta, e os critérios de justiça socioambiental”.

Por outro lado, a concepção de *sustentabilidade forte*, que se pode atribuir aos seguidores da chamada Escola de Londres, sob liderança de David W. Pearce, tem como vetor fundamental a ideia de que:

[...] o critério de justiça intergerações não deve ser a manutenção do capital total, mas sim de sua parte não reproduzível que se chama de “capital natural”. E por não ignorarem que grande parte desse “capital social” é exaurível, propõem que os danos ambientais provocados por certas atividades sejam de alguma forma compensados por outras (VEIGA, 2015, p. 86).

Em verdade, o simples surgimento dos debates a respeito do conceito de sustentabilidade já denuncia uma utilização irracional dos recursos naturais ao longo dos tempos, pois se referidos recursos tivessem sido alocados adequadamente não haveria motivo para se preocupar com as “imperfeições de mercado”, como bem observa Veiga (2015, p. 87). Logo se percebe que a questão da sustentabilidade é muito mais complexa do que o singelo tripé proposto pelos defensores da primeira corrente acima enunciada, revelando-se inconcebível enxergar o meio ambiente com se fosse apenas uma das três dimensões do desenvolvimento sustentável, pois sua exata compreensão exige um conhecimento interdisciplinar ao diálogo de saberes, como pondera Leff (2002, p.160):

O ambiente não é o meio que circunda as espécies e as populações biológicas; é uma categoria sociológica (e não biológica), relativa a uma racionalidade social, configurada por comportamentos, valores e saberes, bem como por novos potenciais produtivos. Neste sentido, o ambiente do sistema econômico está constituído pelas condições ecológicas de produtividade e regeneração dos recursos naturais, bem como pelas leis termodinâmicas de degradação de matéria e energia no processo produtivo. O ambiente estabelece potenciais e limites às formas e ritmos de exploração dos recursos, condicionando os processos de valorização, acumulação e reprodução do capital.

O modelo de intervenção sustentável deve caracterizar todos os processos produtivos levados a efeito em qualquer porção geográfica do planeta, assim como no contexto de qualquer uma das variações daquilo que se pode entender como meio ambiente, não se restringindo, portanto, ao meio ambiente natural. As ações antropogênicas produzem impactos que devem ser avaliados com prudência e racionalidade a fim de que os limites e as capacidades da natureza

não sejam rompidos, fato que inevitavelmente repercutirá negativamente em todas as áreas de convivência.

Estudiosos do meio ambiente costumam realizar um recorte didático para melhor estudá-lo, oferecendo uma *classificação de meio ambiente* a partir de uma perspectiva constitucional, mas sem a pretensão de reconhecer essas unidades como se fossem realidades estanques. Esse recurso pode ser útil para indicar com maior precisão o campo em que a proteção ambiental deve incidir em cada caso concreto, razão pela qual passaremos a descrevê-la, ainda que concisamente.

1.6 Classificação de meio ambiente

Conforme esclarecido acima, uma classificação de meio ambiente só tem finalidade didática, podendo ser útil para determinar o conjunto de medidas mais efetivas à proteção ambiental aplicável em cada caso concreto. Para os objetivos deste trabalho, essa formulação didática é importante porque quando se identifica e se delimita os tipos de meio ambiente torna possível saber “de que modo as normas tributárias poderão incidir com o intuito de poder atender aos ditames do artigo 225 da Constituição Federal, buscando em seu arquétipo manter um meio ambiente ecologicamente equilibrado para ‘todos’, quando da sua defesa e preservação” (SALIBA, 2005, p. 51).

Nessa mesma linha de compreensão, Fiorillo (2014, p. 61) escreve com propriedade que:

A divisão do meio ambiente em aspectos que o compõem *busca facilitar* a identificação da *atividade* degradante e do *bem imediatamente agredido*. Não se pode perder de vista que o direito ambiental tem como *objeto maior* tutelar a vida saudável, de modo que a classificação apenas identifica o aspecto do meio ambiente em que valores maiores foram aviltados.

Convém observar, ainda, que essa classificação de meio ambiente oferecida pela doutrina ambientalista não é taxativa, podendo ser objeto de ampliação ou restrição, e também não goza de consenso em meio à comunidade científica, circunstância que, em nosso ponto de vista, não invalida a classificação em si, mas apenas revela a dinâmica da temática, que se sujeita a diferentes perspectivas de análise, por se tratar de um conceito aberto.

Para ilustrar a afirmação acima, registre-se que Tavares (2011, p. 187-88) refere-se ao meio ambiente urbano como “aquele gerado pelas ruas, praças públicas, áreas livres e demais espaços da cidade, englobando, ainda, o espaço urbano fechado (edificações), além do espaço urbano aberto (com os equipamentos públicos)”, enquanto a expressão “meio ambiente artificial” é utilizada pelo proficiente constitucionalista para “designar o ambiente do trabalho, no qual se desenvolvem as relações entre capital e trabalho, cerne da produção e desenvolvimento econômico”.

1.6.1 Meio ambiente natural

O meio ambiente natural compreende cinco grandes grupos de recursos naturais bióticos e abióticos: o ar, a água, o solo, a flora e a fauna. Pode-se afirmar com Saliba (2005, p. 54) que se trata de “uma área pioneira de estudos dentro deste campo, pois a ideia primária de meio ambiente sempre teve como ponto de partida as relações ocorridas com algum de seus elementos naturais”. Milaré (2015, p. 519) explica que:

Todos esses recursos estão relacionados com os sistemas vivos de modo tal que não podem ser subtraídos dos ecossistemas e dos biomas sem afetar-lhes a integridade. Por isso, o conceito de patrimônio ambiental natural nos remete igualmente ao conceito de sustentabilidade. Esta, por sua vez, se nos apresenta como o eixo da questão ambiental, tal como a vemos no mundo contemporâneo.

Dentre os elementos abióticos, situam-se o ar, a água e o solo. Todos eles assumem importância crucial na manutenção da vida na terra, além de apresentarem significados econômicos, devendo ser incluídos nos programas de gerenciamento ambiental, porque se sujeitam a processos de degradação em função das intervenções humanas, sendo competência comum das entidades federativas proteger o meio ambiente e combater a poluição em quaisquer de suas formas, conforme se verifica no artigo 23, inciso VI, da Constituição Federal. Milaré (2015, p. 548) refere-se aos elementos abióticos como substrato e condição da vida na terra, reconhecendo uma estreita relação desses elementos com os seres vivos ou bióticos, “de maneira que a sua ‘qualidade de vida’ está ligada à qualidade dos elementos inorgânicos que lhes dão sustentação”.

Os elementos bióticos são a flora e a fauna, de modo que a flora compreende o conjunto de espécies vegetais, incluindo bactérias, fungos e fitoplânctons marinhos, enquanto a fauna identifica-se com o conjunto dos animais que vivem, ou viveram, numa determinada região,

ambiente ou período (MILARÉ, 2015, p. 556). Do mesmo modo que em relação aos elementos abióticos, a Constituição Federal, no inciso VII, do artigo 23, atribuiu competência comum às entidades federativas para preservar as florestas, a fauna e a flora. E mais adiante, ao se reportar ao meio ambiente, o texto constitucional, visando assegurar o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, incumbiu o Poder Público de proteger a fauna e a flora, vedando, na forma da lei, as práticas que coloquem em risco sua função ecológica, provoquem a extinção de espécies ou submetam os animais a crueldade (art. 225, §1º, inciso VII, CF).

Percebe-se que o legislador constituinte estabeleceu uma rede de proteção ao meio ambiente natural, conferindo responsabilidades ao Poder Público e à coletividade, os quais devem envidar todos os esforços para cumprimento dessa missão constitucional, tarefa que exige uma articulação dos diferentes ramos do conhecimento científico, num intercâmbio de saberes que tenha como objetivo maior a formação de uma nova cultura na relação do homem com o seu entorno natural, abandonando antigas práticas que ao longo da história têm levado à exaustão os recursos naturais, com a extinção de significativas parcelas dos elementos bióticos e abióticos.

1.6.2 Meio ambiente artificial

Esta classificação de meio ambiente pretende abarcar todo o espaço construído pelo homem, assim como os espaços por ele habitáveis. Relaciona-se principalmente com os espaços urbanos, sejam fechados (edificações) ou aberto (equipamentos públicos) das cidades, mas não exclui o espaço rural, pois “o termo ‘urbano’ não evidencia um contraste com o ‘campo’, ou ‘rural’, porquanto qualifica algo que se refere a *todos os espaços habitáveis*, não se opondo a rural, conceito que nele se contém; possui, pois, uma natureza ligada ao conceito de território” (FIORILLO, 2014, p. 616).

No esforço de delimitar o âmbito do meio ambiente artificial, Saliba (2005, p. 58) explicita sua compreensão nos seguintes termos:

[...] entendemos ser o campo ambiental artificial, qualquer lugar, ainda que fora do espaço urbano, resultado de determinada interferência do ser humano por meio de construção, e que tenha como consequência a modificação do seu meio, pois, a destinação de uma tutela ambiental, deve atender anseios sociais tais como segurança e bem-estar, e também o devido equilíbrio ambiental.

O meio ambiente artificial recebe tratamento especial na Constituição Federal, com a previsão de tutela mediata no título da ordem social, quando confere proteção geral ao meio ambiente em seu artigo 225, mas também é destinatário de uma tutela imediata no título da ordem econômica e financeira, ao regular a política urbana no artigo 182, cuja política de desenvolvimento urbano deve guiar-se pelo objetivo de garantir o bem-estar de seus habitantes.

Neste aspecto, prevê a necessidade de instituição de um plano diretor que deve atender às diretrizes constitucionais, especialmente a função social da propriedade, e como um dos instrumentos para concretização dessa política pública, autoriza a instituição de imposto sobre propriedade predial e territorial urbano progressivo no tempo, para compelir o contribuinte a promover o adequado aproveitamento do solo urbano, nos termos do plano diretor, situação que assume especial relevo para os objetivos deste trabalho, consoante se verá mais adiante por ocasião da análise da competência tributária municipal, haja vista que a proteção ambiental há de emergir precisamente do ponto de convergência entre a norma tributária e o plano diretor da respectiva entidade federativa competente.

1.6.3 Meio ambiente cultural

O meio ambiente cultural compreende o patrimônio cultural brasileiro, tutelado pelo artigo 216, da Constituição Federal, que identifica tal categoria como sendo aquela constituída pelos bens de natureza material ou imaterial, tomados individualmente ou em conjunto, portadores de referência à identidade, à ação, à memória dos diferentes grupos formadores da sociedade brasileira.

Fiorillo (2014, p. 474) registra que “ao estabelecer como dever do Poder Público, com a colaboração da comunidade, preservar o patrimônio cultural, a Constituição Federal ratifica a natureza jurídica de bem difuso, porque este pertence a todos”. Em consequência, todos têm o direito de usufruir no presente os benefícios que emanam desse patrimônio de tamanha magnitude, mas lhes é exigido o dever de um usufruto consciente e sustentável, para que as gerações futuras não sejam privadas desses mesmos direitos, em decorrência da irracionalidade das gerações que lhes antecederam.

O rol de bens indicados nos incisos I a V, do artigo 216, da Constituição Federal, é exemplificativo, de modo que outros poderão ser elevados à condição de patrimônio cultural

brasileiro, desde que sejam portadores de referência à identidade, à ação, à memória dos diferentes grupos que formam a sociedade brasileira, como assegura Milaré (2015, p. 570):

[...] não se discute mais se o patrimônio cultural constitui-se apenas dos bens de valor excepcional ou também daqueles de valor documental cotidiano; se inclui monumentos individualizados ou igualmente conjuntos; se dele faz parte tão só a arte erudita ou de igual modo a popular; se contém bens produzidos pela mão do homem ou mesmo os naturais; se esses bens naturais envolvem somente aqueles de excepcional valor paisagístico ou, inclusive, ecossistemas; se abrange bens tangíveis e intangíveis. Todos esses bens estão incluídos no patrimônio cultural brasileiro, desde que sejam portadores de referência à identidade, à ação, à memória dos diferentes grupos formadores da nacionalidade ou sociedade brasileiras, nos exatos termos constitucionais.

Seguindo as diretrizes de José Eduardo Ramos Rodrigues, Milaré (2015, p. 571) acentua que embora todas as atividades humanas sejam alcançadas pela concepção de patrimônio cultural adotada constitucionalmente, é preciso divisar aquelas criações que se qualificam como bens a serem preservados. Nessa tarefa complexa, a escolha não pode ser exclusiva dos governantes, nem dos especialistas, tendo em vista que a história registra que obras de grande valor cultural já foram desprezados em função de preferências pessoais ou vertentes ideológicas manifestadas pelos titulares da escolha. Faz-se necessário incluir a comunidade como agente nesse processo de escolha, conforme recomenda o §1º, do artigo 216, da Constituição Federal, a fim de que o rico patrimônio cultural brasileiro seja promovido e protegido por meio de inventário, vigilância, tombamento e desapropriação, e de outras formas de acautelamento e preservação.

1.6.4 Meio ambiente do trabalho

O desenvolvimento da sociedade industrial despertou maior atenção a respeito das condições de trabalho, tendo por objeto a preservação da saúde do trabalhador e a garantia de sua dignidade humana. Essas preocupações relacionadas à melhoria das relações de trabalho provocaram, a partir de uma evolução lenta e gradual ao longo dos tempos, um conjunto de normas protetivas dos direitos dos trabalhadores.

Esse processo evolutivo seguiu a mesma trajetória no plano nacional, alcançando seu ponto sublime com a promulgação da Constituição Federal de 1988, que elevou à categoria de fundamentos da República os valores sociais do trabalho e a dignidade da pessoa humana. Para ressaltar a importância do tema, o legislador constituinte fez inscrever dentre os direitos e

garantias fundamentais, no capítulo dos direitos sociais, uma relação exemplificativa de direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, destinados à melhoria de sua condição social, dentre eles a redução dos riscos inerentes ao trabalho, por meio de normas de saúde, higiene e segurança.

Intensificando esse entrelaçamento de direitos na ordem social, e referindo-se ao direito à saúde, o poder constituinte originário conferiu ao serviço único de saúde, dentre suas atribuições, o papel de colaborar na proteção do meio ambiente, nele incluído o do trabalho, consoante de verifica no artigo 200, inciso VIII, da Constituição Federal.

Com finalidade de demarcar os limites do meio ambiente do trabalho, Fiorillo (2014, p. 66) esclarece que esse espaço compreende:

[...] o local onde as pessoas desempenham suas atividades laborais relacionadas à sua saúde, sejam remuneradas ou não, cujo equilíbrio está baseado na salubridade do meio e na ausência de agentes que comprometam a incolumidade físico-psíquica dos trabalhadores, independente da condição que ostentam (homens ou mulheres, maiores ou menores de idade, celetista, servidores públicos, autônomos etc.).

Caracteriza-se pelo complexo de bens imóveis e móveis de uma empresa ou sociedade, objeto de direitos subjetivos privados e invioláveis da saúde e da integridade física dos trabalhadores que a frequentam.

Melo (2010, p. 31) observa que o meio ambiente do trabalho não se restringe ao local de trabalho estrito do trabalhador, mas também alcança “os instrumentos de trabalho, o modo da execução das tarefas e a maneira como o trabalhador é tratado pelo empregador ou tomador de serviços e pelos próprios colegas de trabalho”. Isso significa que o conceito de meio ambiente do trabalho é bastante amplo, por considerar a pessoa do trabalhador juntamente com tudo que o envolve na relação trabalhista, numa conjugação de elementos espaciais com ações interativas de natureza laboral.

1.7 Tributação como instrumento de intervenção ambiental

As reflexões sobre o estágio atual em que se encontra ancorada a vida em sociedade, inserida no contexto de uma sociedade de risco, conduzem à conclusão de que todas as formas de vida estão sujeitas à mesma sorte, e que a sobrevivência das espécies depende cada vez mais do modelo de intervenção humana no planeta. Por outro lado, as fronteiras do estado nacional se tornam a cada dia mais tênues pela tendência globalizante, onde os centros de decisões se deslocam com muita fluidez para as mais distintas partes do mundo, revelando que o Direito,

historicamente pensado para regular as relações no âmbito de uma nação, individualizada pelos conceitos de território, povo e soberania, já não atende com precisão as necessidades presentes.

Essa constatação conduz à compreensão de que é preciso repensar os pilares de sustentação do Direito, para que possa exercer com eficiência a regência da vida em sociedade, dispensando atenção às necessidades de seu próprio tempo. Nessa realidade emergente, não se pode deixar de considerar nenhuma possibilidade de articulação científica, circunstância que demanda um esforço para desenvolvimento de estudos interdisciplinares, por meio de uma conjunção de valores e princípios originários de diferentes fontes, necessidade que se aplica em igual proporção ao Direito Tributário, cuja ciência tem fornecido o suporte jurídico necessário ao Estado no processo de apropriação de recursos privados para cumprimento de suas missões constitucionais.

No momento em que se adquire a consciência de que o Direito Tributária pode alcançar outras finalidades, para além daquelas que lhes são afetas tradicionalmente, um novo campo de possibilidades se descortina no horizonte da formação de políticas públicas, ativando-se a função promocional do Direito para a indução de comportamentos obsequiosos à defesa e preservação do meio ambiente, desde que o legislador ordinário adote os cuidados necessários para a inclusão da variável ambiental na dinâmica da tributação em obediência aos valores, princípios e regras constitucionais, pois é nessa jornada que haveremos de encontrar a justa medida da utilização da tributação como instrumento de proteção ambiental.

1.7.1 Direito Tributário na formulação de políticas públicas

O Direito Tributário se afirmou historicamente num plano formalista, tendo por base relações jurídicas que privilegiam preponderantemente a função arrecadatória, sem maiores preocupações com a obtenção de outras finalidades, geralmente identificadas como extrafiscalidade. Contudo, contemporaneamente, novas possibilidades se descortinam em decorrência da aproximação do Direito Tributário a outros campos do conhecimento, especialmente do Direito Ambiental, fazendo com que a tributação não se contente mais com o limitado papel de instrumento legitimador da apropriação de recursos para o Estado, mas se eleve a um outro patamar, convertendo-se em um instrumento para a consecução de políticas públicas para atender às necessidades relacionadas à proteção ambiental e fomentar o surgimento de uma nova cultura na relação humana como o seu meio circundante.

Esse novo espaço de convivência vem sendo construído passo a passo no campo principiológico que sustenta cada uma dessas disciplinas jurídicas, forjando assim um subsistema originário da intersecção do Sistema Tributário Nacional com o Sistema Ambiental Constitucional. Uma autêntica conjunção de princípios constitucionais originários de fontes diversas, mas manejados para alcançar finalidades predeterminadas no plano constitucional relacionadas com a proteção e a defesa do meio ambiente ecologicamente equilibrado, demonstrando, como escreve Tupiassu (2006, p. 5), “que o Direito, como produto dinâmico dos valores do meio em que realiza, deve adaptar-se a cada instante para atender aos interesses e necessidades prementes de seu espaço”.

Tudo isso se torna possível porque o Direito se vivifica e assume um destacado protagonismo na gerência da vida em sociedade, alterando-a com novos impulsos em função de cada momento histórico ao mesmo tempo em que recebe os influxos da sociedade, num permanente processo de retroalimentação. Com efeito, as exigências da vida moderna demandam novas funções ao Estado, que para se desincumbir delas necessita revigorar suas instituições em busca de novos paradigmas conducentes à aproximação do Direito da realidade.

O reconhecimento constitucional da essencialidade do meio ambiente ecologicamente equilibrado dimensiona as responsabilidades do Estado no campo da defesa e preservação ambiental para atender a contento as expectativas das gerações presentes e futuras, revelando que esse bem de uso comum do povo e essencial à qualidade de vida encontra-se profundamente entrelaçado com os direitos humanos. Essa concepção do valor ambiental aproxima as exigências da ordem econômica ao modelo de tributação, sugerindo sua transformação para, numa certa medida, colocar-se a serviço da proteção ambiental. Oliveira e Périllier (2009, p. 104), registram que

Um dos caminhos encontrados em diversos ordenamentos jurídicos para atingir o fim de proteger o meio ambiente e, ao mesmo tempo, permitir o desenvolvimento econômico sustentável, é o incentivo de atividades ecologicamente responsáveis mediante um direcionamento na ordem econômica feito pelo Estado.

Dentre as possibilidades de implementação dessa forma de intervenção estatal na esfera particular, figura a concessão de tratamento tributário diferenciado àquelas atividades ou pessoas que de alguma forma contribuem para o exercício desse direito.

Com efeito, é possível apontar como razão primordial da existência das exações tributárias a geração de recursos para suportar os gastos do Estado na consecução das suas finalidades públicas. No entanto, outras funções surgiram como a de incentivar ou desestimular a prática de determinadas atividades. Trata-se da chamada extrafiscalidade, onde o fim maior não é o de arrecadar,

mas sim o de regular determinada atividade, conduzindo o administrado a uma ação ou omissão.

Para que a tributação possa ser utilizada como instrumento de proteção ambiental é necessário imantar as normas tributárias com os valores contidos nos princípios e regras constitucionais relacionados ao meio ambiente. Na proporção em que o legislador ordinário se ocupa dessa tarefa, acaba por promover a inclusão da variável ambiental na tributação, dirigindo a conduta do contribuinte para um quadrante onde posturas mais obsequiosas ao meio ambiente sejam produzidas, fazendo germinar assim uma nova cultura relacional do homem com o seu meio circundante.

1.7.2 Os diferentes modos de inclusão da variável ambiental na tributação

Relevante questão que se impõe em meio às reflexões acerca da inclusão da variável ambiental na tributação consiste na definição do modo de concretização desse propósito. Noutras palavras, indaga-se se o caminho mais apropriado a seguir é pela via da criação de novas modalidades tributárias ou da adaptação das espécies existentes. Evidentemente, esse questionamento tem como pressuposto o recorte metodológico adotado nesta investigação científica, que se encontra circunscrita ao sistema constitucional brasileiro, razão pela qual não se pretende buscar esses parâmetros no direito comparado. Tôrres (2005, p. 97) faz importante advertência a respeito disso, observando que em matéria de direito tributário ambiental, há trabalhos estrangeiros relevantes, mas é necessário concentrar o pensamento no sistema tributário nacional, para não incorrer no equívoco de apresentar fórmulas válidas para o direito alienígena, mas incompatível com o grau analítico instaurado pela ordem constitucional brasileira, escrevendo com propriedade:

Em se tratando de questões sujeitas a tratamento constitucional, todavia, urge laborar-se com as devidas cautelas, fazendo-se imperioso perscrutar toda a Constituição, mediante ponderado teste de compatibilidade, para saber até onde é possível transpor entendimentos doutrinários concertados à luz dos textos jurídicos estrangeiros, nos exatos limites do tecido semântico da Constituição. E isso é exatamente o que se verifica no estudo da interação entre as competências tributária e ambiental.

Nessa linha de compreensão, verifica-se que a opção pelo caminho da criação de novas modalidades tributárias resvalaria em algumas dificuldades a serem superadas. A primeira delas diz respeito à competência tributária, cuja atribuição entre nós é feita exclusivamente pela Constituição Federal, não se admitindo que o legislador ordinário possa se imiscuir nessa

matéria. Significa dizer que a instituição de uma nova competência tributária diversa daquelas previstas constitucionalmente para cada uma das entidades componentes da federação – impostos, taxas, contribuição de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições – somente mediante reforma do texto constitucional.

No interior de cada modalidade tributária instituída constitucionalmente os limites são restritos para a entidade federativa, a qual deve regulamentar a sua competência dentro dos parâmetros predeterminados, sob pena de incorrer em inconstitucionalidades. Esse quadro restritivo se agrava em relação a algumas modalidades tributárias nas quais o texto constitucional predefiniu as suas possíveis variações, a exemplo dos impostos (artigos 153, 155 e 156, CF), ressaltando-se apenas as competências residuais (artigo 154, I, CF) e extraordinárias (artigo 154, II, CF), conferidas à União.

Pode-se concluir que no âmbito do sistema tributário nacional, a instituição de uma nova modalidade tributária com o signo de “tributo ambiental”, revela-se impraticável, antes que se promova uma reforma do texto constitucional. Poder-se-ia imaginar apenas algumas possibilidades, bastantes restritas, de variações das modalidades existentes, como a instituição de impostos com o signo ambiental no campo das competências residuais e extraordinárias, desde que atendessem aos demais requisitos que lhes são próprios por disposição constitucional. Entretanto, a despeito disso, convém considerar que a carga tributária suportada pelos contribuintes nacionais é extremamente elevada, não sendo razoável advogar a tese da instituição de novos tributos, ainda que por meio de variações de algumas das modalidades existentes.

Essa constatação acentua a necessidade de buscar uma outra via de acesso para inclusão da variável ambiental na tributação, o que pode ocorrer por meio da adaptação das modalidades tributárias existentes, mediante a inclusão de elementos ambientais nas suas estruturas tributárias, imantando-as com os valores ambientais acolhidos pela Constituição Federal com vistas à potencialização das suas outras funções que transcendem o aspecto meramente fiscal abrigadas no campo da extrafiscalidade. Referida premissa, que deve ser válida para todos os tributos, justifica as observações de Vargas (1998, p. 73) relativamente aos impostos:

Impostos ambientais não necessitam ser novos impostos, mas características dos já existentes. Não há necessidade e nem é conveniente a criação de um novo tributo; basta adaptar aqueles que já estão sendo cobrados, tornando-os mais racionais e lucrativos para todos.

A referência à necessidade de potencializar as outras funções dos tributos, situadas além da função arrecadatória, tem a finalidade de deixar claro que outras características dos tributos como a seletividade, a progressividade, também poderão ser utilizadas nesse processo de inclusão da variável ambiental na tributação, mas é preciso reconhecer que a extrafiscalidade assume grande relevância nesse propósito, especialmente porque se faz presente em todos os tributos, em maior ou menor proporção, como bem observa Becker (1963, p. 545):

[...] na construção jurídica de todos e de cada tributo, nunca mais estará ausente o finalismo extrafiscal, nem será esquecido o fiscal. Ambos coexistirão sempre – agora de um modo consciente e desejado – na construção de cada tributo; apenas haverá maior ou menor prevalência neste ou naquele sentido, a fim de melhor estabelecer o equilíbrio econômico-social do orçamento cíclico.

Efetivamente, quando opera no campo da extrafiscalidade, a norma tributária sofre influxos de outros ramos do direito, passa a ser orientada por outros princípios e adquire potencialidade para alcançar a Justiça Social, situada além da Justiça Fiscal, objetivo primeiro da tributação. Enquanto as normas tributárias buscam a distribuição justa e igual da carga tributária entre os contribuintes, as normas com finalidade social buscam “o direcionamento econômico, a estruturação ou reestruturação social, o desenvolvimento sustentável e a proteção às normas ambientais”, esclarecem Fiorillo e Ferreira (2010, p. 57).

Por todas essas razões, conclui-se que a inclusão da variável ambiental no Brasil deve seguir a via da adaptação das modalidades tributárias existentes no sistema tributário nacional, realizando-se um processo de imantação das competências tributárias conferidas às entidades federativas pelos valores ambientais abraçados pelo legislador constituinte. Não é necessário nem conveniente instituir novos tributos sob o signo de tributos ambientais, desde que se privilegie a produção de normas tributárias indutoras ambientais, estimulando condutas obsequiosas à defesa e preservação do meio ambiente, ou desestimulando aquelas em sentido contrário. O ingresso da variável ambiental em determinada regra-matriz de incidência tributária tem a virtude de promover uma derivação de sua finalidade originária, de forma que um tributo originariamente concebido sem qualquer objetivo ambiental, uma vez imantado por valores ambientais constitucionais, passa a adquirir potencialidade para servir como instrumento de proteção ambiental.

Nessa linha de compreensão, como se pretende demonstrar nos próximos capítulos deste trabalho, as grandes reflexões que envolvem o processo de inclusão da variável ambiental na

realidade jurídica brasileira devem se concentrar na fase da regulamentação das competências tributárias, não havendo necessidade de se promover uma grande reforma constitucional para “esverdear” a tributação.

Partindo dessa premissa, o tema da inclusão da variável ambiental na tributação será aprofundado no capítulo seguinte desta investigação científica, mantendo sempre a perspectiva do Sistema Tributário Nacional.

CAPÍTULO II - VARIÁVEL AMBIENTAL NO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

Cada vez mais se evidencia a necessidade de uma conexão de saberes para que Estado e coletividade possam cumprir com eficiência o comando constitucional que lhes impõe o dever de defender e preservar o meio ambiente para as presentes e futuras gerações. Esse esforço científico passa pela necessidade de superação de aparentes antinomias principiológicas no espaço de convivência entre o Direito Tributário e o Direito Ambiental, para que se possa estabelecer um profícuo diálogo entre esses dois ramos jurídicos, com objetivo de potencializar o verde na tributação por meio de um processo de imantação das normas tributárias pelos valores ambientais.

As sucessivas agressões ao meio ambiente, resultado de uma visão equivocada da sociedade industrial, focada exclusivamente no suprimento das necessidades humanas, ampliam a cada dia os riscos para todas as formas de vida e revelam uma angustiante ausência de compromisso com a conservação do planeta. Essa incômoda constatação evoca a necessidade de se construir uma nova ética ambiental que seja capaz de induzir a prática de bons hábitos na relação do ser humano com o seu entorno natural. Em busca desse novo paradigma para a justiça ambiental, todos os esforços devem ser empreendidos no interior da vida em sociedade, numa constante articulação dos mecanismos de controle, especialmente no plano do sistema jurídico.

Nesse caminho, a tributação se torna um instrumento com significativa potencialidade para influenciar positivamente a conduta humana na preservação ambiental, especialmente quando o Estado passa a utilizar adequadamente as normas tributárias indutoras de comportamento ambiental, circunscrevendo um subsistema originário da intersecção dos princípios tributários e ambientais. É nesse ponto que se promove a inclusão da variável ambiental na tributação, fazendo com que as normas tributárias, imantadas pelos valores e princípios constitucionais de proteção ambiental, passem a irradiar referidos preceitos fomentando a ética do sujeito responsável.

2.1 Normas tributárias indutoras ambientais

Refletir a respeito da utilização da tributação com finalidade transcendente da arrecadação desperta a necessidade de estudo da função indutora da norma jurídico-tributária, que se manifesta pelo fenômeno da extrafiscalidade, expressão que revela uma finalidade da norma tributária que não se encontra vinculada diretamente à arrecadação de recursos, podendo estar ou não relacionada com a criação do tributo em específico. Evidentemente, a função de toda norma jurídica é induzir comportamentos humanos, mas seguindo o recorte metodológico proposto para este trabalho, estudaremos apenas a função indutora ambiental da norma jurídico-tributária.

2.1.1 Tributação pigouviana

Cogita-se que a inspiração das normas tributárias indutoras ambientais provém das ideias de Arthur Cecil Pigou (1877-1959), economista inglês que realizou estudos sobre os impactos econômicos do bem-estar social, relatando suas conclusões na obra *The Economics of Welfare*. Para desenvolver seus estudos, Arthur Pigou isolou a categoria bem-estar social, relacionando-a exclusivamente às satisfações ou insatisfações expressas em dinheiro como aquelas capazes de influenciar as escolhas do sujeito por determinado produto. Nesse recorte metodológico proposto, não importa a satisfação que uma pessoa vai obter com a coisa a ser adquirida, mas sim a intensidade do seu desejo por ela, a qual pode ser aferida pela quantidade de dinheiro que essa pessoa está disposta a oferecer para sua aquisição.

Investigando as satisfações e insatisfações humanas a partir desse isolamento metodológico, o referido economista inglês constatou que a satisfação de desejos imediatos prefere à dos desejos mais remotos. Nessa linha cognitiva, pode-se dizer que o ser humano está propenso a priorizar atividades que produzam resultados imediatos, circunstância que permite ao Estado interferir artificialmente nas escolhas dos sujeitos, diminuindo-lhes o bem-estar imediato e, conseqüentemente, modificando aquela ordem de prioridade. Sob essa perspectiva, Arthur Pigou defende em sua teoria econômica que o tributo possui todas as condições para assumir um papel eficaz na promoção desse tipo de intervenção estatal, sugerindo assim que o Estado o utiliza também como forma de corrigir as externalidades do mercado relacionadas ao meio ambiente.

Determinadas ações dos agentes econômicos podem impor a outrem ou mesmo à coletividade alguns custos, benefícios ou implicações que não são levados em conta na formulação do preço dos seus produtos. Isto significa que “alguns produtos circulam sem o respectivo reflexo em seus preços, referente às vantagens ou malefícios suportados pela sociedade” (TUPIASSU, 2006, p. 67). No relacionamento com o meio ambiente, muitas vezes os agentes econômicos auferem lucros transferindo custos sociais a terceiros, decorrente da degradação ambiental, hipóteses que clamam a intervenção do Estado para corrigir essa falha do mercado, internalizando referidos custos nos respectivos produtos.

Ainda a respeito da noção de externalidades, releva trazer à colação os escritos de Schoueri (2005, p. 236):

Do Direito Econômico, extrai-se a noção de externalidades, enquanto custos e ganhos da atividade privada que, em virtude de uma falha do mecanismo do mercado, são suportados ou fruídos pela coletividade, no lugar daquele que os gerou. A elas se refere Washington Peluso Albino de Souza, ao identificar a “regulação” como uma interferência intencional, para corrigir uma interferência lateral e extinguir a externalidade.

No campo ambiental, é comum a referência à externalidade negativa: a atividade poluidora gera danos ambientais, que não são suportados por seus causadores; externalidade positiva, por outro lado, pode surgir quando uma empresa, para atender a seu mercado, exige de seus fornecedores a observância de práticas favoráveis ao meio ambiente.

Dentro desse contexto é que a expressão *tributo pigouviano* passou a identificar as imposições tributárias com potencial para interferir no comportamento dos contribuintes, os quais são levados a modificarem suas escolhas no momento da prática de um ato, receosos dos gravames patrimoniais previstos na norma tributária, ajustando assim suas condutas aos objetivos previamente estabelecidos pelo Estado. O fundamento dessa interferência estatal está na ideia de satisfação dos sujeitos e na alteração desse estado de satisfação ante a imposição normativa esboçada para alcançar determinado fim. Tupiassu (2006, p. 70) observa que:

[...] Pigou defende a necessária imposição de uma taxa ao poluidor, na tentativa de reestabelecer o equilíbrio paretiano. Justifica-se, assim, a intervenção do Estado sobre o domínio econômico-ambiental, no sentido de obrigar a internalização dos custos sócio-ambientais, através da cobrança de um preço estatal equivalente aos danos acarretados a terceiros.

Necessário esclarecer que a referência ao equilíbrio paretiano decorre dos estudos de Wilfried Pareto, que formulou um referencial de eficiência econômica, identificando como ponto ótimo da economia aquele que “corresponde a uma situação econômica em que os

recursos escassos da economia estão distribuídos pelas várias utilizações possíveis, da maneira considerada economicamente mais eficiente” (MODÉ, 2013, p. 115). Esse referencial de eficiência econômica, baseado na ideia de custo e benefício, inicialmente aplicado na área econômica, espalhou-se para os demais ramos científicos e atividades, inclusive para a ecologia e ciências ambientais afins. O equilíbrio paretiano não significa, necessariamente, ausência de degradação ambiental, e nem mesmo a correção da externalidade negativa por meio de imposição de custos ao poluidor garantirá a eliminação dos danos ambientais, mas sua concretização representa uma compatibilização do desenvolvimento com os recursos naturais disponíveis, numa evocação do princípio da sustentabilidade ambiental.

Os estudos de Arthur Pigou são vistos como uma das primeiras tentativas de sistematização a respeito dos possíveis impactos gerados pela tributação nas escolhas dos contribuintes, revelando que a competência tributária pode ser validamente utilizada para fins diversos da arrecadação, que constitui o propósito principal da tributação. No bojo dessa percepção exurgiu a possibilidade dessa ferramenta ser manejada a serviço da proteção ambiental, fazendo com que o contribuinte, mesmo sem qualquer consciência espontânea de adotar um comportamento obsequioso à defesa e preservação ambiental, possa fazê-lo por razões puramente econômicas, porque assim lhe é conveniente no plano patrimonial. Convém registrar, contudo, que a relevância dos estudos de Arthur Pigou para a tributação ambiental nos dias de hoje é precipuamente histórica, tendo em vista que a realidade social em que tais estudos foram encetados se modificou sensivelmente ao longo de praticamente um século da sua elaboração, sendo de se acrescentar também que a própria humanidade experimentou nessa quadra uma considerável mudança de valores. Ademais, não se pode olvidar que a inclusão da variável ambiental em determinado sistema jurídico precisa observar suas regras internas de funcionamento, restando claro que inexistente um modelo único a ser adotado de forma indiscriminada nesse campo.

Feito esse breve registro histórico, analisaremos os contornos das normas tributárias indutoras ambientais no plano do direito nacional.

2.1.2 Características das normas tributárias indutoras ambientais

Para compreensão das normas tributárias indutoras ambientais uma incursão, ainda que sucinta, pelo conceito de norma jurídica se faz necessária, mesmo ciente de que muitos são os sentidos atribuídos a essa expressão, que variam em função da teoria utilizada para sua

definição. Para aliviar as incongruências semânticas do uso da expressão norma jurídica, Paulo de Barros Carvalho propõe uma divisão dessa categoria em normas jurídicas em sentido amplo e normas jurídicas em sentido estrito, sendo que:

As primeiras denotam unidades do sistema do direito positivo, ainda que não expressem uma mensagem deontica completa. As segundas denotam a mensagem deontica completa, isto é, são significações construídas a partir dos enunciados postos pelo legislador, estruturadas na forma hipotético-condicional (CARVALHO, 2013, p. 284).

Considerando essa proposta metodológica, reserva-se a referência à norma jurídica apenas para evocar o seu sentido estrito, que se caracteriza como um produto intelectual do intérprete, representando “algo que se produz em nossa mente, como resultado da percepção do mundo exterior” (CARVALHO, 2008, p. 8). Noutras palavras, trata-se da *compreensão* que o intérprete constrói em sua consciência a partir da leitura do texto produzido pelo legislador, sendo assim algo imaterial, representado por significação deonticamente estruturada que não se confunde com os enunciados prescritivos (plano físico), e nem com as proposições jurídicas (significações isoladamente consideradas).

Carvalho (2013, p. 285) adverte, porém, que “a norma jurídica não é um simples juízo, como a significação que construímos de um enunciado isolado. Ela é um juízo estruturado na forma hipotético-condicional, estrutura mínima necessária para se construir um sentido deontico” e revelar a completude da mensagem legislada. Desse modo, conclui-se com Aurora Tomazini de Carvalho (2013, p. 287) que:

A norma é resultado de um trabalho mental, interpretativo, de construção e estruturação de significações. Nossa mente atribui tratamento formal às proposições elaboradas a partir do plano de expressão do direito, agrupando-as na conformidade lógica da fórmula implicacional para que possamos compreender o mandamento legislado. É neste instante que aparece a norma jurídica, como significação deonticamente estruturada.

Nessa linha de orientação doutrinária, verifica-se que o intérprete constrói a norma jurídica a partir dos enunciados prescritivos que compõem o direito positivo insculpidos pelo legislador, mas “condicionada por seus referenciais culturais”, como observa Carvalho (2013, p. 287), que assim conclui seu raciocínio:

Por vezes o intérprete precisa interpretar vários enunciados para compor o sentido da mensagem legislada, outras vezes, a partir de um só enunciado constrói mais de uma significação normativa. Isto se justifica porque, como

significação, a norma jurídica é valorativa, por isso, a impossibilidade de apontar segura e determinadamente qual norma construímos deste ou daqueles enunciados. A única certeza que temos é que para compreensão dos textos do direito positivo agrupamos suas significações na forma hipotético-condicional e, com isso, construímos normas jurídicas.

Uma norma tributária construída pelo legislador ordinário para atender aos propósitos do legislador constituinte, que conferiu ao meio ambiente ecologicamente equilibrado a condição de bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, precisa veicular uma orientação política ambiental que seja hábil a induzir comportamento do sujeito passivo, incentivando ou desestimulando condutas que na ordem prática concretizem ações defensivas e preservacionistas do meio ambiente em qualquer uma de suas vertentes. Para cumprimento desse mister, qualquer instrumento normativo compreendido no conceito de legislação tributária, previsto no artigo 96, do Código Tributário Nacional, desde que atuando no limite de sua capacidade de inovação da ordem jurídica, poderá ser manejado de forma a interferir nas escolhas do sujeito passivo na realização dos fatos geradores relacionados às obrigações tributárias principal ou acessória.

Essa atuação legislativa, evidentemente, exige uma superação do modelo positivista de influência kelseniana, devendo o legislador avançar para além de uma perspectiva estática, de cunho lógico-estrutural, conduzindo-se em direção a uma dimensão funcional e dinâmica do Direito. Na linha da orientação funcionalista, para invocar uma expressão de Norberto Bobbio, procura-se respostas para a pergunta “*para que o Direito serve?*”, ao invés de responder à questão “*como o Direito é feito?*”. Referindo-se aos estudos de Norberto Bobbio acerca da necessidade de mudança de paradigmas tradicionais do Direito, Sebastião (2011, p. 35), escreve que:

[...] a função repressivo-protetiva se vincula mais ao positivismo jurídico, ao passo que o jusnaturalismo se identifica mais com a função promocional do Direito. Aliás, o problema da função do Direito sempre esteve mais ligado à teoria jusnaturalista, uma vez que, como é sabido, se deve a Hans Kelsen a visão estrutural do ordenamento jurídico, como força institucionalizada da existência de coação.

De acordo com Modé (2013, p. 70), para materializar a defesa do meio ambiente, o Estado pode agir genericamente de duas formas representadas por mecanismos de direção e indução. No primeiro caso, prevalece a “imposição de normas permissivas ou proibitivas, basicamente definidoras de instrumentos de comando e controle de emissões ou da limitação ao uso de recursos, da fiscalização e aplicação de sanção sobre os infratores e da imposição do

dever de reparação do dano”. Por outro lado, relativamente aos mecanismos de indução, prossegue o autor:

O Estado manipula os instrumentos de intervenção em consonância com as leis que regem o funcionamento dos mercados induzindo os agentes económicos a determinados comportamentos que, na visão do Estado, sejam desejáveis. Esses mecanismos, aqui referidos, encontram-se expressos no art. 174 da Constituição Federal, ao lado do planeamento que deve permear a atuação estatal em todos os níveis, não apenas em relação à atividade económica.

Dentre essas duas formas de atuação, o mecanismo de indução apresenta-se como mais adequado à tributação, tendo em vista a peculiaridade do conceito de tributo, que inadmitte ilicitude na hipótese de incidência tributária, distanciando-se assim das medidas punitivas. Portanto, os instrumentos de comando e controle, típicos de mecanismos de direção devem ficar a cargo dos demais ramos do Direito, especialmente do Direito Ambiental, Direito Administrativo e do Direito Penal, enquanto os mecanismos de indução devem pertencer ao domínio do direito tributário.

Para concretização desses mecanismos de indução, necessário ativar as outras funções dos tributos que transcendem aos propósitos arrecadatórios, vale dizer, operar no campo da extrafiscalidade, agitando mecanismos de estímulos ou desestímulos de condutas em face do sujeito passivo da relação tributária. Nesse sentido, sobreleva a necessidade de analisar com maior profundidade os contornos da extrafiscalidade.

2.2 Extrafiscalidade

O estudo da tributação sempre esteve envolto em uma suposta neutralidade, sob a crença de que o seu papel exclusivo seria o de abastecer o erário com os recursos necessários ao cumprimento de suas missões constitucionais. Essa visão estruturalista de inspiração kelseniana prevalente nesse campo de investigação doutrinária sistematicamente sonega a possibilidade de reconhecer outras funções aos tributos, além da captação de recursos na iniciativa privada para prover o setor público.

Sebastião (2011, p. 127) afirma que o argumento que sustenta essa linha de pensamento pode ser resumido na premissa de que reconhecer outras funções ao tributo significaria agir “em detrimento de uma maior cientificidade, de considerar-se a *função* do tributo, o que propiciaria uma visão do Direito não como instrumento de *legalidade*, mas como de obtenção

de *justiça social*”. Em consequência disso, para essa corrente tradicionalista, o rompimento desse dogma conduziria o estudo dos tributos para searas diversas do Direito Tributário, ancorando-se no Direito Financeiro ou da Ciência das Finanças.

Não se pretende afirmar que a doutrina abandonou completamente o estudo da extrafiscalidade, pois como registrado acima, desde os estudos de Arthur C. Pigou que se reconhece a possibilidade de potencializar os efeitos da tributação como instrumento indutor de comportamento do sujeito passivo. O que se denota é que esses estudos não alcançaram no direito nacional maiores resultados, pois a legislação tributária ainda permanece aferrada àquela visão estruturalista de natureza lógico-formal, ressaltando a função fiscal em detrimento da extrafiscal. Contudo, nos últimos tempos, parece que uma mudança de foco vem sendo efetivada pela doutrina, como registra Bomfim (2015, p. 2), de modo que “a função normativa passa a ocupar papel de destaque entre os elementos que deverão ser utilizados para fins de interpretação do direito”, perspectiva que repercute na apreciação do tema em evidência.

Essa abordagem coloca a questão em seu devido lugar, pois as duas perspectivas são relevantes e complementares, tendo em vista que, assim como explica Carvalho (1993, p. 149), não há entidade tributária “que se possa dizer pura, no sentido de realizar tão-só a fiscalidade ou, unicamente a extrafiscalidade. Os dois objetivos convivem harmônicos, na mesma figura impositiva, sendo apenas lícito verificar que, por vezes, um predomina sobre o outro”.

Seguindo as diretrizes de Paulo de Barros Carvalho, Tupiassu (2006, p. 121) assegura que “a neutralidade tributária não passa de um mito, pois todos os tributos, sejam fiscais ou extrafiscais, afetam o comportamento da sociedade”.

Na realidade, essa mudança de perspectiva decorre da própria orientação constitucional que passou a estabelecer fins e objetivos a serem alcançados pela República, a exemplo da previsão contida no artigo 3º, incisos I a IV, da Constituição Federal de 1988, bem como a pugnar por uma maior intervenção estatal no domínio econômico, para corrigir distorções do mercado e garantir igualdades materiais aos agentes econômicos. Bomfim (2015, p. 5) conclui que essa:

[...] guinada funcional de análise do direito não constitui uma escolha arbitrária do intérprete, mas, em verdade, se apresenta como necessária para a correta compreensão do direito, já que este atualmente não se limita a reger retrospectiva e repressivamente as condutas humanas, incorporando objetivos,

fins ou programas que devem ser realizados de modo promocional e prospectivo. Estes fins foram positivados, impondo sua avaliação dogmática.

Como pontifica Grau (2013, p. 85), todas as normas ou institutos jurídicos são criados em função de uma finalidade, de modo que “a afirmação dos significados expressos pelos enunciados normativos apenas se determina, plenamente, no contexto funcional”. Evidente que essa exigência não se modifica no campo da tributação, obrigando o intérprete e o aplicador da norma tributária a buscarem a sua vertente teleológica, circunstância que muitas vezes poderá revelar a predisposição da norma jurídica de se colocar a serviço da intervenção estatal na ordem econômica a fim de assegurar a concretização de valores ambientais.

Releva pontuar, entretanto, que se deve operar nesse campo com todas as cautelas necessárias para que essa tarefa interpretativa alcance a exata medida proposta pela legislação, evitando que o aplicador da norma tributária extrafiscal se arvore de formulador de políticas públicas, expandindo a abrangência da norma para além da vontade do legislador, ficando exposto ao controle de legitimidade de seus atos. Sob essa ótica, Bomfim (2015, p. 7) arremata com precisão que:

[...] a tributação está à disposição do Estado para exercer *funções* de modo a alcançar difusos *fins* ou *finalidades*. Reconhece-se também que tais finalidades precisam ser identificadas para a correta interpretação das normas tributárias e para sua submissão às limitações constitucionais e, como um passo adiante, sua controlabilidade pelo Poder Judiciário.

Normas tributárias modalizadas para alcançar finalidades fiscais têm por escopo arrecadar recursos para garantia do funcionamento do Estado, concretizando as missões que lhe foram conferidas constitucionalmente. Bomfim (2015, p. 15) esclarece que as normas tributárias com essa característica têm por função “angariar recursos” e por finalidade exclusiva “distribuir, de maneira igualitária, a carga tributária entre os contribuintes”. Por outro lado, as normas tributárias extrafiscais têm por função induzir comportamentos humanos, estimulando-os ou desestimulando-os, mas “a finalidade potencialmente pretendida por ela não equivale à sua função (induzir comportamentos). É através do exercício da função (indução comportamental) que uma tributação extrafiscal pode alcançar seus fins”. Obviamente, esses fins devem ser ditados pela própria Constituição, não se admitindo a escolha de outros não prescritos pelo texto constitucional. Noutras palavras, toda norma tributária que se propuser a servir como instrumento de proteção ambiental somente poderá veicular valores ambientais acolhidos pela Constituição Federal.

2.2.1 Instrumentos técnico-fiscais para materialização da extrafiscalidade

Para materialização da extrafiscalidade o legislador, seja ele constituinte ou ordinário, pode lançar mão dos mais variados instrumentos técnico-fiscais, circunstância que justifica a ponderação lançada por Bomfim (2015, p. 110):

Enveredar por uma enunciação objetiva de todas as técnicas possíveis de serem eleitas para criação destes estímulos e desestímulos é tarefa de improvável realização ante a engenhosidade do legislador. Basta lembrar as muitas *estratégias* utilizadas por diversos Estado da Federação para a concessão de incentivos e benefícios fiscais sem a aprovação do CONFAZ, a fim de que se tenha uma noção da multiplicidade de instrumentos postos à disposição do legislador na criação de normas tributárias de abrandamento da carga tributária. A própria Constituição Federal, em seus arts. 150, §6º, 151, I e 155, §2º, XII, “g”, considera a existência de “*subsídios*”, “*isenções*”, “*reduções de base de cálculo*”, “*concessões de créditos presumidos*”, “*anistias*” e “*remissões*”, “*incentivos fiscais*” e “*benefícios fiscais*”, no que a doutrina e a legislação infraconstitucional complementam “*diferimentos*”, “*fixação de alíquota zero*”, “*diferimentos com desconto na antecipação do pagamento*”, entre outros.

Em geral o manejo da regra-matriz de incidência tributária que implica na produção de efeitos externos, indutora de extrafiscalidade, ocorre no plano do critério quantitativo (prestacional), afetando a alíquota ou a base de cálculo, cuja operação matemática produzirá aumento ou redução da carga tributária. Uma alíquota fixa aplicada a uma base de cálculo variável, do mesmo modo que gradua a imposição tributária segundo a capacidade contributiva do sujeito passivo, também pode revelar extrafiscalidade, despertando a função promocional do Direito para alcançar outras finalidades, a exemplo de uma taxa de fiscalização e controle de produção de gases poluentes, com valor fixo multiplicado pelo peso dos gases gerados mensalmente pelo sujeito passivo.

Outro critério que pode ser utilizado pelo legislador para atribuição de extrafiscalidade é a seletividade, que consiste na diferenciação de alíquotas em função de critérios determinados na legislação tributária. Observando que a Constituição Federal se refere em diversas passagens sobre a possibilidade de instituição de alíquotas diferenciadas, seletivas e progressivas, Bomfim (2015, p. 113) esclarece que “*diferenciação e seletividade*, representam, na verdade, a mesma técnica de emprego de alíquotas não uniformes em vista de um determinado critério. O ponto de relevo é a diferenciação em si, mas também o critério eleito pelo legislador para realizar tal diferenciação”.

Na diferenciação de alíquotas por progressividade, o fator de discrimine pode ser a base de cálculo do tributo, de modo que as alíquotas vão sendo majoradas a cada faixa estabelecida pela legislação, a exemplo do que se ocorre com o imposto de renda. No que se refere à seletividade, o critério previsto na Constituição Federal para o IPI (artigo 153, § 3º, I), o ICMS (155, §2º, II) e o IPVA (artigo 155, III, §6º, II) é o da “essencialidade”, nos dois primeiros casos e do “tipo ou utilização”, no último. Interpretando essa norma no plano da tributação ambiental Nieves (2012, p. 116) escreve com razão que

[...] a essencialidade deve ser instituída de maneira a conferir tratamento diferenciado a produtos e serviços e aos respectivos processos de elaboração e prestação na medida do impacto ambiental que resultem ao meio ambiente (artigo 170, VI), pois a vida é essencial a todos. Fincado nessas razões, Luís Eduardo Schoueri defende como “essencial”, no plano ambiental, equipamento que possa modernizar o parque industrial, motivando, daí, alíquota seletiva mais reduzida a que outro equipamento poluente cuja produção se deseje desestimular.

Significa dizer que os critérios que poderão ser utilizados pelo legislador ordinário para utilização da seletividade vão além daqueles expressamente previstos constitucionalmente para o IPI, ICMS e IPVA. Outros critérios poderão ser utilizados, desde que fundamentados em preceitos albergados na própria Constituição Federal.

Também a base de cálculo pode ser utilizada como critério para inclusão de extrafiscalidade, modulando-se a intensidade da exação tributária, por meio de deduções. Contudo, há de se ter em vista as advertências de Bomfim (2015, p. 115) no sentido de que essas alterações não podem “desnaturar o critério material da hipótese de incidência do tributo. Caso o critério material seja infirmado pela base de cálculo, o tributo será inconstitucional, independentemente da alegação de finalidade extrafiscais”.

2.3 Classificação de tributos ambientais a partir de sua regra-matriz de incidência

De tudo quando foi examinado acima, pode-se extrair a conclusão de que inexistente uma pretensão pureza nas imposições tributárias no que se refere às suas funções e finalidades, de modo que fiscalidade e extrafiscalidade podem conviver numa simbiose perfeita, separados apenas por diferentes graus de intensidade.

Estabelecida essa premissa, convém estabelecer uma proposta de classificação de tributos ambientais, tomando como referência a presença de algum elemento em sua regra-matriz de

incidência tributária que seja capaz de repercutir valores ambientais capturados pela Constituição Federal.

2.3.1 Tributos ambientais originários

Integram essa classificação os tributos dotados de *extrafiscalidade como mecanismo preponderante*, cuja regra-matriz de incidência encontra-se aparelhada para funcionar como norma indutora ambiental, induzindo comportamentos humanos com vistas a influenciar suas escolhas na prática de atos relacionados ao meio ambiente, estimulando ou desestimulando condutas, e tendo por objetivo a produção de finalidades ambientais.

A regra-matriz de incidência tributária, concebida por Paulo de Barros Carvalho, fornece um esquema lógico-semântico capaz de revelar o conteúdo normativo da norma jurídica tributária, a partir da configuração de dois campos, um da hipótese (classe dos fatos) e outro do consequente (classe das relações jurídicas). Três critérios identificam o fato, constante do campo da *hipótese de incidência*: (i) critério material; (ii) critério espacial; e (iii) critério temporal. Enquanto o critério material identifica o núcleo do acontecimento que será elevado à condição de fato jurídico (delineador do comportamento/ação pessoal), representado pelo verbo e seu complemento, o espacial demarca o espaço geográfico para ocorrência do evento (identificador do espaço da ação). De seu turno, o critério temporal fornece as informações necessárias à identificação do momento de ocorrência do evento (condicionador da ação no tempo). Carvalho (2013, p. 384/285) explica que a função do enunciado da hipótese normativa “é definir os critérios (conotação) de uma situação objetiva, que, se verificada, exatamente por se encontrar descrita como hipótese normativa, terá relevância para o mundo jurídico”.

Por outro lado, valendo-se das lições da mesma autora, no campo do consequente o legislador:

[...] seleciona as notas que devem ter as relações intersubjetivas a serem instauradas com a verificação do fato jurídico, indicando os elementos deste vínculo. Assim, a função do consequente é definir os critérios (conotação) do vínculo jurídico a ser interposto entre duas ou mais pessoas, em razão da ocorrência do fato jurídico (CARVALHO, 2013, p. 404).

Dois critérios compõem o consequente, um de natureza *pessoal*, que identifica os sujeitos da relação jurídica a ser instaurada com a realização da hipótese de incidência, e outro de natureza *prestacional* (ou *quantitativo* no caso das normas tributárias), que “demarca o

núcleo do consequente, apontando qual conduta deve ser cumprida pelo sujeito passivo em favor do sujeito ativo” (CARVALHO, 2013, p. 413). Enquanto o elemento pessoal funciona como delimitador dos sujeitos ativo e passivo da relação, o critério prestacional atua como qualificador da prestação.

Carvalho (2008, p. 81) afirma que “a conjunção desses dados indicativos nos oferece a possibilidade de exibir, na plenitude, o núcleo lógico-estrutural da norma padrão, preenchido com os requisitos significativos necessários e suficientes para o impacto jurídico da exação”.

Na construção normativa dos tributos ambientais originários, no campo da hipótese, a variável ambiental deve se agasalhar no critério material, que é o primeiro dentre os critérios da hipótese que compõem a regra-matriz de incidência tributária, seguido pelos critérios de ordem espacial e temporal. Desse modo, o valor ambiental materializa-se no verbo e no seu respectivo complemento, recordando-se que o verbo poderá representar tanto uma ação quanto um estado, conforme esclarece Carvalho (2013, p. 388/389):

A ação é considerada uma atividade refletida. Para realizá-lo o sujeito, ainda que inconscientemente, pensa e emite estímulos do cérebro no intuito de modificar a condição em que se encontra. Já o estado é considerado uma atividade espontânea, porque o sujeito se encontra em certa condição e não emite qualquer estímulo cerebral para modificá-la.

Imagine-se a instituição de uma taxa de fiscalização e controle ambiental por um determinado Município, tendo como fato gerador a *produção de gases poluentes* por empresas sediadas no território municipal, cujo valor do tributo varie em função do peso dos gases poluentes gerados pelo sujeito passivo mensalmente em seu processo produtivo. Dentre os critérios da hipótese, o critério material seria identificado pela ação representada pelo verbo “produzir”, bem como pelo seu complemento “gases poluentes”. O critério territorial seria preenchido pelo “perímetro do referido Município”, enquanto o temporal pelo “último dia de cada mês”. Quando o legislador ordinário, em busca da construção de proposições descritivas generalizadas, seleciona propriedades de fatos como a produção de “gases poluentes” acaba por estabelecer uma conexão desses fatos com o meio ambiente, anunciando a possibilidade desses produtos químicos provocarem malefícios à qualidade do ar na natureza, mas ainda não transmite uma ideia completa. Faz-se necessário analisar a classe das relações que se estabelecerão juridicamente em consequência da ocorrência desse fato, apreciando o consequente normativo.

No campo do consequente, a variável ambiental ingressa pela porta do critério *prestacional* (ou *quantitativo*, no caso em análise), pois a consequência de produzir gases poluentes seria entregar dinheiro ao Município, cujo montante seria diretamente proporcional ao peso dos gases poluentes gerados em cada mês. Preenchendo os critérios do consequente constante da regra-matriz da incidência tributária tem-se que: (i) *critério pessoal* – (i. a) sujeito ativo: Município, (i. b) sujeito passivo: Empresa produtora de gases poluentes; (ii) *critério prestacional (quantitativo)* – valor fixo em dinheiro multiplicado pelo peso dos gases poluentes produzidos no mês.

Observe-se que, ao contrário do que possa parecer num primeiro olhar, a finalidade do tributo em comento não é exatamente exigir um pagamento pelo direito de poluir, mas motivar o contribuinte a reduzir a emissão de gases poluentes para obter o benefício de uma carga tributária mais amena a cada mês. Portanto, a *função* da hipotética taxa de polícia seria influenciar comportamento humano, motivando o sujeito passivo a adotar escolhas mais favoráveis ao meio ambiente no curso do seu processo produtivo, enquanto a sua *finalidade* seria reduzir a produção de gases poluentes e, conseqüentemente, aliviar o impacto ambiental da produção industrial.

Como se pôde observar, no tributo ambiental originário, a variável ambiental ingressa na regra-matriz da incidência tributária pelas portas dos critérios material e prestacional (quantitativo) para influenciar comportamento humano no sentido de adotar medidas obsequiosas ao meio ambiente. Note-se, ainda, que mesmo possuindo uma orientação extrafiscal predominante, nem por isso o tributo abdica de um componente fiscal, servindo também para captar recursos da iniciativa privada, o que demonstra a perfeita convivência entre as duas características acima mencionadas, que não são antípodas, mas complementares.

Uma única regra-matriz de incidência tributária imantada por valores ambientais constitucionais revela-se suficiente para configuração dos tributos ambientais em análise. Sua vocação para servir como normas tributárias indutoras ambientais é inata, congênita, porque sua estrutura normativa fora marcada de forma indelével desde a origem com esse desígnio, circunstância que justifica a denominação de *tributos ambientais originários*.

2.3.2 Tributos ambientais derivados

Agrupamos nesta classificação todos os tributos que, embora possuindo como mecanismo preponderante a *fiscalidade*, portanto, de natureza arrecadatória, sofrem alguma adaptação mediante a inclusão de uma nova regra-matriz de incidência imantada por valores ambientais acolhidos constitucionalmente, atribuindo-lhes certo grau de extrafiscalidade.

O tributo sofre uma derivação por força da inclusão de uma *regra-matriz de incidência tributário-ambiental*, que lhe prescreve uma nova finalidade, sem abdicar-se da finalidade originária. Oferece o legislador ordinário ao regulamentar a sua competência tributária uma opção para o sujeito passivo, consistente na prática de um ato comissivo ou omissivo sem nenhuma relação com o meio ambiente, ou de um outro ato que represente uma atitude obsequiosa aos valores ambientais. No primeiro caso não receberá nenhuma premiação, mas na segunda hipótese obterá os benefícios constantes da norma tributária, como um incentivo, um encorajamento, para se conduzir nessa direção.

Para alcançar esse desiderato, diferentes categorias tributárias poderão ser utilizadas para motivar a conduta do sujeito passivo da obrigação tributária em função do agravamento ou do alívio da carga tributária, dentre elas a isenção, a ampliação ou a redução da base de cálculo, os descontos e as deduções tributárias, a diferenciação de alíquotas, a progressividade e a seletividade.

Para melhor compreensão dessa classificação proposta, veja-se o exemplo do Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU no Município de São Paulo. Conforme registra Carvalho (2013, p. 380), citando Paulo de Barros Carvalho, a regra-matriz de incidência do IPTU tem a seguinte configuração:

Hipótese: (i) *critério material* – ser proprietário de bem imóvel; (ii) *critério espacial* – no perímetro urbano do Município de São Paulo; (iii) *critério temporal* – no 1º dia do ano civil. Consequência: (iv) *critério pessoal* – (iv.a) sujeito ativo: a Fazenda Municipal, (iv.b) sujeito passivo: o proprietário do imóvel; (v) *critério quantitativo* – a base de cálculo é o valor venal do bem imóvel, sobre o qual se aplica a alíquota de 1%.

Ocorre que o legislador municipal, exercendo a competência tributária conferida constitucionalmente, e buscando influenciar o comportamento do sujeito passivo na direção da defesa e preservação do meio ambiente urbano, prescreveu um desconto no imposto devido,

nos seguintes termos, conforme consta do Decreto Municipal 56.235/2015, que consolida a legislação tributária no Município de São Paulo:

Art. 14. Os imóveis que forem restaurados, desde que localizados na área delimitada pelo seguinte perímetro: Praça João Mendes, Praça Clóvis Bevilacqua, Avenida Rangel Pestana, Parque D. Pedro II, Avenida do Estado até Avenida Santos Dumont, Avenida Santos Dumont, Rua Rodolfo Miranda até Rua Prates, Rua Prates até Rua José Paulino, Rua José Paulino, Estrada de Ferro FEPASA, Alameda Eduardo Prado até Avenida São João, baixos da Via Elevada Presidente Arthur da Costa e Silva, Rua Amaral Gurgel, Rua da Consolação, Viaduto Nove de Julho, Viaduto Jacareí, Rua Dona Maria Paula, Viaduto Dona Paulina e Praça João Mendes, terão um desconto de 50% (cinquenta por cento) no imposto (Art. 1º da Lei nº 10.598, de 19/08/88).

No caso em análise, a regra-matriz de incidência tributária do IPTU permanece inalterada, mas uma *nova regra-matriz de incidência tributário-ambiental* foi instituída com os seguintes elementos: Hipótese: (i) *critério material* – restaurar imóvel; (ii) *critério espacial* – no perímetro do Município de São Paulo discriminado; (iii) *critério temporal* – no 1º dia do ano civil. Consequência: (iv) *critério pessoal* – (iv. a) sujeito ativo: proprietário do imóvel, (iv. b) sujeito passivo: Município de São Paulo; (v) *critério quantitativo* – desconto de 50% do imposto devido.

Por força de uma nova regra-matriz de incidência – que aqui se denomina *regra-matriz de incidência tributário-ambiental* – a configuração originária do tributo foi modificada para alcançar nova finalidade, distinta da original, mas com ela compatível. Veja-se que a variável ambiental ingressou na regra-matriz da incidência do IPTU por derivação, destinada a provocar um estímulo na consciência do sujeito passivo da relação tributária, premiando-o com uma redução da carga tributária pela metade, na hipótese de promover a restauração de seu imóvel, desde que localizado nos logradouros que especifica.

Tendo em vista que estes tributos surgem no mundo jurídico por derivação de um tributo originariamente sem nenhuma vinculação com o meio ambiente, ao contrário dos tributos ambientais originais que possuem uma vocação congênita para servir como instrumento de proteção ambiental, parece conveniente que sejam denominados de *tributos ambientais derivados*.

2.4 Repartição de receitas tributárias orientada por critérios ambientais

No cenário dos instrumentos de proteção ambiental que se relacionam com a tributação pode-se individualizar uma categoria que se notabiliza pela orientação ambiental na partilha da receita tributária. Entretanto, referida orientação surge apenas na fase de destinação da receita tributária, independentemente de qualquer vinculação específica do tributo com o meio ambiente, assumindo a forma de critérios legais para repartição do crédito tributário, razão pela qual identificamos essa categoria como modalidade de repartição de receitas tributárias orientada por critérios ambientais.

Note-se que referida categoria não pode ser tratada como pertencente à classe dos tributos ambientais, pois, evidentemente, não se trata de tributo, nem mesmo por derivação da regra-matriz de incidência tributária do tributo que gerou a receita a ser partilhada. Além disso, a variável ambiental ingressa na legislação tributária apenas para apontar critérios a serem utilizados pelo titular da competência tributária para destinação das receitas auferidas com determinados tributos que, rigorosamente, nem precisam manter qualquer vinculação com o meio ambiente. Em razão disso, a estrutura normativa dessa categoria não possui potencialidade para servir como norma tributária indutora de comportamentos voltados ao meio ambiente. Noutras palavras, na regra-matriz de incidência do tributo que deu origem à receita tributária, objeto da partilha, a rigor não se faz presente nenhum critério capaz de interferir nas escolhas do sujeito passivo no momento de realização da hipótese de incidência.

Cite-se como exemplo dessa categoria a destinação de parcela do ICMS que compete aos Municípios por designação constitucional, cuja prática tem sido denominada pela doutrina de “ICMS Ecológico”. Nos termos do inciso II, do parágrafo único do artigo 158, da Constituição Federal, até um quarto da receita do ICMS que cabe aos Municípios será destinada em função de critérios previstos na lei estadual. Ocorre que alguns Estados, começando pelo Paraná, passaram a fixar critérios relacionados ao fato de os Municípios possuírem Unidades de Conservação federais, estaduais e municipais, bem como mananciais de abastecimento em proveito, total ou parcial, de municípios vizinhos. Sebastião (2011, p. 294), escreve:

Dentre os critérios de rateio, o Poder Legislativo do Estado do Paraná estabeleceu que podem receber esses recursos os Municípios que possuem Unidades de Conservação e outras especialmente protegidas, tais como as áreas de terras indígenas e as reservas florestais legais, as áreas de preservação permanente, os sítios especiais e outros tipos de florestas nos entornos das

Unidades de Conservação, ou que possuam mananciais de abastecimento público.

Esses e outros critérios ambientais, estabelecidos em leis estaduais em diferentes unidades da federação para regular a distribuição da receita em comento, deram origem ao que se costuma denominar de “ICMS Ecológico”, espécie que ainda será objeto de análise neste trabalho, razão pela qual seu estudo não será aprofundado neste momento. De qualquer modo, como anunciado acima, o chamado “ICMS Ecológico”, embora possa ser classificado como um dos instrumentos de que se vale a *tributação ambiental* para alcançar finalidades protetivas do meio ambiente, jamais poderá ser categorizado como *tributo ambiental*, especialmente porque não se trata de tributo, além de que a finalidade ambiental a ser alcançada aparece apenas por ocasião da repartição da receita, inexistindo na regra-matriz de incidência tributária do tributo que gerou a receita nenhuma variável ambiental.

Ressalte-se que o fato dessa categoria não pertencer à classe dos tributos ambientais não significa que seja desimportante como instrumento de proteção ambiental, mas revela apenas que estamos tratando de categoria diversa dos tributos, que não ostenta o caráter de norma tributária indutora ambiental, constituindo-se numa das ferramentas a serviço do cumprimento da missão de defesa e preservação ambiental prevista constitucionalmente.

2.5 Fundamentos constitucionais da tributação ambiental

Torna-se cada vez mais premente a necessidade de aprofundar os debates que convergem para a temática da proteção ambiental, especialmente aqueles que procuram coordenar medidas e reunir esforços no sentido da efetivação do comando constitucional que impõe ao poder público e à coletividade o dever de defender o meio ambiente e preservá-lo para as presentes e futuras gerações, de modo a atender ao que dispõe o artigo 225, da Constituição da República Federativa do Brasil.

O preceito constitucional referenciado estabelece que Estado e coletividade devem construir instrumentos eficazes para a proteção ambiental, competindo-lhes promover uma articulação das mais diferentes áreas do conhecimento científico, superando aparentes contradições e incompatibilidades dos sistemas, a fim de alcançar o propósito maior almejado pelo legislador constituinte. Nesse esforço intelectual, não se pode negar aprioristicamente nenhuma possibilidade de convivência entre os diversos ramos do conhecimento, mas ao contrário, há de se reconhecer as identidades que possam entrelaçá-los, tarefa que se torna um

pouco mais amena ao jurista quando opera no horizonte de um mesmo sistema, qual seja, o sistema constitucional em vigor, instaurado pela Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

O desafio que se apresenta tem origem na necessidade de se promover uma conjunção entre o direito tributário e o direito ambiental, superando aparentes incompatibilidades entre seus institutos, de modo a revelar as possibilidades de utilização da tributação como forma de proteção ambiental. O resultado final que se pretende alcançar com a interação dessas disciplinas jurídicas consiste na imantação das normas tributárias pelos valores ambientais contidos na Constituição Federal, a fim de que a relação jurídica que se estabelece entre os sujeitos ativo e passivo da relação tributária seja magnetizada por tais valores, induzindo comportamentos obsequiosos à defesa e preservação ambiental.

Tôrres (2005, p. 98) observa que, no plano constitucional, a relação entre Estado e ambiente “é definida a partir de normas de competência atributivas do dever de preservação e controle sobre ações públicas e particulares que tenham algum potencial de dano ou prejuízo”. Nessa perspectiva, o legislador brasileiro possui um vasto campo de possibilidades para eleição de políticas públicas nas quais novos instrumentos de proteção ambiental poderão ser gestados a partir da premissa do estímulo ou desestímulo de determinadas atividades econômicas, materializando o que Schoueri (2005, p. 235) denomina de *normas tributárias indutoras em matéria ambiental*.

Nessa perspectiva, a tributação surge como uma aliada privilegiada da proteção ambiental, exatamente porque referida função estatal acompanha o fluxo da atividade econômica, reconhecido que o Estado não possui o monopólio da produção de riquezas, que fora relegada preponderantemente à iniciativa privada, pelo princípio da livre iniciativa, em cuja seara os recursos para a consecução das finalidades públicas são captados. Para além dessa constatação, observa-se que a tributação se encontra cada vez mais entrelaçada com os direitos fundamentais da pessoa humana, porquanto não se pode negar que a concretização destes, em grande proporção, depende de recursos advindos da receita tributária, como observa Costa (2009, p. 4):

Consideramos importante remarcar que a compreensão do Direito Tributário, cada vez mais, está voltada à preocupação concernente à *adequação da tributação ao exercício de direitos fundamentais*. De fato, universalmente vem se afirmando uma *visão humanista da tributação*, a destacar que essa atividade estatal não busca apenas gerar recursos para o custeio de serviços

públicos mas, igualmente, o asseguramento do exercício de direitos públicos subjetivos.

Assim como escrevem Orlando e Gudiño (2009, p. 79), “a velocidade do desenvolvimento econômico impõe que os recursos naturais sejam utilizados em volumes exponenciais, o que, invariavelmente, implica desequilíbrios ambientais”, circunstância que evoca e sobreleva o conceito de desenvolvimento sustentável, diante do reconhecimento de que o atendimento das necessidades presentes não pode comprometer as das gerações futuras.

Na medida em que se compreende essa realidade torna-se imperativa uma tomada de consciência no sentido de que o processo de desenvolvimento não pode seguir o seu curso sem a interferência de alguns mecanismos de controle que operem na base de sua externalidade, seja positiva ou negativa, entendida esta categoria com assento no Direito Econômico como “custos e ganhos da atividade privada que, em virtude de uma falha do mecanismo de mercado, são suportados ou fruídos pela coletividade, no lugar daquele que os gerou” (SCHOUERI, 2005, p. 236).

No domínio ambiental, geralmente a externalidade negativa resulta da materialização das atividades poluidoras, num movimento que favorece economicamente o causador do dano, que poderá praticar preços mais competitivos no mercado, por exemplo, ampliando assim a sua lucratividade, com a transferência do passivo ambiental para a coletividade. Por outro lado, a externalidade positiva pode se fazer presente quando uma empresa exige de seus fornecedores a observância de boas práticas ambientais, o que nem sempre pode resultar em aumento de sua lucratividade, concluindo Schoueri (2005, p. 236) que:

Um e outro caso podem contrariar os interesses da coletividade. No caso da externalidade negativa, seu acobertamento por meio do repasse à coletividade implica aumento da atividade indesejada. A externalidade positiva, por outro lado, não recompensando seu gerador, pode não motivar à prática de interesse coletivo. Surge, assim, a necessidade da intervenção do Estado, para corrigir ambas as distorções.

Denota-se, portanto, nessa linha de compreensão, que o princípio da obrigatoriedade da intervenção estatal em matéria ambiental encontra-se configurado na Constituição Federal Brasileira, não apenas pelas medidas enunciadas nos incisos I a VII, do §1º, do artigo 225, mas também por meio do inciso VI, do artigo 170, que contribui para o esboço da ordem econômica, reverenciando a defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado

conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e seus processos de elaboração e prestação.

Esse tratamento diferenciado em função do impacto ambiental dos produtos e serviços autoriza, com todas as letras, a inclusão na legislação tributária das normas indutoras em matéria ambiental, estimulando condutas que resultem na defesa e preservação ambiental e desestimulando outras em sentido contrário.

Compreende-se, portanto, que a materialização do desenvolvimento com sustentabilidade exige mesmo um repensar do próprio conceito de desenvolvimento, que não pode se restringir ao aspecto econômico, devendo contemplar outras perspectivas no plano social, político e cultural, a fim de assegurar “um processo de expansão das liberdades reais que as pessoas desfrutam”, de acordo com a concepção de Sen (2010, p. 16), que acentua:

[...] a industrialização, o progresso tecnológico ou a modernização social podem contribuir substancialmente para expandir a liberdade humana, mas ela depende também de outras influências. Se a liberdade é o que o desenvolvimento promove, então existe um argumento fundamental em favor da concentração nesse objetivo abrangente, e não em algum meio específico ou em alguma lista de instrumentos especialmente escolhida. Ver o desenvolvimento como expansão de liberdades substantivas dirige a atenção para os fins que o tornam importante, em vez de restringi-la a alguns dos meios que, *inter alia*, desempenham um papel relevante no processo.

Torres (2005, p. 26) atenta, contudo, para a dificuldade de a justiça ambiental optar entre a solução de garantir o desenvolvimento ou distribuir os bens e os malefícios entre os cidadãos, anotando que:

O problema se agrava quando se traz ao debate a natureza da justiça tributária, que, sendo distributiva, e não redistributiva, pode tornar o rico menos rico mas não pode melhorar a situação do pobre, assunto objeto da justiça orçamentária; daí a insuficiência, por exemplo, do princípio do poluidor-pagador, que necessita ser complementado pela discussão sobre os incentivos fiscais, item da despesa pública.

Nessa ordem de reflexão, passa-se à análise de alguns princípios que informam referidos ramos jurídicos, sem perder de vista uma abordagem que privilegia a experiência nacional, a partir da Constituição Federal, buscando assim identificar a transversalidade da tributação com o meio ambiente no plano do direito nacional, a fim de circunscrever o subsistema de convivência das normas tributárias indutoras de comportamento ambiental.

2.6 Tributação ambiental como resultado da articulação de princípios

Todo trabalho científico deve estar atento à necessidade de se estabelecer uma conexão de saberes, pois ninguém faz ciência isoladamente. Eventuais recortes efetivados para estudos localizados são necessários, mas devem ser tratados exclusivamente como estratégias metodológicas que permitirão visualizar a completude do objeto com maior precisão e profundidade.

Essa realidade não se dissolve no campo da investigação jurídica, onde se reconhece que o sistema é unitário, embora composto por diversas ramificações, muitas vezes consideradas como ciências autônomas, mas que nunca perdem suas conexões, mesmo que umas delas sejam mais intensas e outras mais tênues. Nessa perspectiva, a tributação oferece um rico universo de possibilidades para inclusão da variável ambiental, de modo que as normas jurídicas tributárias, imantadas pelos valores e princípios constantes do sistema constitucional de proteção ambiental por força de um diálogo construtivo, ganhem potencialidade como instrumento normativo para indução de comportamentos favoráveis à proteção ambiental por parte dos contribuintes.

Uma articulação de princípios nessas áreas do conhecimento se faz necessária a bem do cumprimento do preceito constitucional que impõe ao Estado e à coletividade a responsabilidade de defender e preservar o meio ambiente, com a finalidade de assegurar a sua sustentabilidade presente e futura.

2.7 Princípios do Direito Ambiental

Sarlet e Fensterseifer (2014, p. 19) escrevem que os princípios em matéria ambiental podem possuir fontes normativas no direito internacional público, no direito constitucional positivo interno e na legislação infraconstitucional interna, sendo que desde a Declaração de Estocolmo sobre o Meio Ambiente Humano (1972), a legislação internacional ambiental começou a exercer forte influência sobre as legislações internas, que passaram a incorporar sistematicamente aquelas diretrizes. Nessa linha de argumentação, pode-se afirmar, assim como faz Fiorillo (2003, p. 24) que a identificação de princípios do meio ambiente se dá pelo conhecimento de duas espécies de política, quais sejam, uma Política Global do Meio Ambiente e uma Política Nacional do Meio Ambiente, as quais devem ser coordenadas de forma que esta última seja capaz de dar concretude àquela outra no plano interno.

Escrevendo sobre como se formam os princípios de direito ambiental, Milaré (2015, p. 282) esclarece que estes

[...] decorrem dedutivamente do conhecimento do mundo natural e dos propósitos da sociedade humana, e de algumas experiências já testadas com êxito aqui e alhures. Por outro lado, como o Direito que rege a sociedade é, em sua quase totalidade, o Direito positivo, construído cientificamente ao longo de milênios com as experiências somadas e acumuladas das civilizações e culturas, assim também os princípios jurídicos positivados são construídos com o auxílio do saber jurídico e de outros conhecidos científicos, de modo a embasar normas de procedimento e conduta a ser adotadas como salvaguarda do bem comum.

Não se pretende estabelecer um inventário exaustivo de todos esses princípios, tendo em vista os objetivos deste trabalho que converge para o ponto de intersecção entre tributação e meio ambiente, razão pela qual serão prestigiados aqueles que possuem maior potencialidade de diálogo e interação com os princípios da tributação plasmados no sistema tributário nacional, registrando-se que na doutrina especializada impera uma enorme dissensão acerca da enumeração dos princípios ambientais presentes no ordenamento jurídico brasileiro.

2.7.1 Princípio da cooperação

Relaciona-se com o estabelecimento de ações integrativas por parte do Estado e da Sociedade para defesa e preservação do meio ambiente, cujos atores receberam a tarefa concernente à concepção, proposição e efetivação de políticas públicas favoráveis à proteção ambiental, nos campos preventivo ou repressivo. No plano estatal, essa diretriz principiológica reclama o exercício das competências legislativas e materiais para formulação de condutas defensivas e conservacionistas, a partir do reconhecimento da essencialidade do meio ambiente ecologicamente equilibrado, condição fundamental à sadia qualidade de vida. Espirando-se no contexto social por meio do sistema comunicacional do Direito, este princípio lança luzes nas consciências dos cidadãos, conclamando-os ao exercício da ética do sujeito responsável, aguçando assim seus valores morais, pois sem eles a conservação, ainda que seja alcançada pelas ações estatais isoladas, não se mantém.

Não se pode mais conceber a relação homem-natureza como uma relação entre *sujeito-objeto*, que deve dar lugar a uma nova relação do tipo *sujeito-sujeito*, como proclama Boff (1999, p. 95):

Experimentamos os seres como sujeitos, como valores, como símbolos que remetem a uma realidade frontal. A Natureza não é muda. Fala e evoca. Emite mensagens de grandeza, beleza, perplexidade e força. O ser humano pode escutar e interpretar esses sinais. Coloca-se ao pé das coisas, *junto* delas e a elas sente-se unido. Não existe, coexiste com todos os outros. A relação não é de domínio sobre, mas de convivência. Não é pura intervenção, mas inter-relação e comunhão.

Nota-se que o referido princípio guarda profunda relação com o conceito de democracia participativa, na medida em que conclama a todos os cidadãos à promoção de uma integração comunitária, em permanente sintonia com o Poder Pública, com o propósito de canalizar esforços em prol da tutela do meio ambiente.

2.7.2 Princípio do desenvolvimento sustentável

De acordo com o Relatório Nosso Futuro Comum (1987), da Comissão Mundial sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento das Nações Unidas, desenvolvimento sustentável é “aquele que atende às necessidades do presente sem comprometer a possibilidade de as gerações futuras atenderem a suas próprias necessidades” (SARLET; FENSTERSEIFER, 2014, p. 90). Decorre do reconhecimento de que os recursos naturais são finitos e sua utilização para suprimento das necessidades atuais deve ser racional, para não privar as gerações futuras dessas mesmas utilidades. Não se trata de impor censuras ao desenvolvimento, que é direito inalienável do ser humano, mas de acrescentar-lhe responsabilidade social, pugnando pelo respeito à capacidade de uso do meio ambiente.

Mas é preciso ter em mente que o conceito de desenvolvimento sustentável transcende a noção de crescimento econômico e acaba por assumir um relevante protagonismo na ordem dos instrumentos capazes de fomentar a construção de uma cidadania ambiental, como argumenta Montero (2014, p. 156):

A cidadania ambiental deverá estar fundamentada numa nova forma de educação, que parte da premissa de que o ser humano deverá ter uma relação de harmonia com a natureza, direcionada pela ideia de responsabilidade e de solidariedade para com o outro – as espécies que habitam o planeta e as futuras gerações. O desenvolvimento do ser humano, nas suas distintas dimensões, deverá estar orientado pelo respeito à sustentabilidade ambiental – prudência ecológica.

Refletindo sobre o significado constitucional da proteção do meio ambiente no âmbito econômico Tavares (2011, p. 185/186) registra com precisão que a essa disciplina transita no

texto magno sob a forma de princípio da ordem econômica, ficando esclarecido que “a exploração dos recursos ambientais necessários ao desenvolvimento econômico do país deve ser pautada pelas diretrizes do chamado *desenvolvimento sustentável*, opondo-se à devastação ambiental inconsequente e desmedida”.

Significa dizer que o princípio do desenvolvimento sustentável deve orientar todas as condutas públicas e privadas, vinculando as ações dos seus agentes de modo a garantir um desenvolvimento econômico como expressão da própria liberdade da pessoa humana, que jamais poderá ser privada dos bens sociais básicos necessários a uma existência digna, dentre eles o direito a uma saudável qualidade de vida.

2.7.3 Princípios da precaução e da prevenção

Há uma proximidade conceitual entre esses dois princípios, de modo que poderão ser tratados conjuntamente, embora alguns autores entendam que as expressões são sinônimas. Pode-se afirmar que a distinção está situada no campo do prévio conhecimento científico ou não a respeito das possíveis consequências para o meio ambiente do uso de determinada substância, tecnologia ou da prática de um ato. Havendo esse prévio conhecimento, fala-se em princípio da prevenção, não o havendo refere-se ao da precaução, justificando em ambos os casos o adiamento de medidas economicamente viáveis para prevenir a degradação ambiental.

O princípio da precaução, no dizer de Sarlet e Fensterseifer (2014, p. 164), assume a posição de “uma espécie de princípio da prevenção qualificado ou mais evoluído” abrindo caminho “para uma nova racionalidade jurídica, mais abrangente e complexa, vinculando a ação humana presente a resultados futuros”. Na dúvida ou incerteza científica a respeito da segurança da ação face ao meio ambiente, há de se ter cautela para evitar possíveis agressões a todas as formas de vida no planeta, enquanto não se constrói um ambiente de segurança mediante instrumentos técnicos e científicos eficazes.

Mas é possível que já se tenha a certeza de que determinada conduta produzirá danos ao meio ambiente, de acordo com constatação científica prévia, circunstância que impõe a prática de medidas de prevenção para proteção ambiental. Não é incomum, contudo, a articulação simultânea dos dois princípios, quando alguma incerteza científica ainda possa existir no caso concreto, revelando-se que a relevância desses princípios é suprema no contexto de uma sociedade de risco onde o advento de uma nova modernidade produz mudanças profundas na

política, na economia e no comportamento, tendo em vista que a produção de riquezas propaga riscos de catástrofes ambientais.

2.7.4 Princípio da função ambiental da posse e da propriedade

Por meio deste princípio geral do Direito Ambiental, os valores e direitos ecológicos passam a conformar o conteúdo do direito de propriedade “com uma nova carga de deveres e obrigações correlatas ao seu exercício” (SARLET; FENSTERSEIFER, 2014, p. 104), direcionando-o no sentido do cumprimento das finalidades econômicas e sociais, de modo que sejam preservados 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, consoante previsão do artigo 1.228, §1º, do Código Civil de 2002. Sob essa nova perspectiva com assento constitucional, o direito de propriedade absorve alguns deveres que limitam o seu exercício em nome de um bem maior que interessa a toda coletividade.

Essa diretriz principiológica resgata o próprio conteúdo da solidariedade, demonstrando que na trindade *Liberdade, Igualdade, Fraternidade* existe um juízo de complementaridade e que sua finalidade principal se realiza neste último conceito. Evoca-se o sentido da unicidade do planeta, que por isso pode ser comprometido irremediavelmente pelo uso inadequado e irracional do direito de propriedade, quando exercido sem atenção ao sentido ético da alteridade, desprezando o proprietário ou gestor o cultivo de sentimento de preocupação com as demais formas de vida, em detrimento das presentes e futuras gerações. Significa dizer que o exercício do direito de propriedade pode sofrer limitações, em nome de um bem maior relacionado ao meio ambiente, circunstância que autoriza o agravamento da tributação incidente sobre a propriedade como forma de compelir o proprietário ao cumprimento das suas funções sociais, dentre elas a função ambiental.

2.8 Princípios do Direito Tributário

Do mesmo modo que o Direito Ambiental, também o Direito Tributário se encontra estruturado por uma rede de princípios. Na realidade brasileira, a Constituição Federal contempla diversos desses princípios no título que cuida da tributação e do orçamento público, constituindo assim o sistema tributário nacional, mas em outras passagens do texto constitucional pode-se defrontar com outros preceitos que se relacionam com a mesma temática.

Seguindo a mesma metodologia, não se há de inventariar todos esses princípios, mas apenas destacar aqueles com maior capacidade de interação com os princípios do Direito Ambiental selecionados anteriormente. Convém esclarecer, ainda, que não se pretende analisar todas as nuances dos princípios aqui selecionados, ressaltando-se apenas que inexistem garantias absolutas, de modo que o próprio texto constitucional se encarrega de estabelecer algumas exceções à aplicabilidade dos mesmos princípios.

2.8.1 Princípio da legalidade tributária

Decorrente do princípio geral da legalidade, que se situa dentre os direitos e garantias fundamentais na constituição brasileira, o princípio da legalidade tributária possui importante significado no sistema tributário nacional, prescrevendo que a competência tributária conferida às entidades federativas pela própria Constituição somente poderá ser exercida por meio de lei. Referido princípio assume a forma de uma das limitações ao poder de tributar, convertendo em relação jurídica a relação de poder que emerge da soberania estatal.

A norma jurídica que exercita a competência tributária das entidades federativas regula o comportamento humano consistente, no dizer de Ataliba (2013, p. 23), em “levar dinheiro aos cofres públicos”. Dessa ordem de ideias resulta a impossibilidade do exercício do poder de tributar por meio de instrumento diverso da norma jurídica que reúna a um só tempo os sentidos material e formal, com as características exigidas pelo texto constitucional, observando-se eventuais ressalvas, bem como nos termos da legislação complementar pertinente.

Conforme escreve Carvalho (2013, p. 300):

O princípio da legalidade é limite objetivo que se presta, ao mesmo tempo, para oferecer segurança jurídica aos cidadãos, na certeza de que não serão compelidos a praticar ações diversas daquelas prescritas por representantes legislativos, e para assegurar observância ao primado constitucional da tripartição dos poderes.

Resta evidente que qualquer instituição, majoração ou mesmo redução ou extinção de tributos haverá de observar o princípio da legalidade tributária restrita, ressaltando-se as exceções constitucionais ao referido princípio.

2.8.2 Princípio da igualdade tributária

Da mesma forma que a legalidade tributária, este princípio, também denominado de princípio da isonomia tributária, possui um correspondente de ordem geral no conjunto dos direitos e garantias fundamentais previstos no artigo 5º da Constituição Federal. A igualdade tributária, de seu turno, proíbe a instituição de tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibindo-se também qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função exercida pelos contribuintes, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

Esse comando constitucional dirige-se tanto ao legislador quanto ao intérprete da norma tributária. No primeiro caso, o preceito requer a afirmação da igualdade na lei, concitando o legislador a observar cuidadosamente os critérios de discriminação utilizados para estabelecer tratamento tributário diferenciado entre os contribuintes, de modo que referido tratamento se dê “em razão dessa diferença, ou seja, que o tratamento diferenciado tenha relação com o critério discriminante eleito” (CARVALHO, 2013, p. 287). No que se refere ao intérprete ou aplicador da norma tributária, evoca-se uma igualdade perante a lei, exigindo-se desses atores um esforço exegético que prestigie a força normativa do preceito constitucional, reconhecendo-se, contudo, que referido espaço para a autoridade administrativa é bastante restrito, tendo em vista que a cobrança tributária se realiza mediante atividade administrativa plenamente vinculada, restando apenas ao Poder Judiciário um ambiente mais confortável para análise da compatibilidade vertical da legislação tributária em razão do princípio da igualdade.

2.8.3 Princípio da capacidade econômica

Embora comumente denominado de princípio da capacidade contributiva do contribuinte, a Constituição Federal optou pela invocação da “capacidade econômica” para deixar marcado que, na graduação dos impostos, deve-se levar em conta a verdadeira força econômica do contribuinte, afastando possíveis ficções que possam desviar o aplicador da norma da premissa econômica. Saliba (2005, p. 243) explica que: “A aplicação desse princípio mantém o devido perfil que o contribuinte deve ter, na qualidade de cidadão digno, que tem garantido seu reconhecimento como membro de uma sociedade livre e justa”.

Percebe-se que referido princípio está diretamente relacionado com a busca da justa medida da tributação por meio dos impostos, com fortes componentes da solidariedade como

valor supremo, de forma a permitir uma harmoniosa convivência entre direitos e deveres do contribuinte, estabelecendo assim os contornos de uma cidadania fiscal. Para Ribeiro (2003, p. 61) esse princípio “representa não só um limite negativo que exclui os fatos que não revelam manifestação de riqueza, como constitui critério indispensável para a repartição da carga tributária pelos cidadãos”.

2.8.4 Princípio do não-confisco

Para compreensão desse princípio aplicável a todos os tributos, deve-se ter como referência o conceito de confisco, cujo instituto foi adotado no sistema constitucional brasileiro com finalidade punitiva. Saliba (2005, p. 252) pontua que a natureza jurídica do confisco “é sancionatória, para penalizar pessoas que ao descumprirem determinadas leis, sofrerão um constrangimento em face de seu patrimônio, ou seja, terão uma retirada coercitiva de algo que lhes pertença”. Logo se percebe que a impossibilidade de conciliação desse instituto com a atividade de tributação, tendo em vista que tributo não pode ser instituído como forma de sanção de ato ilícito.

Não se nega que a aplicabilidade desse princípio oferece dificuldades, recomendando-se sua avaliação em cada caso concreto, até porque não existe uma alíquota limite a partir da qual se possa afirmar que o tributo assumiu natureza confiscatória. Um tributo pode ter alíquota elevada, mas nem por isso significa que esteja sendo utilizado com efeito de confisco, pois não é incomum constatar numa cobrança elevada apenas a manifestação do efeito extrafiscal de determinado tributo.

Em essência, a proibição de se utilizar tributo com efeito de confisco assume um caráter axiológico de exigência de razoabilidade, evidenciando que há limites para a imposição de um crédito tributário, não podendo este anular a propriedade privada. Esse critério informativo deve direcionar não só os trabalhos legislativos, mas igualmente as atividades dos agentes públicos na aplicação da norma, sujeitando-se em qualquer caso ao controle de legalidade e legitimidade pelo Poder Judiciário.

2.9 Inclusão da variável ambiental na tributação nacional

A inclusão da variável ambiental na tributação não segue um modelo único, tendo em vista que se trata de um processo que precisa se ajustar à realidade jurídica de cada país,

amoldando-se especialmente à sua conformação constitucional. Na realidade brasileira, onde o sistema tributário nacional encontra-se completamente encartado na Constituição Federal, toda e qualquer iniciativa nesse sentido deve ter como ponto de partida uma perspectiva constitucional.

Outro aspecto a ser considerado nesse caminho diz respeito ao nível de saturação da imposição tributária no país, pois diante de uma pesada carga tributária não tem sentido trabalhar com a ideia de instituição de uma gama de novos tributos sob o signo de *tributos ambientais* para agravar ainda mais o patrimônio do sacrificado contribuinte, impingindo-lhe novas cobranças sob a justificativa de melhorar a relação do homem com o meio ambiente. Uma reforma tributária que não observar essa premissa acaba por desvirtuar toda potencialidade da tributação ambiental, palmilhando um caminho simplista no qual a inclusão da varável ambiental na tributação não passa de um sofisma para justificar novas modalidades tributárias.

No percurso dessa jornada pretende-se descortinar instrumentos que não representem necessariamente a instituição de novos tributos, tendo em vista que a carga tributária imposta aos contribuintes nacionais já se afigura extremamente elevada. Para alcançar o desiderato perseguido, o caminho mais adequado parece ser a realização de um processo de imantação das competências tributárias das entidades federativas pelos valores ambientais, de modo que as normas jurídico-tributárias editadas no exercício daquelas competências possam induzir comportamentos favoráveis à proteção ambiental aos contribuintes, estimulando boas práticas ambientais ou inibindo más condutas nesse sentido. Nessa perspectiva, vislumbra-se que o esverdeamento da tributação nacional exige uma adaptação das modalidades tributárias existentes, para potencialização de sua extrafiscalidade, solução que nos leva aos tributos ambientais derivados, em detrimento dos tributos ambientais originais, conforme classificação anteriormente proposta, podendo-se valer, em caráter supletivo, da técnica de repartição de receitas tributárias orientada por critérios ambientais.

Por outro lado, sempre que o instrumento técnico-fiscal utilizado conduzir à arrecadação de créditos tributários ou a partilha de receitas, torna-se fundamental que o Poder Público garanta o investimento dos recursos obtidos com a tributação ambiental na efetiva proteção do meio ambiente, o que pode ser alcançado por meio de um processo de vinculação de receitas tributárias, evitando que os créditos tributários originários da tributação ambiental sejam aplicados em fins diversas, desvirtuando sua finalidade legal em sentido amplo.

2.9.1 Vinculação de receita na tributação ambiental

Como afirmado acima, parte fundamental nesse processo de inclusão da variável ambiental na tributação deve ser a construção de mecanismos que assegurem a aplicação dos recursos captados em função dessa modalidade de tributação, quando for o caso, em ações efetivas de defesa e proteção ambiental. Caso contrário, todos os esforços desenvolvidos nessa vertente serão inúteis, caindo no vazio por falta de resultados práticos para a efetivação do comando constitucional. Nessa linha de reflexão, o processo de imantação do sistema tributário nacional com os valores ambientais não pode ser visto como apenas mais uma fonte de obtenção de recursos para aplicação em finalidades diversas da proteção ambiental.

Um mecanismo que pode assegurar uma eficiente aplicação dos recursos obtidos com essa prática na finalidade ambiental é a vinculação de receitas tributárias originárias da tributação ambiental. Para assegurar essa vinculação plenamente em todo sistema tributário nacional faz-se necessária uma reforma constitucional que amplie as hipóteses de vinculação de receita dos impostos, hoje limitada às exceções previstas no artigo 167, inciso IV e §4º, da Constituição Federal. Como se observa, essa necessidade existe apenas em relação aos impostos, nos quais prevalece a regra geral proibitiva da vinculação de receitas, cláusula inexistente para as demais espécies tributárias.

Nessa linha de pensamento, embora ressaltando a controvérsia acerca da afetação de receitas tributárias, Tupiassu (2006, 151/152) escreve que:

[...] tem-se o forte argumento de que a afetação da receita dos impostos ambientais a fundos dessa mesma natureza traz a segurança necessária ao momento atual, marcado pela tendência de corte de todos os tipos de gastos públicos e investimentos sociais; tal vinculação sustentará, por conseguinte, a manutenção das políticas ambientais, dando prioridade aos gastos corretos e transparentes em benefícios do meio ambiente. Além do quê, a vinculação de receitas adapta-se perfeitamente ao princípio do poluidor-pagador, vez que os valores pagos ao Estado pelos poluidores através dos tributos ambientais serão revertidos em proveito de atividades benéficas ao meio ambiente.

Verifica-se, portanto, que a proposta apresentada neste trabalho para inclusão da variável ambiental na tributação nacional concentra-se em sua grande parte no plano da regulamentação das competências tributárias pelas entidades federativas, dispensando-se maiores reformas do texto constitucional, medida alentadora diante da rigidez que caracteriza o exercício do poder constituinte derivado.

2.9.2 Espaço para inclusão da variável ambiental na dinâmica da tributação

Já se ressaltou que o processo de imantação das normas tributária pelos valores ambientais não pode seguir um modelo único, tendo em vista que se deve dar atenção à realidade jurídica de cada país, especialmente sua conformação constitucional. Por conta disso, há de se ter cautela na importação de soluções gestadas sob diferentes modelos jurídicos, evitando-se uma recepção acrítica desses modelos no plano jurídico nacional, especialmente porque o sistema tributário brasileiro encontra-se perfeitamente encartado na Constituição Federal.

Nessa linha de compreensão, a inclusão da variável ambiental no sistema tributário nacional deve adotar um modelo que não represente apenas mais uma forma de tributação, pois os contribuintes já se encontram sobrecarregados por uma excessiva carga tributária. É evidente que a questão não se resolve simplesmente com a instituição de novos tributos para serem rotulados de tributos verdes, elevando ainda mais a carga tributária, mesmo que o produto dessa arrecadação seja vinculado à causa ambiental. Do mesmo modo, boas iniciativas como o ICMS Ecológico perdem totalmente o sentido se a fração destacada da arrecadação do referido tributo estadual não for aplicada nas finalidades que justificaram a instituição desse instrumento técnico-fiscal.

No plano da realidade brasileira, pode-se afirmar que a função indutora na tributação deve atuar no intervalo que vai da instituição da hipótese de incidência tributária até a constituição do respectivo crédito tributário, qualificando apenas atividades lícitas causadoras de impactos negativos ao meio ambiente. Portanto, a inclusão da variável ambiental na tributação deve ser feita como forma de regulamentação da competência tributária das entidades federativas, o que pode ocorrer em qualquer uma das modalidades de obrigações tributárias, incentivando ou desestimulando condutas dos contribuintes no interesse da proteção ambiental. Finalmente, é fundamental que se estabeleça mecanismos para assegurar a aplicação das receitas auferidas com essa prática em favor da defesa e da proteção ambiental, medida que poderá ser alcançada com a previsão de vinculação de receitas tributárias, exigindo-se reforma constitucional para ampliação dessas possibilidades em relação aos impostos.

No próximo capítulo faremos uma incursão panorâmica pelo direito comparado, identificando algumas experiências realizadas com a tributação ambiental em diferentes países, para novamente voltar os olhos para a realidade nacional a fim de identificar instrumentos

técnicos-fiscais que auxiliem na proposta de utilização da tributação como forma de proteção ambiental.

CAPÍTULO III - TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL NA EXPERIÊNCIA ESTRANGEIRA E NACIONAL

Superados os confrontos bélicos das duas grandes guerras que marcaram de modo indelével o Século XX, parece que a humanidade começa a se despertar para o problema da escassez dos recursos naturais, reconhecendo a necessidade de manutenção do equilíbrio ecológico como pressuposto para a sobrevivência do planeta e de todas as formas de vidas. Nesse momento histórico, os efeitos danosos do desenvolvimento irracional já se faziam presentes no cotidiano das pessoas em diversas partes do mundo, e começavam a ser esquadrihados por estudos científicos que emitiam seus persistentes sinais de alerta.

Nas duas primeiras décadas que sucederam a segunda grande guerra mundial, lideranças políticas influentes passaram a abrir espaços em suas agendas para as questões ambientais, demonstrando predisposição para esse debate na comunidade internacional. Veiga (2015, p. 27) descreve que:

Desde janeiro de 1965, com a notícia do assustador envenenamento massivo por mercúrio na cidade de Minamata, no Japão, até 22 de abril de 1970, dia de gigantescas manifestações em cidades norte-americanas, conhecido como o primeiro “Earth Day”, uma longa série de acontecimentos e informações científicas haviam levado os governos das principais democracias do mundo a perceber que muitas questões habitualmente tachadas de “ambientais” podiam se revelar tão ou mais importantes que as tradicionalmente classificadas como “sociais”, particularmente quando pudessem ser fonte de alguma ameaça ao desempenho econômico nacional.

A Organização das Nações Unidas – ONU passou catalisar os esforços relacionados à sedimentação dos fundamentos ecológicos no conjunto da comunidade internacional, cujos objetivos culminaram na realização da Conferência das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente Humano, em Estocolmo, no ano de 1972. Esse encontro deu origem ao primeiro documento de direito internacional a reconhecer o direito da pessoa humana a um meio ambiente de qualidade, no qual possa viver com dignidade e bem-estar, aliado ao seu dever solene de proteção e preservação desse ambiente para as gerações presentes e futuras.

Nessa esteira que sugere a formação de redes de proteção ambiental por meio de estudos que prestigiem a transversalidade científica é que emergem “como alternativas economicamente eficientes as políticas econômico-fiscais no que tange à preservação

ambiental” (TUPIASSU, 2006, p. 165). Embora neste trabalho tenhamos adotado um recorte metodológico que permitisse estudar a tributação ambiental no contexto do direito interno, sob o prisma do sistema tributário nacional, não se pode olvidar que uma visão panorâmica da questão no plano internacional possa ser útil como forma de reflexão sobre as soluções concretas encontradas no direito comparado.

3.1 Tributação ambiental no direito comparado

Uma visão panorâmica a respeito do tema, assim como referido acima, justifica-se no âmbito deste trabalho, pois diversos são os mecanismos que relacionam tributação e economia com o meio ambiente no direito comparado, cujo aprofundamento exigiria uma análise completa do sistema jurídico de cada país a fim de identificar a fórmula utilizada para utilização do tributo como instrumento de proteção ambiental. Nessa linha de atuação, convém enfatizar apenas os institutos que mais se assemelham com os correspondentes nacionais, mas sem perder de vista o abismo que possa existir entre os mais diferentes sistemas constitucionais, motivo pelo qual não recomendamos que referidos instrumentos sejam simplesmente tomados por empréstimo, sem uma profunda criticidade a respeito de suas compatibilidades com o direito interno. Entretanto, nem por isso se descarta o caráter inspirador das experiências bem-sucedidas no direito estrangeiro no campo da tributação ambiental.

Tupiassu (2006, p. 166) acentua que a utilização dos tributos como instrumento de proteção ambiental

[...] emerge de uma oportuna tomada de consciência por parte, principalmente, dos países mais desenvolvidos. Estes, após promoverem o desastroso assolamento de seus recursos naturais, percebem que a questão ambiental se encontra intimamente ligada com a questão econômica, devendo utilizar seus próprios elementos para promover a mitigação dos efeitos maléficos que sobre o meio foram vertidos.

No âmbito do direito estrangeiro, Estados Unidos e o Reino Unido praticaram reformas legais tendentes à inclusão da variável ambiental na tributação, no período de 1984 a 1986, servindo de modelo para os demais países desenvolvidos, os quais vêm adotando parâmetros semelhantes, conforme registra Montero (2014, p. 257), acolhendo majoritariamente um “*modelo extensivo*, caracterizado pela eficiência, equidade horizontal e simplicidade tributária”, acrescentando o mesmo autor que, na Europa, “a tributação ambiental tem sido implementada

com a eliminação dos subsídios prejudiciais para o meio ambiente e com medidas que reduzem o ônus tributário sobre o trabalho, o capital e a previdência social”.

Releva observar, também, que a Organização para Desenvolvimento e Cooperação Econômicas – OCDE elaborou, em 1989, um “diagnóstico buscando traçar as linhas mestras para o desenvolvimento da utilização dos instrumentos econômicos e fiscais ambientais, avaliando as suas formas de utilização, importância e os resultados que apresentavam no cenário dos seus países-membros” (TUPIASSU, 2006, p. 166), restando demonstrado que os instrumentos econômicos ocupavam um papel secundário no cenário do controle ambiental, realidade que começou a experimentar mudança significativa a partir da década de 1990, conforme se verifica quando se analisa esse quadro no contexto continental.

Relataremos a seguir experiências realizadas por alguns países na Europa, América do Norte, bem como em outros continentes, sem ter a pretensão de exaurir o tema, que se apresenta bastante difuso, mas buscando uma aproximação que nos permita antever o que tem sido feito nesse campo no direito comparado.

3.1.1 Grã-Bretanha

Montero (2014, p. 263-265) informa que a Grã-Bretanha realizou, nos orçamentos para 1999 e 2000, diversas mudanças em matéria tributária relacionadas com a defesa do meio ambiente, destacando-se o *Climate Change Levy – CCL*, que se trata de um imposto industrial sobre energia, aplicado sobre o carvão, gás natural, gás liquefeito de petróleo e sobre a eletricidade. Referida legislação previu uma série de benefícios fiscais, em especial isenções, para produtores de energia renovável, e para as centrais de ciclo combinado, assim como concedeu incentivos financeiros e descontos para setores que assumiram os padrões de eficiência energética. Relata o mesmo autor que benefícios fiscais também foram concedidos “para a utilização de petróleo que tenha menor teor de enxofre e para o congelamento da carga existente nos combustíveis de locomoção em forma gaseada”.

No campo das emissões de gases poluentes, a legislação da Grã-Bretanha adotou um imposto conhecido como *Vehicle Excise Duty*, que adota progressividade de alíquotas variando anualmente em função da base de cálculo, determinada pelo “valor do veículo e sobre as emissões de dióxido de carbono”, registrando menores ônus para veículos equipados com motores inferiores a 1200 cilindradas. No que se refere a resíduos, informa Carlos Montero que

o “*landfill tax – LT*, introduzido em 1996, é um imposto que tributa resíduos depositados, seja ao ar livre ou em espaços controlados. As receitas do imposto estão vinculadas à redução das contribuições sociais pagas pelos empregadores”.

3.1.2 Alemanha

Na Alemanha, uma lei de 24 de março de 1999 – *Gesetz zum Einstieg in die ökologische Steuerreform* – reestruturou o ordenamento jurídico tributário relacionado ao meio ambiente, tendo por objetivo “reduzir o consumo de energia elétrica e obter receitas que permitam gerar emprego e reduzir as contribuições da previdência social” (MONTERO, 2014, p. 266), criando um imposto sobre energia e aumentando as alíquotas do imposto sobre óleo mineral, incidente sobre consumo de combustível, diesel, óleo combustível e, de forma reduzida, sobre o gás natural e o gás liquefeito, de modo que este último tributo, que possuía finalidade meramente arrecadatória, passou a agregar uma finalidade ambiental vinculada à redução de emissões (NETO; BUENO; COSTA, 2009, p. 71).

Apoiando-se nas lições de Ana Yábar Sterling, em obra coordenada por Pedro M. Herrera Molina, Montero (2014, p. 266) explica que:

O imposto sobre a eletricidade tributa o fornecimento – por parte das empresas de gestão – de energia elétrica ao consumidor final. O imposto também onera o consumo, através da rede, por parte das empresas fornecedoras e o autoconsumo daqueles indivíduos que geram a sua própria energia elétrica. O contribuinte de iure é a empresa fornecedora ou o sujeito que produz a energia para o próprio consumo. No entanto, a legislação prevê a isenção do imposto quando a energia é de fontes renováveis. Também é subsidiada a energia eclética (energia obtida da mistura de fontes de energia eólica, solar, nuclear, etc), usada principalmente no transporte ferroviário.

Interessante notar que essas iniciativas notabilizadas pela utilização da tributação ambiental não se concentraram exclusivamente na produção de efeitos benéficos para o meio ambiente, mas tiveram por objetivo alcançar também outros benefícios de natureza social, mediante a redução da contribuição social do empregador com foco na produção de novos postos de trabalho:

Uma característica interessante desta reforma tributária ambiental é a destinação da arrecadação do tributo, afetada majoritariamente à redução da contribuição social do empregador, de modo a atingir o duplo dividendo, no caso representado pela expectativa de geração de novos empregos. O restante da receita é reinvestido na sociedade através de programas para promoção de

uso e desenvolvimento de energia renováveis (NETO; BUENO; COSTA, 2009, p. 72).

Registre-se, ainda, no ordenamento jurídico alemão a existência de outros tributos com inclinação ambiental, como o imposto sobre veículos – *kraftfahrzeugsteuer* –, que tem seu montante reduzido para os modelos movidos à energia elétrica ou com emissões reduzidas. Montero (2014, p. 267) registra que os veículos movidos a energia elétrica são isentos “durante os primeiros cinco anos de circulação, a partir da primeira autorização para circular; após esse período, existe uma alíquota progressiva estabelecida de acordo com o peso do veículo”. Outros exemplos podem ser colhidos no direito tributário da Alemanha, como as taxas sobre o lixo, cujo valor varia em função do volume, o peso, o material ou as características dos resíduos (para estimular a reciclagem), bem como as taxas e contribuições sobre esgoto, que visam a redução do desperdício na utilização de água. Até mesmo o imposto de renda, com natureza predominantemente fiscal, “prevê a possibilidade de elevação da amortização de bens ecologicamente eficientes, de modo a estimular o desenvolvimento e utilização de tal tipo de bens” (NETO; BUENO; COSTA, 2009, p. 72-73).

3.1.3 França

Na França, a primeira experiência data de 1964, quando se instituiu um tributo “sobre a emissão de efluentes e o consumo de água, exigida pela agência de águas, cujo produto da arrecadação era destinado à limpeza do meio ambiente” (NETO; BUENO; COSTA, 2009, p. 73). Na década de 80 surgiu um tributo incidente sobre poluição atmosférica e, na seguinte, sobre dejetos industriais e domésticos. Posteriormente, em 1999, houve uma simplificação dessas modalidades tributárias, reunido cinco tributos sob o título de “Tributo Geral sobre as Atividades Poluentes” – *Taxe Générale sur les Activités Polluantes* – TGAP – incluindo: (i) o tratamento e a estocagem de dejetos industriais especiais; (ii) a poluição atmosférica; (iii) os óleos e lubrificantes; (iv) a poluição sonora; (v) os dejetos domésticos. No ano 2000 o rol do TGAP foi ampliado para alcançar os detergentes, extração de materiais e pesticidas usadas na agricultura (NETO; BUENO; COSTA, 2009, p. 73).

3.1.4 Suécia

Conforme Montero (2014, p. 269), a reforma fiscal da Suécia, efetivada em 1991, baseou-se num sistema de compensação, substituindo impostos diretos por tributos ambientais,

dentro de um marco de neutralidade arrecadatória, sendo “introduzidos no sistema fiscal cerca de dez novos tributos ambientais, entre eles o imposto sobre dióxido de carbono, o imposto sobre o óxido de nitrogênio, e o imposto sobre o enxofre. A reforma adotou o modelo tributário de reforma integral ou generalizado”. O imposto anual sobre veículos também é calculado em função do tipo de combustível utilizado, sofrendo variações em função disso, o mesmo ocorrendo com o imposto sobre vendas de veículos de motor. Verifica-se na Suécia um amplo espectro de tributos ambientais relacionados a emissões de gases poluentes, mas também há impostos sobre resíduos, baterias, pesticidas, fertilizantes, revelando uma forte preocupação com o meio ambiente naquele país.

3.1.5 Holanda

A Holanda adota um modelo denominado “*tax shifting*”, no qual “o imposto regressivo de determinado tributo ambiental é compensado através da redução nas alíquotas marginais de outros tributos” (NETO; BUENO; COSTA, 2009, p. 74). A utilização da tributação como instrumento de proteção ambiental naquele país é bastante ampla, variando desde impostos sobre os combustíveis fósseis, graduado em função do teor energético dos combustíveis e da quantidade de carbono, até a tributação do urânio utilizado na produção de energia, por meio do imposto regulatório sobre a energia, prevendo a legislação uma série de isenções fiscais para pequenos consumidores, com um tipo impositivo diferenciado para alguns setores da economia (MONTERO, 2014, p. 274). No campo da poluição sonora, há um tributo incidente sobre todas as aeronaves que pousam nos aeroportos do país, graduado em função das características do ruído produzido, concluindo o citado autor que

A partir da década de 1970, foram implementadas taxas sobre a poluição da água com o objetivo de financiar a construção de plantas de tratamento em grandes cursos de água administrados pelo Estado holandês. Em 1995, foi introduzido um imposto sobre a extração de águas subterrâneas, cuja arrecadação é destinada a compensar os custos incorridos no tratamento das águas da superfície (MONTERO, 2014, p. 274).

Destaca-se, ainda, no plano da tributação ambiental holandês a significativa destinação do produto da arrecadação de taxas incidentes sobre consumo energético para programas de eficiência no consumo doméstico, como mais um instrumento para compensar “o impacto negativo desse tipo de tributação na distribuição de renda, aliada à proteção ambiental” (NETO; BUENO; COSTA, 2009, p. 74).

3.1.6 Dinamarca

Embora a Dinamarca tenha, no ano de 1993, implementado uma reforma fiscal tendo por finalidade a proteção ambiental, na qual houve aumento no imposto específico sobre emissão de gás carbônico e sobre energia, Montero (2014, p. 272) observa que:

[...] a mudança substancial da reforma fiscal verde foi realizada em 1994, quando foi implementado um *tax mix* característico com um custo fiscal nulo. Foi substituída parte da tributação pessoal sobre a renda por novos impostos ambientais, foi introduzido um novo imposto salarial, e foram realizados aumentos impositivos para as utilidades do mercado bursátil. Como parte da reforma, foram criados impostos ambientais que tributam depósitos e incineradoras de resíduos, matérias virgens, CFCs etc.

Para cumprimento de metas fixadas pela União Europeia relacionadas ao programa de mudança climática, tributa-se naquele país o gás natural e o dióxido de enxofre. Além disso, há um imposto único sobre a inscrição de veículos de motor e outro anual, graduado em função do peso e do tipo de combustível utilizado.

A água também é tributada na Dinamarca, inclusive a residual. Os resíduos sólidos em geral, igualmente, sofrem tributação, sejam eles perigosos ou não. Importante observar que a lei concede isenção aos resíduos perigosos depositados em instalações especiais de tratamento, além de estabelecer diversos “sistemas de depósito-reembolso para determinados materiais recicláveis [...]. Existem também sistemas de rotulagem ecológica, em alguns casos é possível pedir auxílios estatais para financiamento de pesquisas e para o desenvolvimento de produtos” (MONTERO, 2014, p. 273).

Convém considerar, ainda, que em contrapartida às reformas tributárias ambientais realizadas na década de 90, seguindo o mesmo caminho percorrido por outros países europeus, “a Dinamarca implementou reduções no imposto de renda como forma de compensar as pessoas físicas com menor renda, mais sensíveis ao aumento da tributação” (NETO; BUENO; COSTA, 2009, p. 75).

3.1.7 Suíça

O regime constitucional da Suíça permite que os *Cantons* possam instituir tributos que não sejam atribuídos exclusivamente à Confederação, nem invadam as prerrogativas materiais a ela reservadas. Desse modo, conforme esclarecem Freitas Neto *et all* (2009, p. 75), verifica-

se a possibilidade dessas unidades administrativas instituírem tributos como instrumentos de proteção ambiental referente à emissão de dejetos, utilização de água e do solo, à natureza, às estradas e veículos e à energia (inclusive elétrica).

Um referendo popular ocorrido em 2000 rejeitou proposta para criação da “*éco-taxe*” na Suíça, que tinha por objetivo implementar mudanças na legislação para alcançar o princípio do duplo dividendo, substituindo a tributação incidente sobre o emprego pela tributação do consumo energético. Após esse fato, Freitas Neto *et all* (2009, p. 76) informam que:

[...] restou à Suíça, como único instrumento disponível, tentar alcançar as metas fixadas no protocolo de Kyoto, a lei aprovada pelo parlamento em outubro de 1999, que permitiu a introdução, a partir do ano de 2004, de um tributo subsidiário sobre CO² em determinados níveis de emissão preestabelecidos.

3.1.8 Espanha

Preocupado com a redução de competitividade das empresas espanholas, o Governo da Espanha passou a utilizar a tributação como instrumento de proteção ambiental mediante incentivos fiscais para os que investissem na proteção do meio ambiente. Nessa linha de atuação, promoveu “reduções no imposto de renda das empresas que investissem no aprimoramento de processos produtivos com uma melhor performance ambiental, bem como no imposto de renda das pessoas físicas que adquiram novos veículos com menor potencial poluidor”, consoante informam Freitas Neto *et all* (2009, p. 76).

Contudo, observam os mesmos autores, a experiência espanhola não foi muito bem-sucedida, gerando considerável perda de arrecadação, de modo que o “governo espanhol não vislumbrou efetividade em políticas ambientais que envolvam aumento das ‘energy taxes’, especialmente pela baixa elasticidade na demanda de produtos utilizados como fonte de energia e pela perda de competitividade [...]”.

Pedro Manuel Herrera Molina e Pablo Chico de la Cámara relatam experiências com a tributação ambiental no âmbito regional da Espanha, referindo-se que na Galícia há um tributo sobre contaminação atmosférica, o qual “no tiene como objeto recaudar un volume determinado de ingresos tributários, sino reducir la emisión de determinados gases a la atmosfera” (MOLINA; CÁMARA, 2005, p. 823).

Referem-se os mesmos autores a um tributo sobre emissão atmosférica da Região de Múrcia que “grava las emisiones de gases de las industrias y actividades contaminantes”. Além disso, destacam o tributo sobre determinadas atividades que incidem sobre o meio ambiente na Comunidade de Castilla-La Mancha, explicitando que

La base imponible se constituye por ciertas magnitudes que miden el grado de contaminación producida: importe anual de emisiones contaminantes de dióxido de azufre y de nitrógeno, medidas em toneladas métricas; producción bruta anual de electricidad, expressada em kilovations hora; o capacidade de los depósitos de residuos radiactivos a la fecha del devengo, expressada em metros cúbicos almacenados (MOLINA; CÁMARA, 2005, p. 835).

Semelhantes imposições tributárias também são encontradas em outras regiões autônomas da Espanha, demonstrando que as maiores experiências a respeito da tributação ambiental nesse país concentram-se no plano local.

3.1.9 Tributação ambiental na América do Norte

Nos Estados Unidos a utilização dos tributos como instrumento de proteção ambiental foi gradativa, não havendo uma reforma fiscal com essa finalidade, cujo processo se iniciou na década de 1980. Uma proposta levada a efeito em 1990, pretendia estabelecer um imposto geral sobre a energia com uma base ampla, mas acabou sendo reduzida a duas medidas:

1. O imposto sobre o clorofluorcarbonetos (CFCs) e o imposto sobre veículos com alto consumo energético; e 2. Um pacote de benefícios fiscais incorporados à Lei de Política Energética de 1992 (NEPA), com a finalidade de estimular o uso racional de energia e o uso de energias renováveis (MONTERO, 2014, p. 258).

Na prática tributária levada a efeito por alguns estados americanos, certos mecanismos de tributação causam efeitos colaterais perversos ao meio ambiente, como acontece com a cobrança de tributo anual dos proprietários com base no valor estimado da terra, incluindo nesse cálculo o valor das árvores, circunstância que acaba por estimular o desmatamento para redução da base de cálculo por parte dos contribuintes. Semelhante situação ocorre em relação aos impostos sobre heranças e doações:

Relativamente aos *impostos sobre heranças e doações*, verificam-se também efeitos indesejáveis sobre a transferência de áreas florestais, já que elas acarretam uma repentina necessidade de recursos financeiros o que incentiva a derrubada de árvores e a exploração do solo para tanto. No entanto, doações

e legados para organizações beneficentes em geral são isentos desse imposto (SEBASTIÃO, 2011, p. 304).

Destaca-se, ainda, existência das taxas locais exigidas em função dos serviços de coleta de lixo, transporte e disposição de resíduos sólidos, que são graduadas em função do lixo produzido pelo contribuinte, em um sistema denominado *pay-by-the-bag*, que compartilha responsabilidades do Poder Público com o cidadão, concluindo-se que: “pagar pelo que é descartado foi a forma mais eficaz de atingir os contribuintes incentivando-os, apropriadamente, a ajustarem seu hábitos de forma a reduzirem a geração de lixo” (SEBASTIÃO, 2011, p. 305).

Freitas Neto *et all* (2009, 77) referem-se à existência de um fundo de reparação de danos ao meio ambiente, conhecido como *superfund*, e que “serve como instrumento de políticas ambientais no combate à poluição, sendo formado pelo produto da arrecadação de tributos ambientais, a exemplo dos incidentes sobre indústrias poluidoras químicas e empresas refinadoras de petróleo”. Informam, ainda, os citados autores que os EUA exigem um adicional ao imposto de renda dos contribuintes que provoquem danos ambientais, permitindo a dedução na base de cálculo do mesmo imposto dos valores correspondentes às áreas doadas com finalidades de preservação ambiental.

Destaca-se, ainda, nos EUA o sistema de concessão de Licenças Comercializáveis sobre produtos químicos maléficos à camada de ozônio e sobre o dióxido de enxofre, entre outros, implementado no plano federal. Referido programa, buscando conciliar o aspecto arrecadatário com o incentivador, segundo Tupiassu (2006, p. 172):

[...] tem servido para conscientizar a população sobre os danos causados por tais produtos ao meio ambiente, obrigando as indústrias a fazerem a substituição dos mesmos. Em apenas 3 anos, reduziu em 50% o consumo de CFC, e operou um enorme engajamento social, de modo que até estudantes compram tais licenças para evitar que cheguem até as indústrias, na tentativa de contribuírem para a diminuição da poluição.

No Canadá, a província de Ontário criou, em 1991, a “*tax on fuel-inefficient vehicles*”, assumindo o pioneirismo na utilização do tributo como instrumento de intervenção ambiental, consoante explica Sebastião (2011, p. 305/306):

Tal taxação tem sido decisiva ao influenciar os consumidores no momento da compra de veículos, fazendo-os optar pelos menos poluente, embora, num

segundo momento, a população tenha se mostrado descontente por entender tratar-se de forma de subsídio a determinadas indústrias automobilísticas. 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.

3.1.10 Tributação ambiental em outros continentes

A tributação ambiental também se faz presente em outros continentes, de modo que Sebastião (2011, p. 311) relata experiência na legislação australiana, que também permite deduções no imposto de renda das “despesas referentes à proteção ambiental, aí entendidas como sendo aquelas referentes a atividades qualificadas como de proteção ambiental sob a forma de prevenção, combate ou correção de poluição”.

Gabriel Filho (2014, p. 178) observa que, no Japão, “há redução de imposto sobre equipamentos para diminuição de poluição do ar e da água, sobre equipamentos para redução da poluição sonora, e sobre instalações para redução da emissão de asbestos e dessulfurização de petróleo”. O asbestos, cuja variedade mais pura é o amianto, caracteriza-se por ser um produto químico altamente cancerígeno, enquanto a dessulfurização de petróleo contribui para a reduzir a emissão do dióxido de enxofre, presente nos combustíveis fósseis líquidos e gasosos utilizados em veículos automotivos, aeronaves, dentre outros motores movidos a combustíveis fósseis líquidos e gasosos.

No âmbito do Mercosul, destacam-se algumas experiências no campo da tributação ambiental, a exemplo da Argentina, que exige taxa de certificado de aptidão ambiental para habilitar a instalação de indústrias, ou sua ampliação e modificação de estabelecimentos, na Província de Buenos Aires, onde também se exige “uma taxa anual de fiscalização e habilitação, e sucessivas renovações, de atividades de geradores, operadores, transportadores e armazenadores de resíduos especiais, cujo valor varia de acordo com a respectiva periculosidade”, conforme Sebastião (2011, p. 312).

Ressalta, ainda, a mesma autora que a Argentina incentiva investimentos em empreendimentos florestais novos, bem como a ampliação de bosques existentes, ou qualquer projeto ambiental que utiliza racionalmente os recursos naturais, seja mediante medidas de proteção máxima ou de exploração sustentável, com avaliação do correspondente impacto ambiental. Experiências semelhantes são encontradas no Uruguai, conforme Sebastião (2011, p. 314), que:

[...] apresenta, em seu ordenamento jurídico, incentivos fiscais voltados aos interesses ecológicos, notadamente isenções e “reduções” de tributos. Presentes também estão outros instrumentos econômicos, como financiamentos para fins de investimentos efetuados em florestas, regeneração de matas, manejo e proteção florestal.

Constata-se com alento a existência de ricas experiências com a tributação ambiental no âmbito do direito comparado, cujas práticas poderão ser aproveitadas em certa medida no plano nacional, guardadas as devidas adaptações tendo em vista a peculiaridade do sistema tributário constitucional brasileiro.

3.2 Tributação ambiental no direito nacional

No âmbito do direito nacional, as experiências com a tributação ambiental ainda são tímidas, havendo um amplo espaço a ser preenchido nessa área. Montero (2014, p. 298) observa com razão que o tema é “discutido com pouco rigor técnico” no campo político e abordado “com desconfiança e temor pelos cidadãos”, de modo que, no Brasil, pode-se dizer que o alento nessa temática provem do meio acadêmico, onde começam a florescer importantes debates propositivos, ancorados na função promocional do direito, com o objetivo de fornecer subsídios legais para o esverdeamento do sistema tributário nacional, avivando assim os fundamentos da tributação ambiental na Constituição Federal, perspectiva adotada por este trabalho de investigação científica.

Neste tópico chamaremos a atenção para algumas experiências nacionais com a tributação ambiental de forma ilustrativa, sem maiores aprofundamentos, tendo em vista que retornaremos a essa temática no próximo capítulo desta investigação, onde serão analisadas as competências das entidades federativas orientada para a tributação ambiental, seja no plano empírico, ou na linha de propostas legislativas.

Um dos exemplos da utilização da tributação como instrumento de proteção ambiental vem da previsão contida no artigo 182, §4º, inciso II, da Constituição Federal, que autoriza a instituição do IPTU progressivo no tempo, quando o proprietário não promover o adequado aproveitamento do bem, descumprindo assim a função social da propriedade, prevista do artigo 5º, inciso XIII, do texto constitucional. Gabriel Filho (2014, p. 142), escreve que o IPTU ganhou:

[...] com a Constituição atual, um papel de destaque como instrumento de concretização da política urbana nacional, na medida em que pode ser utilizado para estimular os proprietários, enfiteutas e demais possuidores de imóveis urbanos, a cumprir o estabelecido no plano diretor do Município e, destarte, fazer com que se atenda o princípio da função social da propriedade.

O imposto de renda já foi utilizado como instrumento de proteção ambiental – embora essa experiência tenha ficado no passado, carecendo, portanto, de ser reavivada por novas legislações –, quando a Lei n. 5.106/66 estabeleceu a possibilidade de as importâncias empregadas em florestamento e reflorestamento serem abatidas ou descontadas nas declarações de rendimento das pessoas físicas e jurídicas, residentes ou domiciliados no país, atendidas as condições estabelecidas na referida legislação tributária.

O artigo 15-B, inciso VI, do Decreto n. 6.306/2007, que disciplina o IOF sobre operações de câmbio, fixa alíquota zero nas operações de câmbio realizadas para ingresso no país de doações em espécie recebidas por instituições financeiras públicas controladas pela União e destinadas a ações de prevenção, monitoramento e combate ao desmatamento e de promoção de conservação e do uso sustentável das florestas brasileiras, de que trata a Lei n. 11.828/2008.

O imposto territorial rural – ITR possui um mecanismo que acaba por graduar o tributo mediante a redução da base de cálculo, não computando para definição desta as áreas (i) de preservação permanente e de reserva legal; (ii) de interesse ecológico para proteção dos ecossistemas, assim declaradas mediante ato do órgão competente, federal ou estadual, e que ampliem as restrições de uso previstas na hipótese anterior; (iii) sob regime de servidão ambiental; assim com aquelas (iv) cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração. Além disso, ainda com o propósito de reduzir a base de cálculo do tributo, prevê a necessidade de deduzir do valor da terra nua os montantes relativos às florestas plantadas.

Outros exemplos existem e ainda teremos oportunidade de comentá-los no decorrer deste trabalho. O que importa para este momento é ressaltar a constatação de que a tributação ambiental, embora timidamente, já faz parte da realidade da brasileira. Contudo, trata-se de uma experiência que precisa ser estudada com maior profundidade, especialmente para que se possa aferir a eficiência desses instrumentos tributários, conferindo-lhes maior protagonismo na rede de proteção ambiental. Portanto, não se trata apenas de justificar a constitucionalidade da utilização do tributo como instrumento de proteção ambiental e defender a inclusão da variável

ambiental na tributação nacional, porque isso já se tornou realidade. O desafio que se apresenta consiste na urgente necessidade de sua potencialização, fazendo com que o tributo ambiental abandone o espaço tímido e restrito que ocupa atualmente para alcançar maior revelo no plano da legislação infraconstitucional.

3.3 O ICMS Ecológico

Uma das experiências mais festejadas na doutrina nacional consiste na partilha de receita do ICMS por critérios ambientais, prática que teve início no Estado do Paraná, em 1991, e se espalhou para uma significativa parcela das entidades federativas ao longo dos anos, passando a ser conhecida pelo nome de *ICMS Ecológico*. Referido critério de repartição de receita tributária do ICMS tem assento no artigo 158, inciso IV, combinado com o parágrafo único, inciso II, da Constituição Federal, cujas disposições permitem que até um quarto da receita daquele imposto que pertence aos Municípios seja partilhada de acordo com critérios estabelecidos em lei estadual, de modo que essa faculdade constitucional, consoante anota Tupiassu (2006, p. 191),

[...] permite uma interferência direta da administração estadual no processo de desenvolvimento municipal, tendo em vista que os critérios de repasse de verbas influem fundamentalmente sobre as políticas públicas adotadas, podendo, se bem planejados, constituir-se em um amplo fator de indução econômica.

Ocorre que, tradicionalmente, os critérios fixados na lei estadual com base no permissivo constitucional em evidência, nunca destoaram daqueles estabelecidos para destinação da parcela maior relativa ao valor adicionado, circunstância que vinha privilegiando os Municípios com maior circulação de riqueza em detrimento dos outros que possuíam restrição do uso do solo em seus territórios para o desenvolvimento de atividades econômicas clássicas, em função de abrigarem unidades de conservação, ou de serem diretamente influenciados por elas, dentre outras formas de restrição de uso da propriedade. Seguia-se como se a mensagem constitucional não tivesse sido captada pela entidade federativa titular da competência tributária, vivenciando um paradoxo muito bem retratado por Tupiassu (2006, p. 192/193):

[...] os municípios que se dedicam ao desenvolvimento econômico em detrimento da preservação ambiental são aquilatados com maior quantidade de repasses financeiros, pois têm mais possibilidade de gerar receitas em

função da circulação de mercadorias. Por outro lado, aqueles que arcam com a responsabilidade de preservar o bem natural, trazendo externalidades positivas que beneficiam a todos, têm restrições em sua capacidade de desenvolvimento econômico e, conseqüentemente, recebem menos repasses financeiros por contarem com uma menor circulação de mercadorias e serviços.

Numa atuação inovadora, o Estado do Paraná criou um mecanismo que permitiu compensar os Municípios que possuíssem em seu território mananciais de abastecimento público, unidades de conservação ambiental, ou fossem diretamente influenciados por estas. Posteriormente, explicitando melhor o alcance da norma, ampliou seu raio de abrangência para as áreas de preservação ambiental, estações ecológicas, parques, reservas florestais, florestas, hortos florestais, áreas de reservas indígenas, área de relevante interesse de leis ou decretos federais, estaduais ou municipais, de propriedade pública ou privada.

Com essa inovação legislativa pretendeu-se compensar os municípios com maiores repasses da parcela do ICMS que lhe compete, fixando como critério regente a existência de limitação do uso da propriedade por motivos ecológicos. Fiorillo e Ferreira (2010, p. 152) observam que o ICMS ecológico acabou “evoluindo tempos depois para o formato de benefício fiscal, vinculado direta e indiretamente à conservação ambiental, sendo esta nos tempos atuais a sua mais marcante característica”.

Não se pode negar a importância desse critério de partilha do crédito tributário originário do ICMS como instrumento de proteção ambiental, mas é preciso estar atento para a exata taxonomia dessa ferramenta. Evidentemente, o ICMS ecológico não tributo, como inadvertidamente se poderia imaginar, tratando-se apenas de um critério de repartição de receitas, com importante interesse ambiental, mas sem possuir a natureza de tributo ambiental. Note-se que a variável ambiental ingressa nesse instrumento somente na fase de repartição da receita tributária, sem nenhuma potencialidade para induzir comportamentos do sujeito passivo da relação tributária.

Conforme já nos referimos anteriormente neste trabalho, entendemos que o termo tributação ambiental compreende os tributos ambientais, que se dividem em tributos ambientais originários e derivados, bem como as repartições de receitas tributárias orientadas por critérios ambientais, de modo que o ICMS ecológico se encontra encartado nesta última forma de tributação ambiental.

Outro aspecto importante a ser observado em relação ao ICMS ecológico é a efetiva utilização dos recursos partilhados nas causas ambientais que justificaram sua entrega aos respectivos municípios, pois de nada adiante destinar maior parcela de recursos como forma de compensação se essa prática não resultar benefícios para as áreas de interesse ecológico, que permanecerão em processo de degradação por falta de investimento.

Dispensada uma visão panorâmica sobre as experiências estrangeira e nacional com a tributação ambiental, prosseguiremos com a apresentação de critérios e propostas para potencializar a tributação ambiental no sistema tributário nacional.

CAPÍTULO IV - CRITÉRIOS E PROPOSTAS PARA POTENCIALIZAR A TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL NO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

Por tudo quanto foi visto até aqui, pode-se afirmar com segurança que a utilização da tributação como instrumento de proteção ambiental não deve seguir um modelo único, sendo necessário um ajustamento desses objetivos à realidade jurídica de cada país, de modo que esses propósitos possam se alinhar à sua conformação constitucional. Na realidade brasileira, onde o sistema tributário nacional encontra-se completamente encartado na Constituição Federal, toda e qualquer iniciativa nesse sentido deve ter como ponto de partida uma perspectiva constitucional.

Outro aspecto relevante a ser observado nessa conjunção de propósitos relaciona-se com o concreto sacrifício a que se encontram submetidos os contribuintes nacionais, sendo de todo inconveniente agravar sobremaneira a imposição da carga tributária ao pretexto de alcançar resultados favoráveis à proteção ambiental, convertendo a tributação ambiental em apenas mais uma fonte de recursos para abastecer o orçamento público. Há de se descortinar objetivos que não representem necessariamente a instituição de novos tributos, tendo em vista que a carga tributária imposta aos contribuintes nacionais já se afigura extremamente elevada.

Para alcançar o desiderato perseguido, o caminho mais adequado parece ser a realização de um processo de imantação das competências tributárias das entidades federativas pelos valores ambientais, de modo que as normas jurídico-tributárias editadas no exercício daquelas competências possam induzir comportamentos favoráveis à proteção ambiental nos contribuintes, estimulando boas práticas ambientais ou inibindo más condutas nesse sentido. Além disso, todas as vezes que a tributação ambiental, circunstancialmente, resultar em aportes de recursos públicos, torna-se fundamental que o Poder Público garanta o investimento dos créditos obtidos com essa prática na efetiva proteção do meio ambiente, o que pode ser alcançado por meio de um processo de vinculação de receitas tributárias, evitando que os créditos tributários originários da tributação ambientais sejam aplicados em atividades diversas, desvirtuando sua finalidade legal e constitucional.

4.1 Indução de comportamento ambiental por meio da tributação

A norma tributária assume forma de um instrumento jurídico utilizado pelo Estado para imposição de um dever jurídico ao sujeito passivo, obrigando-o à entrega de determinada quantia em dinheiro, sempre que o contribuinte realizar a hipótese de incidência prevista na norma. Referida obrigação é denominada *principal* e se consubstancia numa obrigação de dar coisa certa. Entretanto, no bojo da relação jurídica que envolve a obrigação principal, pode surgir uma outra modalidade de obrigação tributária, denominada de *accessória*, que consiste nos deveres de fazer ou não fazer alguma coisa no interesse na arrecadação e fiscalização do tributo, de modo que o descumprimento deste dever implica na imposição de uma penalidade pecuniária ao infrator.

Esse particular modo de ser das normas tributárias enseja a possibilidade de utilização das duas modalidades de obrigação como instrumentos de indução de comportamento do sujeito passivo, visando o cumprimento do preceito constitucional que conferiu ao estado e à coletividade os deveres de defesa e preservação do meio ambiente, desde que referida estrutura normativa contenha uma motivação constitucional relacionada a essa aspiração. Essa atividade estatal encontra respaldo nos novos paradigmas adotados pelo poder constituinte que produziu a constituição em vigor, confirmando a assertiva de Fiorillo (2014, p. 977) de que:

[...] a arrecadação de quantia em dinheiro por parte do Estado haverá de se dar necessariamente, tendo em vista o chamado *interesse público*, sendo certo e correto afirmarmos que o Estado, nesse sentido, não tributa nem poderá fazê-lo lícitamente apenas e tão somente para enriquecer.

A função indutora na tributação, incidindo diretamente na formação da vontade do contribuinte, aparece como instrumento para buscar objetivos concretos do poder público, especialmente de natureza político-econômica, como é o caso da defesa do meio ambiente, assim como previsto no capítulo que regula a ordem econômica na constituição brasileira. Significa dizer que uma atividade lícita cuja realização possa causar impactos negativos ao meio ambiente pode ser desestimulada pelo aumento da carga tributária, mediante variação de alíquotas ou progressividade, ou imposições de deveres de fazer ou não fazer, cujo descumprimento resultará na imposição de penalidades. Do mesmo modo, a legislação tributária pode ser instrumentalizada para estimular boas práticas ambientais, por meio de incentivos fiscais, conferindo-se um tratamento fiscal mais favorável àqueles contribuintes que adotarem determinados comportamentos previamente escolhidos pelo poder público.

Releva observar que a função indutora na tributação somente tem lugar quando se tratar de atividades lícitas causadoras de impactos negativos ao meio ambiente, enquanto na ilicitude a reprovação normativa deve ser feita por outros meios, sejam eles civis, administrativos ou penais, tendo em vista que na hipótese de incidência da norma tributária não comporta ato ilícito.

Outro aspecto a ser considerado é que a função indutora da norma tributária deve atuar no intervalo que medeia a instituição da hipótese de incidência e a constituição do crédito tributário, porque após esta última fase a temática passa a ser objeto do direito financeiro. Dessa maneira, o estabelecimento de algum objetivo ambiental atinente à repartição de receita tributária somente assume importância para o direito tributário nos casos de tributos de arrecadação vinculada, quando sua instituição se encontra afetada previamente a uma determinada finalidade ambiental. Portanto, a variável ambiental que ative a função promocional da norma jurídica, influenciando as escolhas do sujeito passiva, deve ser predeterminada por ocasião da regulamentação da competência tributária, e não na fase da destinação da receita captada.

Ratificando essas premissas básicas adotadas no curso desta investigação, avançamos analisando a competência tributária conferida pela Constituição Federal a cada uma das entidades federativas, refletindo sobre possíveis mecanismos válidos que possam potencializar o verde na tributação nos diferentes níveis federativos tendo em conta as diversas espécies tributárias.

4.2 Tributação ambiental no contexto do Sistema Tributário Nacional

Diferentemente do que se possa imaginar, o esverdeamento do sistema tributário nacional não requer significativas reformas do texto constitucional, tendo em vista que o próprio legislador constituinte deixou pistas para a sementeira dos valores ambientais na tributação, na medida em que consagrou dentre os princípios da ordem econômica e financeira a necessária observância da defesa do meio ambiente, inclusive autorizando o tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação, conforme previsto no artigo 170, inciso VI, da Constituição Federal de 1988. Nesse mesmo plano, conferiu a todos o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, impondo ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações, a teor do artigo 225 do diploma maior.

Nota-se, portanto, que não faz sentido defender a necessidade de introdução da variável ambiental no sistema tributário nacional, pois em verdade o próprio legislador constituinte já se ocupou dessa tarefa. Ou seja, a variável ambiental, como valor jurídico, já se faz presente no sistema tributário nacional desde a promulgação do texto constitucional, ainda que os preceitos que autorizam essa constatação não estejam topograficamente concentrados no capítulo reservado à tributação, mas isso por si só não pode ser tratado como ausência de previsão constitucional. Evidentemente, a própria ideia de sistema conduz à compreensão de que o sistema tributário nacional não se encerra no capítulo que recebeu essa denominação, basta recordar a gama de imunidades tributárias espalhadas pelo texto constitucional, a exemplo da prevista para as taxas em geral para obtenção de certidões, com finalidade de exercício do direito de petição, contida no artigo 5º, inciso XXXIV, da Constituição.

Essa constatação praticamente reduz a questão da tributação ambiental no Brasil em termos de Direito positivo ao plano infraconstitucional, ressalvadas algumas situações, a exemplo da necessidade de ampliação das possibilidades de vinculação de receitas originária dos impostos, de que trata o artigo 167, inciso IV, da Constituição Federal, a fim de que os recursos arrecadados com impostos ambientais sejam aplicados efetivamente em prol do meio ambiente.

Noutras palavras, se a utilização do tributo como instrumento de proteção ambiental entre nós ainda é tímida, ou até incipiente, não é por ausência de autorização constitucional. O problema se verifica no exercício das competências tributárias por parte das respectivas entidades federativas, cujos instrumentos legislativos afastam-se ou simplesmente desconsideram os comandos constitucionais que preconizam essa conduta necessária. Procedendo dessa forma, as entidades federativas acabam por menoscar uma importante carga valorativa contida no plano constitucional e que deveria ser perpassada para o plano infraconstitucional, pois como observa Carvalho (2013, p. 235), referindo-se ao subsistema constitucional tributário:

[...] o subsistema de que falamos é fortemente marcado por enunciados de cunho axiológico, revelando a orientação do legislador constituinte em impregnar as normas de inferior hierarquia com uma série de conteúdos de preferência por núcleos significativos.

Por essa razão é que entendemos como providencial a realização de um processo de imantação das normas regulamentadoras das competências tributárias pelos valores ambientais

previstos na Constituição Federal, de modo que as medidas adotadas nesse sentido possam forjar novos instrumentos de proteção ambiental que tenham como resultado prático a concretização das diretrizes ambientais projetadas pelo legislador constituinte, anteriormente aduzidas, potencializando o verde na tributação.

4.3 Competência tributária das entidades federativas

Fazendo opção por um modelo rígido e analítico, a Constituição Federal de 1988 conferiu a cada uma das entidades federativas a prerrogativa de exercer a tributação, delimitando juridicamente o campo de atuação de cada uma delas. Resta esclarecido com essa técnica empregada pelo constituinte que o poder tributário encontra seus limites no texto constitucional, pela convergência do princípio republicano com o federativo num modelo de atribuição de competências, a fim de que o conteúdo axiológico presente naquelas categorias possa irradiar-se por todo o sistema jurídico, em especial para a dimensão infraconstitucional. Carrazza (2007, p. 83) observa com precisão:

O princípio republicano vivifica cada artigo da Constituição, irisando-o e fazendo-o portador de sua mensagem de respeito pelo povo e por seus sagrados interesses. E é fundamentalmente no exercício da tributação que a ideia de República deve predominar, para que, contra este mesmo povo, não se comentam injustiças e arbitrariedades.

Machado (2007, p. 60), adotando essa mesma linha de compreensão, escreve que “ao poder tributário juridicamente delimitado e, sendo o caso, dividido dá-se o nome de *competência tributária*”. Referida competência pode assumir a forma de descrições positivas de atribuições, a exemplo daquela conferida às entidades federativas para instituição de impostos, ou ainda mediante proibições de intromissão em competências alheias, como ocorre nas hipóteses de imunidades e na proibição de concessão de isenções heterônomas pela União em relação a tributos da competência das demais entidades federativas. Fala-se, ainda, de uma terceira modalidade, denominada competência tributária anexa, a exemplo da prerrogativa para instituição de taxas e contribuições de melhorias, cujos tributos encontram-se vinculados a uma atividade estatal específica, de modo que a entidade competente para exercer a tributação será aquela titular da competência material para exercício da referida atividade (YAMASHITA, 2014, p. 260).

Dentre todas as entidades federativas, a União foi a que recebeu maior plexo de competência tributária, compreendendo todas as modalidades de tributação, ressalvando-se

apenas a contribuição para custeio do serviço de iluminação pública, subespécie das contribuições especiais, cuja competência foi conferida apenas aos Municípios e ao Distrito Federal.

Embora no passado tenha havido controvérsias a respeito das espécies tributárias, atualmente não mais se discute que o sistema jurídico nacional adotou cinco modalidades de tributação: impostos, taxas, contribuição de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais. Esta última espécie subdivide-se em contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico, de interesse das categorias profissionais ou econômicas e, por último, para custeio do serviço e iluminação pública. Passemos à análise de competência tributária da União, buscando identificar em cada uma delas a forma adequada para a inclusão da variável ambiental pela norma regulamentadora do seu exercício.

4.4 Competência da União para instituição de impostos

No horizonte da instituição dos impostos, a Constituição Federal seguiu o critério das competências privativas, discriminando para cada uma das entidades federativas os impostos que lhes competem, com exclusão da competência de outras entidades políticas, conforme se pode observar em seus artigos 153, 155 e 156. Contudo, expandindo a competência tributária da União para os impostos, o texto constitucional ainda lhe conferiu a prerrogativa para instituição dos impostos residuais e extraordinários, nos termos do artigo 154, incisos I e II, da Constituição Federal de 1988.

Na faixa de competência residual, a União pode instituir, por meio de lei complementar, outros impostos não previstos na sua competência discriminada pelo texto constitucional, desde que não sejam cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo dos impostos conferidos às demais entidades políticas, como observa Carvalho (2013, p. 245):

Para efeito de demarcação do espaço jurídico da competência residual, entretanto, o binômio hipótese de incidência/base de cálculo aparece como pressuposto indeclinável, não podendo a nova exação utilizar qualquer das hipóteses ou base de cálculo arroladas para a competência dos Estados, dos Municípios ou do Distrito Federal. Respeitados esses limites e empregado o instrumento próprio – lei complementar –, a União poderá criar o imposto que bem lhe aprouver.

Em se tratando de competência extraordinária, confere-se à União a prerrogativa de instituir impostos compreendidos ou não no campo que lhe fora especificado pelo texto

constitucional, na iminência ou no caso de guerra externa, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação. Carrazza (2007, p. 563) registra que, nesse quadrante, o “*princípio da reserva das competências impositivas* cede passo ao interesse maior da defesa da soberania nacional, ameaçada pelo estado de beligerância”. Convém que se estude cada uma dessas competências para instituição de impostos na perspectiva de identificação de espaços para introdução da variável ambiental nas respectivas normas que exercitam referidas atribuições constitucionais.

Seguindo a topografia constitucional, passaremos ao estudo dos impostos sobre importação de produtos estrangeiros e sobre exportação, para o exterior, de produtos nacionais. Começamos por identificar as particularidades que os distinguem como modalidades tributárias e, em seguida, passaremos à reflexão que constitui o cerne deste trabalho, consistente na identificação das possibilidades de utilização da norma tributária como instrumento de proteção ambiental, no contexto do sistema tributário nacional. Nesta fase, estudaremos conjuntamente as potencialidades das duas categorias em função da convergência de seus respectivos regimes jurídicos, os quais foram estruturados para atuação no campo do comércio exterior.

4.4.1 Imposto sobre a importação – II

Referindo-se à delimitação da base econômica a ser tributada pelo imposto em estudo, Paulsen (2008, p. 293) anota que tal competência tributária conferida à União consiste na “entrada no território nacional, para incorporação à economia interna, de bem destinado ou não ao comércio, produzido, pela natureza ou pela ação humana, fora do território nacional”. O termo *produtos* utilizado pelo constituinte tem conotação genérica e presta-se a designar tanto *mercadorias*, destinadas ao comércio, quanto *bens*, destinados ao uso ou consumo do importador ou terceiros. Nota-se que o artigo 1º, do Decreto-lei n. 37/66, com redação dada pelo Decreto-lei n. 2.472/88, utiliza a expressão *mercadoria* para designar o objeto da importação, mas essa norma, por que anterior ao texto constitucional, foi recepcionada com novo significado, a fim compatibilizar-se com a nova ordem jurídica, restando assente na doutrina e na jurisprudência que as expressões *mercadoria* e *produto* assumem o mesmo sentido, no contexto da espécie normativa regulamentadora da competência tributária em estudo.

Releva, ainda, registrar que o simples ingresso do produto no território nacional não é suficiente para caracterizar a imposição tributária em análise, exigindo-se a sua incorporação à

economia interna do país. Meira (2012, p. 316) escreve que “nem o constituinte nem o legislador complementar estabeleceram o conceito de importação, portanto, ele é pressuposto e não deve ser desvirtuado pelo intérprete, sob pena de infringir a atribuição de competência e o princípio da segurança jurídica”. Essas dicções legislativas tanto no plano constitucional quanto da lei complementar revelam que o tema foi transferido ao encargo do legislador ordinário, a quem compete especificar os critérios que permitam selecionar as operações tributáveis das não tributáveis, mas sem desviar-se das diretrizes traçadas pela legislação superior.

Seguindo essa orientação legislativa, o Decreto-lei n. 37/1966, diploma legal que exercita a competência da União nessa matéria, estabeleceu uma regra de incidência genérica, tendo como elemento material o verbo *importar*, com o propósito de alcançar toda e qualquer importação, mas instituiu regras específicas com finalidade de desonerar as operações de bens não destinados à utilização ou ao consumo, cujos preceitos normativos, basicamente, consubstanciam-se numa regra de não incidência tributária (MEIRA, 2012, p. 317).

Costa (2009, p. 333) acentua que o objetivo maior desse imposto da competência da União é “proteger a indústria nacional, uma vez que sua incidência onera o produto estrangeiro, tornando-o mais caro e, portanto, menos competitivo com o produto nacional”. Essa vocação extrafiscal do imposto sobre a importação poderá ser potencializada para alcançar finalidades ambientais, conforme registraremos adiante, quando reuniremos esta espécie de tributação ao imposto de exportação, para estudarmos em conjunto suas possíveis vertentes ambientais.

4.4.2 Imposto sobre a exportação – IE

Este imposto da competência da União tem como elemento material a exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados, cujo verbo “exportar” é empregado no sentido de “enviar para fora do país, deslocar do território exportador para outro” (HILÚ NETO, 2003, p. 66). No que se refere ao significado das expressões “produtos nacionais ou nacionalizados”, Meira (2012, p. 332) esclarece que referidas definições não coincidem com aquelas utilizadas na ciência econômica, pois “a nacionalidade dos bens, para efeitos tributários, não é determinada pela titularidade ou pela procedência, mas por dois critérios combinados: a) origem, onde o bem foi produzido ou transformado substancialmente; e b) importação ou exportação definitivas”.

Nacionalizado é o produto estrangeiro que ingressou em caráter definitivo em território nacional para consumo, tendo sido objeto de importação, nacionalizando-se pela ação do Estado. Nessa linha de pensamento, Lopes Filho (1984, p. 69) explica que:

[...] a nacionalização supõe a extinção da obrigação tributária, pela satisfação das exigências estabelecidas na lei, desembaraçando, a Aduana, as mercadorias para que entrem no circuito interno da economia com um “status” jurídico que as equipara às nacionais. Corolário dessa teoria é que ela supõe, para a materialização completa do fato gerador, que se extinga a relação jurídica, que ele deve instaurar, eis que a nacionalização pressupõe o pagamento do tributo, que consiste em modalidade de extinção da obrigação tributária.

Com objetivo de aumentar a competitividade de seus produtos no exterior, muitos países desoneram tributariamente as exportações, circunstância que não é diferente no plano nacional, onde a relação de produtos tributáveis é diminuta, prevalecendo hipóteses de alíquota zero, o que acentua o caráter extrafiscal da exação em análise, com baixa importância para a arrecadação (MEIRA, 2012, p. 489-490). Contudo, essa peculiaridade não reduz a sua importância como instrumento de indução de comportamento, na medida em que poderá ser utilizado para desestimular a produção de bens com maior impacto ambiental, a partir da elevação de alíquota do tributo.

4.4.3 Impostos sobre o comércio exterior como instrumento de proteção ambiental

O caráter mais destacado dos impostos sobre o comércio exterior anteriormente referidos é sua natureza extrafiscal, o que lhes confere ampla possibilidade de interferência no mercado, estimulando ou desestimulando condutas, para além da sua finalidade fiscal, identificada com a função arrecadatória. Para lhes atribuir maior plasticidade, de forma a alcançar prontamente essa finalidade, o constituinte originário atenuou o princípio da estrita legalidade, facultando ao Poder Executivo, atendidas as condições previstas em lei, alterar suas alíquotas, conforme se verifica no artigo 153, §1º, da Constituição Federal.

Evidente que o legislador constituinte não afastou o princípio da legalidade tributária ao permitir a modelação de alíquotas dos referidos impostos por ato infralegal, mas apenas o relativizou, atrelando essa atuação administrativa às condições e aos limites estabelecidos em lei. Objetivando alcançar o mesmo propósito de promover rápida interferência na ordem econômica, o artigo 150, III, “b” e “c”, e §1º, da Carta Política, também dispensou a observância

do limite da anterioridade, geral e nonagesimal, aos referidos impostos, explicitando assim a função extrafiscal dessas imposições tributárias.

A norma tributária na qual prepondera a função extrafiscal possui destacada finalidade social, encontrando-se vocacionada à realização de algo a mais do que simplesmente prover a entidade titular da competência tributária dos recursos necessários ao cumprimento de seu papel constitucional. Nesse compasso, os impostos sobre o comércio exterior possuem amplas potencialidades para servirem como importantes instrumentos de indução de comportamento favorável à proteção ambiental, medida que poderá ser alcançada mediante modelação de suas alíquotas pelo Poder Executivo no sentido de estimular a importação e a exportação de produtos que respeitem boas práticas no trato ambiental no processo de produção, utilização e até mesmo em fase final de descarte. Por outro lado, orientando-se pelo mesmo vetor constitucional, revela-se perfeitamente possível o agravamento da tributação dos produtos que se distanciam daquela premissa ambiental favorável.

Registre-se que a modelação de alíquotas objetivando o estímulo ou desestímulo para aquisição de produtos estrangeiros por razões ambientais pode repercutir internamente em relação aos produtos similares nacionais, pois a mensagem legislativa tende a movimentar os fabricantes nacionais a buscarem uma otimização de seus produtos do ponto de vista ambiental, com vista à manutenção da competitividade com a indústria estrangeira, ainda que nesse ponto seja necessário alguma forma de incentivo complementar – a exemplo da redução do IPI – para compensar os investimentos realizados pelos fabricantes nacionais nesse sentido.

No que se refere ao imposto sobre importação, o Código Tributário Nacional, em seu artigo 21, refere-se à possibilidade de fixação de alíquotas por ato do Poder Executivo em função na necessidade de ajustamento da tributação aos objetivos da política cambial e do comércio exterior, abrindo ensejo à adoção de uma política comercial obsequiosa aos princípios gerais da atividade econômica previstos constitucionalmente, por meio da norma geral.

O normativo especial que fixa os critérios autorizadores da modelação de alíquotas do imposto sobre importação pelo Poder Executivo é a Lei Ordinária n. 3.244, de 14 de agosto de 1957, que em seu artigo 3º regula a matéria. Contudo, denota-se que nesse instrumento legal inexistente qualquer comando capaz de direcionar o comportamento do sujeito passivo com vistas a alcançar especificamente objetivos ambientais, circunstância que está a exigir uma inovação da ordem jurídica. Portanto, para que a legislação tributária em comento possa alcançar o

propósito ambiental, faz-se necessária a edição de lei ordinária pela União, incluindo a variável ambiental dentre as condições autorizadoras do Poder Executivo para variação de alíquota do tributo em comento, impulsionando o sujeito passivo a praticar a ação desejada, dirigindo sua conduta de modo a sujeitar-se a uma menor carga tributária. Essa autorização legislativa legitimadora da modelação de alíquotas por ato administrativo pelo Poder Executivo deve considerar o impacto ambiental do produto objeto da importação em qualquer uma de suas fases, seja de produção, utilização ou descarte, garantindo que a sua utilização atinja a melhor relação possível com o meio ambiente.

Desse modo, para contemplar a variável ambiental na legislação do imposto sobre a importação, sugerimos a inclusão de uma alínea “f” ao artigo 3º, da Lei n. 3.244/57, que passaria a ter a seguinte redação:

Art. 3º - Poderá ser alterada dentro dos limites máximo e mínimo do respectivo capítulo, a alíquota relativa a produto:

- a) cujo nível tarifário venha a se revelar insuficiente ou excessivo ao adequado cumprimento dos objetivos da Tarifa;
- b) cuja produção interna for de interesse fundamental estimular;
- c) que haja obtido registro de similar;
- d) de país que dificultar a exportação brasileira para seu mercado, ouvido previamente o Ministério das Relações Exteriores;
- e) de país que desvalorizar sua moeda ou conceder subsídio à exportação, de forma a frustrar os objetivos da Tarifa.

f) em função do impacto ambiental observável em seu processo de produção, utilização e descarte.

Inovada a ordem jurídica nessa medida, fica o Poder Executivo autorizado a ajustar a tributação – por meio da modelação de alíquotas – aos objetivos da política ambiental adotada pelo texto constitucional, reverberando no plano infraconstitucional os valores de justiça, segurança, solidariedade, dentre outros relacionados com o meio ambiente ecologicamente equilibrado.

Relativamente ao imposto sobre exportação, o Código Tributário Nacional traz regra semelhante em seu artigo 26, permitindo a modelação de alíquotas por instrumento infralegal, de modo a promover as adequações necessárias da tributação aos objetivos da política cambial e do comércio exterior, sem fazer nenhuma referência que possa ensejar o direcionamento da conduta do sujeito passivo no sentido de um meio ambiente ecologicamente equilibrado. Por essa razão é que entendemos que o artigo 3º, da Lei n. 1.578/77, regulamentador dessa

faculdade, deva sofrer modificação visando abrigar em seus termos a variável ambiental, cuja sugestão de redação é a seguinte:

Art. 3º A alíquota do imposto é de trinta por cento, facultado ao Poder Executivo reduzi-la ou aumentá-la, para atender aos objetivos da política cambial e do comércio exterior, *bem como em função do impacto ambiental observável em seu processo de produção, utilização e descarte.*

O critério aqui formulado é semelhante àquele adotado em relação ao imposto sobre importação, que é o de instituir um mecanismo que valorize a elaboração e a comercialização de produtos cuja utilização provoque menor impacto ao meio ambiente, estimulando o sujeito passivo a optar pela menor tributação que decorre da respectiva relação tributária. Por outro lado, os produtos que causarem maior impacto ao meio ambiente nas mesmas fases acima discriminadas terão sua tributação agravada, desestimulando assim a sua produção e comercialização em função desse fato.

Demonstra-se com isso que o direcionamento das normas tributárias relativas aos impostos sobre o comércio exterior, para servirem como instrumentos de proteção ambiental, não demanda complexa reforma do sistema tributário nacional, carecendo apenas da vontade política que haverá de brotar na medida em que se eleve o nível de consciência de todos a respeito da necessidade de defender e preservar o meio ambiente, como previsto na Constituição Federal.

4.4.4 Imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza – IR

Este imposto da competência da União assume uma nuance bastante complexa no sistema tributário nacional, não apenas em função de suas características intrínsecas, que exigem a edição de um conjunto de normas regulamentadoras, mas igualmente porque se trata de um tributo vocacionado a servir “como instrumento de redistribuição de renda, buscando manter em equilíbrio o desenvolvimento econômico das diversas regiões” (MACHADO, 2007, p. 335). Conquanto tenha uma função predominantemente fiscal, servindo como poderoso mecanismo de arrecadação, também reserva uma face extrafiscal, tendo em vista seu potencial para intervir no domínio econômico, estimulando o desenvolvimento regional ou de qualquer outra atividade que sua norma regulamentadora projetar.

O imposto de renda encontra-se limitado constitucionalmente pelo princípio da anterioridade do exercício financeiro, mas dispensado da anterioridade nonagesimal,

significando que sua cobrança pode ocorrer a partir do primeiro dia do exercício financeiro seguinte àquele em que haja sido publicada a lei que o instituiu ou aumentou. Além disso, encontra-se orientado no plano constitucional pelos critérios da generalidade, universalidade e progressividade.

Essas orientações relacionam-se com os princípios constitucionais da isonomia e da capacidade contributiva, sendo que a generalidade e a universalidade impõem a tributação de todos os contribuintes que auferirem renda e proventos de qualquer natureza, sem discriminações injustificadas, excepcionando-se apenas as imunidades. A generalidade reserva uma acentuada dimensão subjetiva, afetando a sujeição passiva ao tributo para inadmitir a formação de classes de contribuintes, a fim de que todos, indistintamente, sejam contribuintes, potenciais ou de fato, do imposto (RENCK, 2001, p. 160). O critério da universalidade refere-se à extensão da base de cálculo, alcançando todas as modalidades de renda ou proventos, independentemente de sua origem ou denominação jurídica. Costa (2009, p. 340) observa que em função da universalidade, o imposto de renda “não pode ser seletivo em função da natureza do rendimento auferido. Nesse sentido, o critério da universalidade contrapõe-se ao da seletividade”.

O critério da progressividade apresenta-se como um dos meios para atendimento do princípio da capacidade contributiva, buscando ajustar a carga tributária à potencialidade econômica de cada contribuinte, que dessa forma é conduzido à prática da solidariedade econômica, política e social. Nessa direção, para concretização da progressividade, Carrazza (2007, p. 88) acentua que “a legislação deve imprimir às alíquotas aplicáveis ao imposto um desenvolvimento gradual, de sorte que serão percentualmente maiores, quanto maior for sua base de cálculo”. Costa (2009, p. 340/341) arremata:

Se a igualdade na sua acepção material, concreta, é o ideal para o qual se volta todo o ordenamento jurídico-positivo, a progressividade dos impostos é a técnica mais adequada ao seu alcance. Isto porque a graduação dos impostos meramente proporcional à capacidade contributiva dos sujeitos não colabora para aquele fim. Diversamente, na tributação progressiva, aqueles que detêm maior riqueza arcarão, efetivamente mais, pelos serviços públicos em geral, em favor daqueles que pouco ou nada possuem e, portanto, não podem pagar.

A orientação constitucional consubstanciada na adoção dos critérios acima relacionados possui uma conexão direta com o ideal de justiça fiscal, o que confere ao imposto de renda potencial suficiente para sua inclusão dentre os tributos ecologicamente orientados, habilitando-

o como instrumento capaz de influenciar decisões econômicas que resultem na prática de ações mais favoráveis à proteção ambiental. Na medida em que se identifica a porção extrafiscal do imposto de renda, vislumbram-se os acessos para ingresso da variável ambiental em sua regra-matriz de incidência, derivando sua vocação original para além da finalidade arrecadatória, de forma a atuar no campo de indução de comportamento alinhado com a defesa e preservação do meio ambiente. Lobato e Almeida (2005, p. 635) recordam que:

O Imposto de Renda foi o primeiro tributo no Estado brasileiro a ser empregado com uma função ambiental. Tal fato decorreu por previsão inserida na Lei n. 5.106, de 2.9.1966, que estabeleceu a possibilidade de abatimento ou desconto nas declarações de rendimento de pessoas físicas ou jurídicas, dos recursos empregados em florestamento e reflorestamento. Constata-se dessa maneira a vocação extrafiscal do Imposto de Renda, como instrumento indutor de comportamentos, podendo ser empregado de forma eficaz na intervenção do Estado sobre o domínio econômico.

Embora a utilização dessa possibilidade legal tenha caído em desuso ao longo de sucessivas alterações da complexa legislação do imposto de renda, outras iniciativas alvissareiras nessa mesma direção estão sendo gestadas no Congresso Nacional, a exemplo do Projeto de Lei do Senado nº. 249, de 2011, de autoria do Senador Luiz Henrique, propondo alteração da legislação federal a fim de conceder incentivo fiscal relativo ao referido imposto, para fomentar projetos de florestamento e reflorestamento em propriedades rurais familiares. Referido incentivo consistiria na possibilidade de deduzir do imposto de renda devido, observados alguns critérios, os valores aplicados no ano-calendário em projetos de florestamento ou reflorestamento em propriedade rural familiar, cuja proposta legislativa encontra-se na Comissão de Assuntos Econômicos para votação das propostas de adequação sugeridas pelo Senador Aloysio Nunes Ferreira¹.

Por meio de iniciativas como essa é que toda a potencialidade do imposto de renda pode ser explorada para servir como instrumento de proteção ambiental. Para concretização desse propósito, faz-se necessário implementar inovações legislativas instituidoras de incentivos fiscais, capazes de motivar o contribuinte a adotar comportamentos que venham ao encontro dos objetivos propostos constitucionalmente nesse campo. Referidos estímulos podem se materializar por meio de deduções da base de cálculo do imposto, a exemplo das contribuições para as entidades de previdência complementar domiciliadas no Brasil (art. 52, inciso IV, da

¹ O inteiro teor do PLS 249/2011 pode ser consultado na página eletrônica do Senado, no seguinte endereço: <<http://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/100216>>. Acesso em 18 Abr 2016.

IN/RFB n. 1.500/2014)², ou mediante dedução do imposto apurado, assim como ocorre em relação às contribuições efetivamente realizadas em favor de projetos culturais, aprovados na forma da regulamentação do Programa Nacional de Apoio à Cultura (Pronac), instituído pelo art. 1º da Lei nº 8.313, de 23 de dezembro de 1991 (art. 80, III, da IN/RFB n. 1.500/2014).

Como se pode notar, há uma gama de possibilidades para potencializar a extrafiscalidade do imposto de renda de modo que possa ser utilizado como instrumento de proteção ambiental, todas elas a depender de inovação da ordem jurídica por meio de lei ordinária da competência da União, a exemplo do projeto de lei acima referido.

4.4.5 Imposto sobre produtos industrializados – IPI

Deve-se ter em conta que o exercício da competência tributária pela União, neste tributo em análise, previsto no artigo 153, inciso IV, da Constituição Federal, alcança as “operações” com produtos industrializados, e não o processo de industrialização em si, como esclarece Paulsen (2008, p. 298):

Pressupõe, pois, a industrialização e a saída do produto do estabelecimento industrial. Assim, o IPI incide nas operações de que participa o industrial que industrializou o produto, mas não, e.g., na venda por comerciante ao consumidor porque, embora possa se tratar de produto industrializado (como adjetivo), não se trata de operação com produto que tenha sido industrializado pelo comerciante, ou seja, não se tem a industrialização como parte daquela operação.

Note-se que a base econômica do imposto sobre produtos industrializados constitui-se pelos negócios jurídicos efetivados com produtos industrializados, como regra, por um dos sujeitos que protagonizam referidos negócios jurídicos. Significa dizer que a operação que constitui a base econômica do imposto em comento majoritariamente realiza-se entre o industrial e um terceiro, tendo por objeto o produto industrializado pelo primeiro, ressalvadas as hipóteses de produto de procedência estrangeira ou arrematado em hasta pública, quando a operação pode ser protagonizada por pessoa diversa do industrial, incidindo a cobrança por ocasião do desembaraço aduaneiro ou no ato da arrematação, respectivamente.

² A Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil n. 1.500/2014, consolida um conjunto de normas que disciplinam o Imposto de Renda da Pessoa Física e pode ser consultada no seguinte endereço eletrônico: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=57670&visao=anotado>>. Acesso em 18 Abr 2016.

Dentre as principais características desta modalidade tributária, destaca-se a sua extrafiscalidade, em função do seu grande potencial para servir como instrumento de intervenção estatal na economia, mas sem perder de vista a grande importância que assume para a função arrecadatória da União.

Outra peculiaridade do imposto sobre produtos industrializados que possui uma conexão direta com o objetivo deste trabalho é o fato de ser seletivo, em função da essencialidade do produto, conforme designação constitucional contida no artigo 153, §3º, inciso I. Em verdade, a seletividade consiste numa das formas de manifestação da extrafiscalidade do tributo, caracterizando-se como um preceito de observância obrigatória pela legislação tributária, em face do modo imperativo afirmativo empregado na dicção constitucional, razão pela qual a entidade federativa competente deve modular a cobrança tendo em vista a maior ou menor essencialidade dos produtos, como esclarece Costa (2009, p. 350), apoiada nos ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho:

a) *produtos necessários*, em relação aos quais a incidência há de se dar mediante alíquotas baixas, se não for possível conceder-se a isenção; b) *produtos úteis*, para aos quais autorizada está a tributação por meio de alíquotas moderadas; c) *produtos supérfluos ou nocivos*, cuja tributação há de ser efetuada mediante a aplicação de alíquotas elevadas.

Cumprindo observar, contudo, que a essencialidade dos produtos deve ser aferida no contexto social, levando-se em conta as coordenadas de espaço e tempo, em vista das necessidades humanas compreendidas em um contexto sistêmico global. Nessa abordagem holística, não se pode olvidar que o meio ambiente ecologicamente equilibrado foi alçado pelo legislador constituinte à condição de bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, justificando o tratamento tributário diferenciado dos produtos em função do impacto ambiental verificados em seus processos de elaboração, como se extrai da interpretação conjugada dos artigos 225 e 170, inciso VI, da Constituição Federal.

Essa compreensão permite antever que o legislador constituinte emitiu sinais impositivos ao legislador ordinário para graduar o processo de industrialização em função da essencialidade dos produtos tendo em conta um contexto muito maior do que se poderia imaginar numa primeira reflexão da temática em análise. Não pode ser essencial um produto que apenas satisfaça momentaneamente uma necessidade humana, sem nenhuma preocupação com a sustentabilidade do planeta. Nessa linha de pensamento, a internalização dos referidos comandos constitucionais em todo seu alcance exige, como propósito fundamental, a apreensão

do conceito de desenvolvimento sustentável, cujo rico manancial teórico oferece instrumentos capazes de garantir a perenidade das mais variadas formas de vida na terra, numa atitude ética que pressupõe o cumprimento pelo Poder Público e pela coletividade dos deveres de preservação e defesa ambiental para as presentes e futuras gerações, assegurando-lhes a plenitude da dignidade humana. Evidentemente, para alcançar esse desiderato, o conceito de desenvolvimento não pode ser reduzido à simples ideia de crescimento econômico, como bem esclarece Veiga (2015, p. 82):

Não faria nenhum sentido imaginar que o desenvolvimento pudesse ser definido apenas como crescimento econômico distributivo, mesmo que a distribuição vá bem além da renda e inclua a expansão de algumas das oportunidades essenciais, como acesso à educação e à saúde – sobretudo porque essa fórmula não deixaria de manter a confusão entre meios e fins. Nunca será demais repetir: desenvolvimento tem a ver, primeiro e acima de tudo, com a possibilidade de as pessoas viverem o tipo de vida que escolheram, e com a provisão dos instrumentos e das oportunidades para fazerem suas escolhas.

Embora o princípio da seletividade, em função da essencialidade do produto, possa ser alcançado mediante técnicas diversas, a exemplo da progressividade de alíquotas, variação de base de cálculo ou incentivos fiscais, não há dúvidas de que a melhor sistemática é aquela que gradua a imposição tributária mediante a aplicação de alíquotas diferenciadas. Desse modo, confrontando a legislação que disciplina o referido imposto, denota-se que a Lei n. 4.502/64, com suas alterações posteriores, remete a fixação de alíquotas básicas à Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI, aprovada pelo Decreto n. 7.660/11, com alterações posteriores. Os percentuais das alíquotas fixadas na referida tabela, por sua vez, poderão ser modulados pelo Poder Executivo no intervalo de zero até 30 (trinta) unidades (art. 4º, incisos I e II, do Decreto-Lei n. 1.199/71), tudo conforme autorização contida no artigo 153, §1º, da Constituição Federal.

Com o objetivo de conferir, no plano infraconstitucional, uma orientação ambiental ao imposto sobre produtos industrializados sugere-se uma alteração legislativa que acrescente um parágrafo único ao artigo 13, da Lei n. 4.502/64, o qual passaria a ter a seguinte redação:

Art. 13. O imposto será calculado mediante aplicação das alíquotas constantes da Tabela anexa sobre o valor tributável dos produtos na forma estabelecida neste Capítulo.

Parágrafo único. A fixação de alíquotas de que trata o “caput” deste artigo será orientada pela seletividade, em função da essencialidade do produto,

considerando o impacto ambiental produzido em seu processo de produção, utilização e descarte.

Realizada essa mudança legislativa, abre-se oportunidade para que o Poder Executivo promova a modulação de alíquota do imposto sobre produtos industrializados levando em conta o impacto ambiental produzido no processo de elaboração, utilização e descarte do produto, realidades que devem ser consideradas como integrantes do conceito de essencialidade do produto. Entendemos, portanto, que o conceito de essencialidade não se restringe ao mero atendimento das necessidades humanas isoladamente consideradas, tendo em vista que seu verdadeiro sentido deve ser construído em um contexto global, que prestigie o sentimento de solidariedade para com as presentes e futuras gerações, de modo que a essencialidade do produto deve variar na razão inversa dos impactos ambientais causados nas diferentes fases de produção, utilização e descarte.

4.4.6 Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários – IOF

Esta competência da União para impostos, que costuma ser denominada simplesmente de IOF, convenção que adotamos neste trabalho, pode ser classificada como um imposto sobre circulação de riqueza, pois incide sobre as operações de crédito, câmbio, seguros e títulos ou valores mobiliários. Foi instituída pela Emenda Constitucional n. 18/65, substituindo o antigo imposto sobre o selo, perdurando em todas as Constituições subsequentes, de forma que na Constituição Federal em vigor está prevista no artigo 153, inciso V.

No que se refere aos objetivos desta pesquisa, importa observar que o IOF se destaca pela sua natureza extrafiscal, servindo como “um tipo de controle da União na economia, como, por exemplo, a desoneração das operações em época de crise econômica, instrumento de política monetária, etc.” (CARNEIRO, 2015, p. 611).

Por conta dessa característica, o IOF está relacionado dentre os tributos da competência da União nos quais o princípio da legalidade restrita sofre um arrefecimento, haja vista que ato emanado do Poder Executivo pode alterar suas alíquotas, dispensando assim a edição de lei formal para essa finalidade, consoante se extrai do artigo 153, §1º, da Constituição Federal. Como se tem anotado ao longo deste trabalho, essa faculdade vem ao encontro da celeridade da atuação estatal, intervindo com maior rapidez para ajustar a política fiscal aos objetivos buscados no campo da ordem econômica. Recorde-se, ainda, que essa possibilidade

constitucional alcança apenas as alíquotas do IOF, o mesmo não ocorrendo em relação à sua base de cálculo, a qual não pode ser alterada por ato infralegal, permanecendo assim jungida ao princípio da estrita legalidade tributária.

Para melhor compreender as circunstâncias nas quais a variável ambiental poderá ingressar nessa competência tributária da União, releva destacar as bases econômicas tributáveis no caso em análise, que se relacionam diretamente ao elemento objetivo ou material do referido imposto, quais sejam: (i) operações de crédito; (ii) operações de câmbio; (iii) operações de seguro e (iv) operações relativas a títulos ou valores mobiliários.

Partindo da própria dicção constitucional, constata-se que a primeira base econômica do IOF são as *operações de crédito*. Machado (2003, p. 592) esclarece que:

Diz-se operação de crédito quando o operador se obriga a prestação futura, concernente ao objeto do negócio que se funda apenas na confiança que a solvabilidade do devedor inspira (Pedro Nunes). Ou, então, quando alguém efetua uma prestação presente contra a promessa de uma prestação futura (Luiz Souza Gomes). Está presente no conceito de operação de crédito a ideia de troca de bens presentes por bens futuros, daí por que se diz que o crédito tem dois elementos essenciais, a saber, a confiança e o tempo (Luiz Emigdio da Rosa Júnior).

Por força das normas infraconstitucionais que exercitam a competência tributária em estudo, regulamentadas pelo Decreto 6.306/2007, as operações de crédito referenciadas compreendem aquelas realizadas por instituições financeiras, de acordo com o artigo 1º da Lei n. 5.143/1966. Do mesmo modo, a imposição tributária em comento alcança as operações de crédito realizadas por empresas que exercem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (*factoring*), conforme artigo 15, §1º, inciso III, alínea “d”, da Lei n. 9.249/95, bem como artigo 58, da Lei n. 9.532/97. Por último, a incidência se dá igualmente nas operações de crédito realizadas entre pessoas jurídicas ou entre pessoa jurídica e pessoa física, de acordo com o artigo 13, da Lei n. 9.779/99.

Para que o IOF nas operações de crédito possa agregar os valores ambientais previstos constitucionalmente, pensamos que o caminho seja o da ativação de sua extrafiscalidade por meio de concessão de incentivos fiscais, levando a efeito uma política de fixação de alíquota

zero, nas operações financeiras que possuam repercussões ambientais. Convém observar que o próprio regulamento do referido tributo, o Decreto n. 6.306/2007, já discrimina uma série de situações concretas submetidas a essa política fiscal incentivadora relacionada outras áreas, consoante se pode observar no artigo 8º da referida norma. Portanto, basta a inclusão, pelo próprio Poder Executivo, valendo-se do permissivo contido no artigo 153, §1º, da Constituição Federal, de mais um inciso ao rol do referido dispositivo do Regulamento do IOF, nos termos seguintes:

Art. 8º A alíquota do imposto é reduzida a zero na operação de crédito, sem prejuízo do disposto no §5º:

[...]

XXXIII – destinada ao financiamento de projetos ambientais, assim como a ações de prevenção, monitoramento e combate ao desmatamento, inclusive programas de remuneração por serviços ambientais, e de promoção da conservação e do uso sustentável dos biomas brasileiros.

Com a inclusão desse novo inciso na regulamentação do tributo a variável ambiental ingressa no IOF sobre operações de crédito para neutralizar a imposição tributária nas operações destinadas a promover o meio ambiente, ampliando conseqüentemente os recursos a serem aplicados nas causas ambientais e estimulando o sujeito passivo nas ações de defesa e proteção ambiental em perfeita sintonia com os desígnios constitucionais.

A segunda base econômica do IOF são as *operações de câmbio*, cujo fato gerador se realiza pela entrega de moeda nacional ou estrangeira, ou de documento que a represente, ou sua colocação à disposição do interessado em montante equivalente à moeda estrangeira ou nacional entregue ou posta à disposição por este, conforme preceitua o inciso II, do artigo 63, da Lei n. 5.172/66. Mosquera (1999, p. 110) escreve:

[...] podemos definir as operações de câmbio como os negócios de compra e venda de moeda estrangeira ou nacional ou, ainda, os negócios jurídicos consistentes na entrega de uma determinada moeda a alguém em contrapartida de outra moeda recebida. Em síntese, o câmbio traz um comércio de dinheiro, no qual este se torna mercadoria e, como tal, tem custo e preço.

No IOF sobre operações de câmbio encontramos um feliz e singular exemplo de inclusão da variável ambiental na tributação, ante a previsão contida no inciso VI, do artigo 15-B do Decreto n. 6.306/2007, fixando alíquota zero nas operações de câmbio realizadas para ingresso no País de doações em espécie recebidas por instituições financeiras públicas

controladas pela União e destinadas a ações de prevenção, monitoramento e combate ao desmatamento e de promoção da conservação e do uso sustentável das florestas brasileiras, de que trata a Lei nº 11.828, de 20 de novembro de 2008. Vislumbramos a possibilidade de aperfeiçoamento da legislação por meio da extensão dessa possibilidade às doações recebidas por instituições privadas, bem como a todas as instituições públicas, e não apenas àquelas controladas pela União, para aplicação dos recursos nas mesmas finalidades. Desse modo, a proposta que se oferece é a seguinte:

Art. 15-B. A alíquota do IOF fica reduzida para trinta e oito centésimos por cento, observadas as seguintes exceções:

[...]

VI - nas operações de câmbio realizadas para ingresso no País de doações em espécie recebidas por *instituições financeiras públicas ou privadas* e destinadas a projetos ambientais, assim como a ações de prevenção, monitoramento e combate ao desmatamento e de promoção da conservação e do uso sustentável das florestas brasileiras, de que trata a Lei nº 11.828, de 20 de novembro de 2008: zero;

Com essa mudança da legislação tributária tem-se a ampliação dos benefícios fiscais para todas as instituições financeiras públicas ou privadas que destinarem os aportes financeiros sujeitos às operações de câmbio às causas ambientais especificadas na legislação, potencializando assim a força da variável ambiental nessa modalidade de tributação.

As *operações de seguro* também constituem base econômicas do IOF, cujo fato gerador é o recebimento do respectivo prêmio, seja total ou parcial, figurando como contribuintes do imposto as pessoas físicas ou jurídicas seguradas (art. 2º, do Decreto-Lei n. 1.783/80 e art. 19, do Decreto 6.306/07), muito embora o Código Tributário Nacional, em seu artigo 66, faculte a inclusão no polo passivo da relação tributária de “qualquer das partes na operação tributada, como dispuser a lei”. Registre-se que o Decreto-Lei n. 2.471/88 atribuiu a condição de substitutos tributários do contribuinte ao segurador ou as instituições financeiras encarregadas da cobrança do prêmio, de modo que os três atores estão entrelaçados com a responsabilidade tributária.

Vislumbra-se nesta hipótese a possibilidade de proteção ao meio ambiente cultural, quando a operação de seguro contratado envolver o valioso patrimônio cultural objeto de proteção pelo artigo 216, da Constituição Federal, e que no dizer de Saliba (2005, p. 60), envolve tudo

[...] que disser respeito à língua, literatura, música, dança, festas religiosas, formas culturais populares, criações científicas, artísticas e tecnológicas, documentos, obras e outros bens de valor histórico, artístico e cultural, monumentos, paisagens naturais notáveis e sítios arqueológicos.

Para alcançar esse propósito se faz necessária a inclusão, pelo Poder Executivo, valendo-se da autorização constitucional que lhe foi outorgada, de uma nova alínea ao artigo 22, § 1º, inciso I, do Decreto n. 6.306/2007, com o seguinte teor:

Art. 22. A alíquota do IOF é de vinte e cinco por cento (Lei no 9.718, de 27 de novembro de 1998, art. 15).

§ 1º A alíquota do IOF fica reduzida:

I - a zero, nas seguintes operações:

[...]

h) de seguro de bens materiais e imateriais integrantes do patrimônio cultural brasileiro, tomados individualmente ou em conjunto, portadores de referência à identidade, à ação, à memória dos diferentes grupos formadores da sociedade brasileira, nos termos da legislação.

O propósito de promover a imantação da norma tributária por valores ambientais no caso em análise tem a virtude de estimular a defesa e preservação do patrimônio cultural, premiando o contribuinte que se propuser a esse mister, em vez de agravar a sua situação com imposições tributárias na contratação de seguros dos seus bens que representem valores culturais.

Por último, o IOF também incide sobre as *operações relativas a títulos e valores mobiliários*, hipótese na qual se considera valor da operação o montante da aquisição, resgate, cessão ou repactuação, assim como o valor do pagamento para a liquidação das referidas operações, quando inferior a noventa e cinco por cento do valor inicial da operação, expressos, respectivamente, em quantidade de Unidade Fiscal de Referência (Ufir) diária, enquanto nos contratos derivativos, a base de cálculo é o valor nocional ajustado da respectiva avença, tudo conforme previsto no artigo 2º, incisos II, alíneas “a” a “c”, da Lei n. 8.894/94.

No caso em estudo, de acordo com o Decreto n. 6.307/2007:

Art. 26. Contribuintes do IOF são:

I - os adquirentes, no caso de aquisição de títulos ou valores mobiliários, e os titulares de aplicações financeiras, nos casos de resgate, cessão ou repactuação (Decreto-Lei nº 1.783, de 1980, art. 2º e Lei nº 8.894, de 1994, art. 2º, inciso II, alínea “a”, e art. 3º, inciso II);

II - as instituições financeiras e demais instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil, na hipótese prevista no inciso IV do art. 28 (Lei nº 8.894, de 1994, art. 3º, inciso III).

Na hipótese em análise a variável ambiental pode ser incluída na legislação tributária como forma de incentivo às pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, envolvidas com a proteção do meio ambiente. Desse modo, sugere-se a inclusão de um dispositivo legal, no respectivo Regulamento do IOF, com o seguinte teor:

Art. 32. O IOF será cobrado à alíquota de um por cento ao dia sobre o valor do resgate, cessão ou repactuação, limitado ao rendimento da operação, em função do prazo, conforme tabela constante do Anexo.

[...]

§ 2º Ficam sujeitas à alíquota zero as operações, sem prejuízo do disposto no inciso III do § 1º:

[...]

VIII - de titularidade de entidades de direito privado, sem fins lucrativos, que tenham como objetivo social a defesa e proteção do meio ambiente, nos termos da legislação.

No campo do IOF adotamos a opção de promover a ampliação do espectro dos benefícios fiscais existentes para alcançar objetivos ambientais, permitindo assim o ingresso da variável na tributação por um processo de magnetização dessas normas pelos valores ambientais previstos constitucionalmente. Concluída a análise da competência da União para instituição do IOF, passaremos ao estudo da competência para instituição do imposto sobre a propriedade territorial rural – ITR.

4.4.7 Imposto sobre propriedade territorial rural – ITR

A propriedade territorial rural passou a ser base econômica para tributação com a Constituição de 1891, por meio de um imposto da competência dos Estados, que incidia sobre imóveis rurais e urbanos (art. 9º, item 2º). Na vigência da Constituição de 1934 a competência para tributar a propriedade rural passou à União, retornando à competência estadual durante a Constituição de 1937, sendo transferida para a competência dos Municípios na Constituição de 1946, e novamente retornando à competência da União logo após a ditadura militar instaurada em 1964, permanecendo assim com a promulgação da atual Constituição de 1988.

Convém observar que, apesar da competência tributária para o ITR permanecer atualmente em poder da União, a Emenda Constitucional n. 42/2003, estabeleceu a possibilidade de o referido imposto ser fiscalizado e cobrado pelos Municípios, mediante convênio assinado com a União, desde que não implique redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal, conforme regulamentação prevista na pela Lei n. 11.250/2005. Nesse

caso, toda a receita originária dessa modalidade de tributação passa a pertencer ao respectivo Município.

Claudio Carneiro (2015, p. 640) registra que embora o ITR tenha preponderantemente a finalidade fiscal também pode excepcionalmente ter finalidade extrafiscal

[...] quando se valer da progressividade prevista pela Constituição em seu art. 153, §4º, III, em razão do descumprimento da função social da propriedade rural nos termos do art. 186, também da Constituição Federal, ou de uma forma mais técnica, visando a desestimular o uso improdutivo da propriedade.

Além dessa manifestação de extrafiscalidade, importa registrar uma outra que se aproxima ainda mais dos objetivos deste trabalho, que é a possibilidade de redução da base de cálculo do tributo, mediante alguns critérios previstos na Lei n. 9.393/96. Para melhor compreensão dessa temática, necessário esclarecer que a base de cálculo do ITR é alcançada por meio de uma equação na qual se obtém o valor da terra nua tributável multiplicando-se o valor da terra nua pelo quociente entre a área tributável e a área total do imóvel. Ocorre que, do valor da terra nua devem ser deduzidos os valores relativos às florestas plantadas (art. 10, § 1º, “d”, Lei n. 9.393/96) e, além disso, para definição da área tributável, considera-se a área total do imóvel, excluídas as áreas (i) de preservação permanente e de reserva legal, previstas na Lei no 12.651, de 25 de maio de 2012; (ii) de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas, assim declaradas mediante ato do órgão competente, federal ou estadual, e que ampliem as restrições de uso previstas na hipótese anterior; (iii) sob regime de servidão ambiental; assim como aquelas (iv) cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração (art. 10, § 1º, “a”, “b”, “d” e “e”, da Lei n. 9.393/96).

Referidos critérios para definição da base de cálculo do ITR, ainda que possam ser qualificados como tímidos, devem ser valorizados porque estão em consonância com os valores ambientais acolhidos pela Constituição Federal Brasileira, representando a um só tempo instrumento de justiça fiscal, a exemplo da exclusão da área sob regime de servidão ambiental, haja vista que não se mostra justa a imposição tributária ao contribuinte relativamente às áreas sujeitas a limitações de alguns dos direitos inerentes à propriedade, e de justiça fiscal ambiental, na medida em que estimula comportamentos favoráveis à defesa e proteção do meio ambiente. Evidentemente, outros critérios poderão ser agregados aos acima analisados para que a legislação assuma um caráter ainda mais obsequioso aos valores ambientais, especialmente quando a legislação tributária possa induzir comportamentos do sujeito passivo no sentido de

estimular o uso racional do direito de propriedade, representando assim uma inclinação no sentido de realizar preceitos do desenvolvimento sustentável. Nesse contexto, sugerimos a inclusão de mais um parágrafo ao artigo 10, da Lei n. 9.393/96, com a seguinte redação:

Art. 10. A apuração e o pagamento do ITR serão efetuados pelo contribuinte, independentemente de prévio procedimento da administração tributária, nos prazos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, sujeitando-se a homologação posterior.

[..]

§ 7º Para efeito de apuração do ITR, o Valor da Terra Nua – VTN poderá sofrer redução de até 20% (vinte por cento) para o contribuinte participante de programa de apoio e incentivo à conservação do meio ambiente, bem como para adoção de tecnologias e boas práticas que conciliem a produtividade agropecuária e florestal, com redução dos impactos ambientais, como forma de promoção do desenvolvimento ecologicamente sustentável, instituído pela União na forma do artigo 41, da Lei n.12.651/12, observados os critérios previstos em resolução da Receita Federal do Brasil.

O processo de esverdeamento da tributação na seara dos impostos da competência da União deve seguir basicamente, em nosso modo de entender, essas diretrizes, buscando sempre o aperfeiçoamento das normas existentes, de modo a catalisar progressivamente os esforços na construção de uma rede de proteção ambiental, fomentando assim o surgimento de uma nova cultura na relação do ser humano com o seu entorno natural. É preciso que se tenha em conta que todos os movimentos do poder público nesse sentido devem ser valorizados e estimulados, especialmente porque representam uma forma de semeadura dos valores ambientais na legislação infraconstitucional, revelando um valioso componente de educação ambiental.

Não poderíamos concluir o estudo da competência da União para instituição de impostos sem lançar breves considerações sobre uma de suas competências nesse campo que, até o presente momento, ainda não foi exercitada. Trata-se da competência para instituição de impostos sobre grandes fortunas – IGF, por meio de lei complementar, no inciso VII, do seu artigo 153.

O texto constitucional não oferece maiores parâmetros para o exercício dessa competência tributária, deixando tudo ao critério do legislador ordinário, inclusive a definição do que se deve entender por grandes fortunas, abrindo margem para ampla controvérsia a respeito do tema. Costa (2009, p. 363) assim resume a polêmica em torno da matéria:

Por um lado, há os que aplaudem essa imposição fiscal, destacando seu perfil de instrumento de justiça distributiva, na medida em que onerará apenas os muitos ricos, destinando-se os recursos advindos de sua arrecadação à

prestação de serviços públicos, dos quais são usuários, especialmente, os mais pobres.

Por outro, há os que a impugnam, sob o argumento de que tal imposto afugenta o capital e o investimento, atravancando o desenvolvimento econômico. Assim, as “grandes fortunas” certamente migrarão para outros países, onde não exista gravame dessa natureza.

Envolto em tanta polêmica, essa competência tributária ainda não foi exercitada, e muitos acreditam que jamais o será. Diversos projetos de lei complementar já foram apresentados no Congresso Nacional, mas não houve consenso necessário para sua aprovação, diante das incertezas da definição de seus elementos, e até mesmo de sua eficácia como instrumento de justiça fiscal. Em face dessa realidade, entendemos que não convém no âmbito deste estudo encetar cogitação acerca da possibilidade dessa competência tributária servir à proteção ambiental, tendo em vista a ausência de bases dogmáticas para uma apreciação coerente com o escopo pretendido, razão pela qual seguiremos adiante com o estudo das demais competências tributárias da União.

4.5 Competência da União para instituição de empréstimos compulsórios

A competência da União para instituição de empréstimos compulsórios decorre do artigo 148, da Constituição Federal, cujos incisos estabelecem os pressupostos necessários ao seu exercício: (i) para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência e (ii) no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b". Em qualquer caso, o instrumento adequado para regulamentar a competência recebida do legislador constituinte é a lei complementar.

Hoje ninguém mais discute a natureza jurídica dos empréstimos compulsórios, os quais são tributos e se submetem ao regime jurídico constitucional que lhes é pertinente. A circunstância de o valor cobrado ser restituível não altera sua essência jurídica, posto que esta fase encerra uma relação jurídica de direito administrativo, que em nada afeta a obrigação tributária que nasce com a ocorrência do fato gerador e se encerra com o respectivo pagamento. Pode-se opor, evidentemente, restrições à sua denominação, pois como acentua Carrazza (2007, p. 552), invocando João Mangabeira: “[...] se é empréstimo, não pode ser compulsório; se é compulsório, não pode ser empréstimo”. Contudo, com explicita o mesmo jurista linhas adiantes, essa contradição não pode “embaraçar o jurista, que, como sempre insistimos, não se fia em palavras (meros rótulos das coisas), mas em regimes jurídicos”.

Observe-se que os pressupostos fixados constitucionalmente não são hipóteses de incidência do tributo, as quais devem ser estabelecidas em lei complementar regulamentadora da competência tributária, juntamente com os demais requisitos para sua cobrança, além dos prazos e critérios para a restituição do valor pago. Essas causas materiais que fundamentam a instituição do tributo também informam o destino da aplicação dos recursos arrecadados, pois estabelece o parágrafo único do artigo 148, da Constituição Federal, que “a aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição”.

Para analisar a possibilidade de imantação da competência tributária em comento pelos valores ambientais contidos na Constituição Federal, ideal seria fazê-lo ante o seu exercício pela União, quando seriam definidos os elementos necessários para a exação, dentre eles a hipótese de incidência, o sujeito ativo, o sujeito passivo, a base de cálculo e a alíquota. Embora no passado, sob regime constitucional anterior, a competência tributária da União tenha sido regulamentada pela edição do DL n. 2.288/86, em relação à aquisição de veículos e combustíveis, bem como pela Lei n. 4.156/62, pertinente à energia elétrica, a verdade é que referidas normas não mais estão em vigor.

Embora inexistindo base dogmática para uma análise mais específica a respeito da potencialidade dessa modalidade tributária para servir como instrumento de proteção ambiental, levando em conta o registro histórico de sua regulamentação no sistema tributário nacional, pode-se perfeitamente vislumbrar amplas possibilidades de imantação das normas regulamentadoras dessa competência tributária por valores ambientais.

Tomemos por exemplo o caso do DL n. 2.288/86, que instituiu empréstimos compulsórios sobre consumo de gasolina e álcool carburante, bem como sobre aquisição de veículos novos ou usados. No primeiro caso, foi estabelecida uma alíquota única sobre o valor do consumo e, na segunda hipótese, as alíquotas foram graduadas em função do critério ano de fabricação do veículo, equiparado o veículo com até um ano de fabricação ao veículo novo. Conclui-se que a União não adotou nesse caso nenhum direcionamento ambiental, mas poderia fazê-lo, graduando a imposição tributária em função do tipo de combustível utilizado pelo veículo ou em função do modelo, privilegiando a aquisição e o consumo daquilo que representaria menor impacto ambiental.

Como se pode notar, a utilização da tributação como instrumento de proteção ambiental requer vontade política da entidade federativa titular da competência tributária, representada pelo nível de consciência dos seus governantes, circunstâncias não verificadas no caso em evidência. Espera-se que a preocupação ambiental esteja presente em qualquer processo legislativo, porque assim preceitua o texto constitucional quando elevou o meio ambiente ecologicamente equilibrado à condição de bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações.

4.6 Competência da União para instituição de contribuições

Muito já se discutiu no passado a respeito da natureza jurídica das contribuições – que alguns autores as denominam “contribuições especiais” para distingui-las das contribuições de melhoria – mas, atualmente, essa discussão está completamente superada, seja na doutrina ou na jurisprudência. Ilustrando a posição doutrinária, registre-se o entendimento de Carvalho (2013, p. 798), ao afirmar peremptoriamente que: “as contribuições são tributos, devendo sua instituição ou alteração de quaisquer de seus critérios normativos ser realizada com integral observância do regime jurídico tributário constitucionalmente prescrito”. No campo jurisdicional, basta recordar o julgamento do Supremo Tribunal Federal, no RE 138.284/CE, relatado pelo Min. Carlos Velloso, o qual não deixou nenhuma margem de dúvidas acerca da submissão das contribuições, em quaisquer de suas espécies, ao regime tributário constitucional. Reportando-se a esse julgamento, Melo (2010, p. 95) transcreve parte do voto vencedor do Min. Relator, nos seguintes termos:

Sustento que constituem essas contribuições uma espécie de tributo ao lado dos impostos e das taxas, na linha, aliás de Rubens Gomes de Souza (“Natureza tributária da contribuição do FGTS”, RDA 112/27, RDP 17/305). Quer dizer, as contribuições não são somente as de melhoria. Estas são uma espécie do gênero contribuição; ou uma subespécie da espécie contribuição.

Convém acentuar que essa modalidade de tributação comporta subdivisões, cujos conceitos variam “em função da diversidade dos desenhos jurídico-positivos, em cada época e lugar (o conceito emergente do sistema da Constituição de 1988 é diferente do pertinente ao sistema anterior)”, como adverte Ataliba (2013, 193). Com esses registros iniciais, passaremos à análise das diferentes categorias de contribuições, seguindo as diretrizes do Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Especial anteriormente mencionado, de modo a identificar

as possibilidades de imantação dessa competência tributária pelos valores ambientais albergados na Constituição Federal.

Na linha da decisão do STF, a partir do julgamento do RE 138.284-CE, realizado em 1992, entendimento que tem prevalecido ao longo dos tempos, descortinaram-se algumas diretrizes para uma classificação dessa modalidade de tributação, que pode ser feita da seguinte forma: (i) Contribuições Sociais; (ii) Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE); (iii) Contribuições Corporativas e (iv) Contribuição para Custeio de Serviço de Iluminação Pública (COSIP). Mais adiante veremos que as Contribuições Sociais, de seu turno, subdividem-se em: (a) Contribuição de Seguridade Social; (b) Contribuições Sociais Residuais e (c) Contribuições Sociais Gerais.

Impende observar que a Contribuição para Custeio de Serviço de Iluminação Pública foi instituída pela Emenda Constitucional n. 39/2002 e sua competência foi atribuída apenas aos Municípios e ao Distrito Federal, não estando, portanto, compreendida na competência tributária da União, razão pela qual relegaremos a sua análise para momento oportuno.

4.6.1 Contribuições sociais e suas subespécies

Extraí-se do artigo 149 da Constituição Federal a possibilidade de a União instituir, com exclusividade, três espécies de contribuições: (i) Contribuições sociais; (ii) Contribuições de intervenção no domínio econômico; e (iii) Contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas. Contudo, o §1º do referido dispositivo legal conferiu aos Estados e ao Distrito Federal a competência para instituir semelhante contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, dos regimes previdenciários respectivos, não podendo fixar alíquota inferior à da contribuição dos servidores da União. Dedicaremos este item ao estudo da primeira espécie, com suas subdivisões.

Preliminarmente, é imperioso ressaltar que as “Contribuições Sociais” devem ser entendidas como uma das espécies das “Contribuições”, não sendo tecnicamente correto atribuir aquela denominação a esta categoria, ainda que tal prática seja recorrente na doutrina.

Estudando os elementos que distinguem as contribuições sociais, Costa (2009, p. 130) escreve que:

As contribuições sociais constituem instrumento de atuação da União na área social. Para delimitar-se o domínio dentro do qual se autoriza a instituição de contribuições dessa natureza, impõe-se a remissão ao título da Ordem Social no Texto Fundamental (arts. 193 a 232). Assim, as contribuições sociais podem ser instituídas para alcançar finalidades relativas à seguridade social, à educação, à cultura e ao desporto, à ciência e à tecnologia, à comunicação social, ao meio ambiente, à família, à criança, ao adolescente, ao idoso, e aos índios.

As *Contribuições de Seguridade Social* consubstanciam-se na primeira subespécie das Contribuições Sociais, as quais são destinadas ao financiamento de atividades da União no campo da seguridade social. Para bem compreender o seu conteúdo e alcance, deve-se considerar as prescrições do artigo 195 da Constituição Federal, que estabelece as bases econômicas sobre as quais podem incidir, ou seja, as suas fontes de custeio. Nas palavras de Carvalho (2013, p. 804), o legislador constituinte “traçou minuciosamente os arquétipos das possíveis regras-matrizes de incidência tributária, impondo ao legislador infraconstitucional, observância a uma série de requisitos”.

Estabelece, portanto, o dispositivo em questão que a seguridade social deve ser financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, conforme dispuser a lei, mediante recursos provenientes do orçamento público, e das contribuições sociais fundamentadas nas bases econômicas discriminadas. Revela-se nesse ponto que a seguridade social tem assento no princípio da solidariedade, como explica Paulsen (2008, p. 443):

[...] podem as pessoas físicas e jurídicas ser chamadas ao custeio em razão da relevância social da seguridade, independentemente de terem ou não relação direta com os segurados ou de serem ou não destinatárias de benefícios [...] Todos são solidariamente responsáveis no sentido de que a todos cabe a manutenção do sistema de seguridade social, tal como venha a ser estabelecido por lei.

Nessa linha de desdobramento, a União poderá cobrar contribuição de seguridade social do *empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei*, incidentes sobre: (i) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (ii) a receita ou o faturamento; e (iii) o lucro. Além disso, poderá instituir a mesma contribuição do *trabalhador e dos demais segurados da previdência social*, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201, sobre a *receita de concursos de prognósticos* e também do *importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar*.

Contudo, o §4º do artigo 195, da Constituição Federal estabelece que a lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I. Nesse contexto, nasce a segunda subespécie de contribuições sociais, denominada *contribuições sociais residuais*, cujos requisitos para sua instituição, de acordo com o STF, são: (i) instituição por meio de lei complementar; (ii) não-cumulatividade, exceto se o ciclo de incidência for monofásico e (iii) fato gerador e base de cálculo distintos das contribuições de seguridade social já previstas no artigo 159, incisos I a IV (PAULSEN, 2008, p. 549). Ressalte-se que a receita desta subespécie de contribuição destina-se à manutenção ou expansão da seguridade social, seguindo o mesmo itinerário da receita das contribuições da primeira subespécie.

Por fim, a União ainda pode instituir uma terceira subespécie de contribuições sociais, que costuma ser denominada de *contribuições sociais gerais*, que não se destinam especificamente à seguridade social, como as duas citadas acima, mas se prestam a alguma outra atuação da referida entidade federativa na área social, a exemplo do salário-educação, previsto no artigo 212, §5º, e das contribuições para os Serviços Sociais Autônomos, constantes do artigo 240, ambos da Constituição Federal. Registre-se que o Superior Tribunal de Justiça, seguindo as diretrizes firmadas pelo STF no julgamento do RE 138.284/CE, afastou o argumento de que esta última contribuição estaria compreendida entre as contribuições de interesse de categorias profissionais, pontificando: “Deflui da *ratio essendi* da Constituição, na parte relativa ao incremento da ordem econômica e social, que esses serviços sociais devem ser mantidos ‘por toda a coletividade’ e demandam, *a fortiori*, fonte de custeio” (1ª T., REsp 662.911, Rel. Min. Luiz Fux, j. 14.12.2004, DJ 28.02.2005, p. 241).

Estabelecidos os contornos das contribuições sociais, prosseguiremos analisando as demais espécies de contribuições, reservando o estudo das potencialidades para inclusão da variável ambiental na legislação regulamentadora desta competência da União para uma análise conjunta de todas as subespécies.

4.6.2 Contribuições de intervenção no domínio econômico – CIDE

A contribuição de intervenção no domínio econômico – CIDE, que somente pode ser instituída pela União, destina-se ao custeio da atividade interventiva da entidade federativa competente no domínio econômico, seguindo as diretrizes da ordem econômica e financeira, regulada em título próprio da Constituição Federal. Apesar de se tratar de um tributo fortemente

marcado por extrafiscalidade, costuma-se utilizar nesse campo uma técnica um pouco diferente daquela aplicável aos tributos em geral que possuem a mesma natureza, tendo em vista que as contribuições interventivas se notabilizam como uma forma de reforço orçamentário, destinado ao setor que se pretende estimular. Diferentemente, nos demais tributos extrafiscais, o objetivo primordial é estimular ou desestimular atividades mediante aumento ou diminuição da carga tributária.

Essa intervenção pode ser tanto no sentido de corrigir distorções do mercado, quanto garantir a concretização de valores e objetivos da ordem econômica, a exemplo da erradicação de desigualdades sociais, garantia da função social da propriedade, defesa do consumidor ou do meio ambiente, assegurando a prevalência dos princípios arrolados nos incisos I a IX, do artigo 170, da Constituição Federal. Nota-se que nas contribuições interventivas prevalece como ponto crucial a destinação de receita como forma de patrocinar as intervenções da União no domínio econômico. Paulsen (2008, p. 141) entende que inexistente contribuição de intervenção no domínio econômico que seja o próprio instrumento da intervenção, acentuando que:

Não há sustentação ao entendimento de que a contribuição de intervenção deve ser em si interventiva, ou seja, que a sua própria cobrança implique intervenção; em verdade, a contribuição é estabelecida para custear ações da União no sentido da intervenção no domínio econômico, como programa de defesa do consumidor e de proteção ao meio ambiente.

Marinho (2011, p. 176), entretanto, admite a possibilidade de instituição das duas modalidades de contribuição interventiva, explicitando que:

A indução, mediante a instituição de um tributo de natureza interventiva, pode ser obtida de duas formas: (i) por meio de norma que objetive o desestímulo de determinada conduta; e (ii) por meio de norma que tenha o objetivo de buscar recursos, sem, contudo, onerar excessivamente o contribuinte, para custear as políticas intervencionistas em prol desses mesmos contribuintes.

Nessa linha de compreensão, sempre que a contribuição interventiva tenha por objeto o desestímulo de conduta praticada pelos protagonistas das relações econômicas, acaba funcionando como o próprio instrumento promotor da intervenção na ordem econômica. Costa (2009, p. 134), de seu turno, resume os requisitos para instituição de contribuição de intervenção no domínio econômico nos seguintes termos:

[...] exige-se, para legitimar a instituição de contribuição interventiva, o atendimento aos seguintes requisitos: i) que a intervenção seja feita com apoio

em lei; ii) que o setor da economia esteja sendo desenvolvido pela iniciativa privada para que se possa configurar um ato de intervenção no domínio econômico, nos termos da Constituição; iii) que as finalidades sejam aquelas a que se referem os princípios mencionados no art. 170 do Texto Fundamental.

Conclui-se, portanto, que as contribuições interventivas se caracterizam pelo fato de se constituírem numa intervenção da União sobre a atividade privada, onde são produzidas riquezas, não havendo nenhum sentido na sua instituição para interferência em área de atuação da própria entidade federativa, consoante lições de Barreto (2006, p. 118), que arremata com precisão:

Tal forma de intervenção deve ser adotada em caráter excepcional se, e somente se, for detectado um desequilíbrio de mercado, que possa ser superado com a formação de um fundo que seja revertido em favor do próprio grupo alcançado pela contribuição interventiva. Além disso, a Constituição Federal não autoriza sejam criadas contribuições dessa natureza cujo critério material seja de imposto conferido à competência privativa de Estados, Distrito Federal e Municípios.

4.6.3 Contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas – contribuições corporativas

Esta competência tributária da União para instituição de contribuições corporativas, também denominadas contribuições profissionais, tem como característica fundamental a parafiscalidade, haja vista que os recursos arrecadados se destinam ao financiamento de atividades de instituições que representam ou fiscalizam categorias profissionais ou econômicas, cujas entidades desenvolvem atividades de interesse público paralelamente ao Estado. Uma vez instituídas por lei, a União pode delegar a essas entidades a capacidade tributária ativa, as quais assumem a condição de sujeitos ativos da respectiva obrigação tributária (COSTA, 2009, p.138).

Dentre elas, destacam-se a contribuição sindical, fixada em lei e cobrada de todos os trabalhadores (art. 8º, IV, parte final, da CF) e aquelas instituídas em favor dos conselhos de fiscalização profissional. Registre-se que a contribuição sindical em referência tem seu fundamento legal nos artigos 578 e 580, da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT, somente podendo ser exigida dos trabalhadores sob regime celetista, e não se confunde com a contribuição confederativa, prevista no mesmo dispositivo constitucional acima referido, primeira parte, e fixada pela assembleia geral da categoria, porquanto esta última não possui natureza tributária.

Após controvérsia que se instalou a respeito do regime jurídico dos Conselhos de Fiscalização Profissional, especialmente em função da Lei n. 9.649/98, fruto da conversão em lei da Medida Provisória n. 1.549-35, de 09.10.1997 e suas sucessivas reedições, o Supremo Tribunal Federal, em julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.717-6/DF, reconheceu em definitivo que referidas entidades exercem atividade típica de Estado levando à conclusão de que:

[...] os conselhos de fiscalização do exercício profissional eram, são e necessariamente continuarão a ser, enquanto vigente a atual ordem constitucional, autarquias corporativas, uma vez que exercem por outorga atividade típica e indelegável do Estado na área de polícia administrativa. Norma infraconstitucional não pode alterar esta situação, de modo que o art. 58 da Lei 9.649/1998, dessa forma, não teve o condão de validamente interferir com a natureza jurídica dos conselhos, pois materialmente inconstitucional. (PEREIRA, 2013, p. 56).

Ressalve-se, no bojo das entidades de fiscalização profissional, o papel exercido pela Ordem dos Advogados do Brasil, que segundo jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal, possui um perfil diferenciado em relação aos demais conselhos de fiscalização profissional, essencialmente porque a Constituição Federal lhe conferiu outras missões, para além daquelas relacionadas ao exercício profissional, de natureza corporativa. Desse modo, as contribuições cobradas pela OAB não ostentam natureza tributária.

Apresentados, em linhas gerais, os contornos da competência tributária da União para instituição de contribuições, passaremos à análise conjunta da possibilidade de utilização dessa competência como instrumento de proteção ambiental, sob inspiração dos valores que emanam do texto constitucional.

4.6.4 Contribuições instituídas pela União como instrumentos de proteção ambiental

Constatamos anteriormente que as contribuições sociais estão subdivididas em três grupos, sendo que os dois primeiros, compostos pelas *contribuições de seguridade social* e as *contribuições residuais*, têm uma mesma finalidade: a manutenção do sistema de seguridade, respectivamente, em caráter ordinário ou extraordinário, como reforço orçamentário. Observamos, igualmente, que o sistema de seguridade social está fundado no princípio da solidariedade, ou seja, todas as pessoas físicas ou jurídicas com elas estão implicadas, comprometidas, ainda que não auferam nenhum benefício direto da sua contribuição ao sistema.

Ainda no grupo das contribuições sociais, identificamos a competência tributária da União para instituição das *contribuições sociais gerais*, que não se destinam especificamente ao custeio da previdência social, mas a outras atuações na área social, como contribuição de natureza parafiscal, possuindo base de cálculo idêntica à utilizada para cálculo das contribuições anteriormente estudadas. O salário-educação, regulamentado pelas Leis 9.424/96 e 9.766/98, é calculado sobre o total da remuneração pagas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados-empregados, enquanto a alíquota da contribuição para os serviços sociais autônomos incide sobre a folha de salários.

Nessa perspectiva, vislumbramos a possibilidade dessas competências tributárias servirem à proteção do meio ambiente do trabalho, que no dizer de Fiorillo (2014, p. 66) se constitui pelo:

[...] local onde as pessoas desempenham suas atividades laborais relacionadas à sua saúde, sejam remuneradas ou não, cujo equilíbrio está baseado na salubridade do meio e na ausência de agentes que comprometem a incolumidade físico-psíquica dos trabalhadores, independente da condição que ostentam (homens ou mulheres, maiores ou menores de idade, celetistas, servidores públicos, autônomos etc.).

O artigo 194, da Constituição Federal, prescreve que a seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social. Esse conjunto de ações deve ser financiado por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das contribuições sociais em estudo. Proteger o meio ambiente do trabalho significa, acima de tudo, conferir proteção à dignidade da pessoa humana, um dos fundamentos da República, reduzindo os riscos inerentes à atividade laboral, por meio de normas de saúde, higiene e segurança, assim como previsto no inciso XXIII, do artigo 7º, da Constituição Federal, que insere esse direito no plano dos direitos sociais.

Com efeito, a tributação deve integrar esse conjunto de ações, não apenas como um instrumento de arrecadação, mas também por meio da edição de normas indutoras, que possam estimular condutas favoráveis à proteção do meio ambiente do trabalho, desestimulando a prática de atos que degradem as condições de trabalho.

Nessa linha de compreensão, as normas tributárias devem ser articuladas com objetivo de aliviar a carga tributária dos contribuintes que adotarem boas práticas nas relações de

trabalho, realizando investimentos que possam minimizar os riscos para a saúde, a higiene e a segurança do trabalho, cujos valores poderão ser deduzidos do tributo devido, observados os critérios fixados em lei e mediante fiscalização do Poder Executivo, especialmente pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social.

Registre-se que essa prática de estímulo já se faz presente na lei que institui o Plano de Custeio da previdência social, para alcançar outra finalidade, no caso os direitos humanos, porquanto o §4º, do artigo 22, da Lei n. 8.212/91, estabelece que o Poder Executivo “estabelecerá, na forma da lei, ouvido o Conselho Nacional da Seguridade Social, mecanismos de estímulo às empresas que se utilizem de empregados portadores de deficiências física, sensorial e/ou mental com desvio do padrão médio”. Essa mesma técnica pode ser utilizada no campo da tributação ambiental, com objetivo de proteger o ambiente de trabalho, garantindo saúde e dignidade ao trabalhador por meio de ações que assegurem o equilíbrio das atividades laborais, as quais devem ser desempenhadas em ambiente salubre e sem a presença de agentes que comprometam a incolumidade físico-psíquica das pessoas, permitindo que os investimentos realizados nesse setor sejam deduzidos do tributo devido pelo contribuinte.

São múltiplas as vantagens dessa técnica legislativa que estimula o contribuinte a promover melhorias imediatas no ambiente de trabalho, com a certeza de que os valores investidos nesse campo serão deduzidos de seus encargos tributários. Primeiramente, porque um saudável ambiente de trabalho tende a melhorar consideravelmente o rendimento do trabalhador na realização de suas tarefas, o que pode significar maior produtividade para o empregador, até mesmo em função da redução do absenteísmo para tratamento de saúde. Por outro lado, com a melhoria das condições do ambiente de trabalho, os trabalhadores terão menores riscos para a saúde, garantindo no presente e no futuro uma melhor qualidade de vida, reduzindo assim as despesas com tratamento de saúde, circunstância que desonera não apenas o trabalhador na sua economia privada, mas também o próprio Poder Público, que se vê obrigado a aumentar progressivamente seu orçamento para a área de saúde, com vistas ao oferecimento de tratamento a uma população cada vez mais doente, em consequência das precárias relações de trabalho.

Observe-se, ainda, que a lei que institui o Plano de Custeio da previdência social³ também utiliza essa técnica de indução de comportamento do contribuinte em benefício do meio

³ A Lei n. 8.212/91, que institui o Plano de Custeio da Seguridade Social, pode ser consultada em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8212compilado.htm>, acesso em 25 Ago 2016.

ambiente do trabalho, na medida em que estabelece níveis de enquadramento das empresas em função dos riscos de acidentes do trabalho. Desse modo, uma empresa classificada na faixa de risco considerado leve pagará menos tributos do que uma outra na faixa de risco grave:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

[...]

II - para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de **incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho**, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos:

- a) 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;
- b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio;
- c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave.

Impende observar, ademais, que a norma em análise admite a possibilidade de mudança de faixa, estimulando as empresas a promoverem adequações em suas práticas laborais, conforme previsto no §3º do mesmo dispositivo legal:

O Ministério do Trabalho e da Previdência Social poderá alterar, com base nas estatísticas de acidentes do trabalho, apuradas em inspeção, o enquadramento de empresas para efeito da contribuição a que se refere o inciso II deste artigo, **a fim de estimular investimentos em prevenção de acidentes.**

Por todo o exposto, concluímos que a competência tributária da União para instituição das contribuições sociais pode ser utilizada como instrumento de proteção ambiental, em especial ao meio ambiente do trabalho, tendo em vista que se encontra relacionada com os direitos sociais, cuja inovação da ordem jurídica deve ocorrer por meio de edição de lei ordinária.

No que se refere à competência para instituição das *contribuições de intervenção no domínio econômico*, verificou-se que essas modalidades tributárias são instituídas pela União como forma de intervenção na iniciativa privada, funcionando principalmente como um reforço orçamentária para realização de investimentos, a fim de bem cumprir os princípios da ordem econômica previstos no artigo 170, da Constituição Federal, dentre os quais está a defesa do meio ambiente. Não descartamos a possibilidade da existência de contribuição interventiva que seja o próprio instrumento promotor da intervenção, conforme exemplifica Marinho (2011, p.

177), embora reconhecendo que o exercício da competência tributária nesse sentido não seja comum:

Isso pode ser feito, por exemplo, para equalização da concorrência dos produtos nacionais com os produtos importados, quando a União poderia onerar a importação de determinados produtos estrangeiros, para o seu ingresso no mercado interno não ponha em risco o mercado nacional. Supondo que a intervenção seja bem-sucedida, basta que a norma interventiva ingresse no ordenamento para começar a irradiar os seus efeitos e, assim, por sua própria existência, promover a intervenção.

Portanto, admitindo as duas formas de intervenção, conclui-se que em qualquer caso, conceitualmente, as constituições de intervenção no domínio econômico podem ser orientadas ambientalmente, desde que seu objetivo seja assegurar o princípio constitucional da atividade econômica relacionado com a defesa do meio ambiente, previsto no artigo 170, inciso VI, da Constituição Federal.

Na primeira hipótese, a contribuição interventiva terá como propósito imediato desestimular determinadas condutas causadoras de impactos negativos ao meio ambiente, direcionando a atuação do sujeito passivo para o valor que se pretende preservar. Caso a contribuição esteja encartada na segunda forma de intervenção, sua finalidade principal é a arrecadação de recursos para serem posteriormente investidos no setor da economia que se pretende intervir para promoção da defesa do meio ambiente, atentando-se sempre para os fatos e circunstâncias que justificaram a sua instituição. Cite-se como exemplo a CIDE-Combustíveis, instituída pela Lei n. 10.336/2001, ao estabelecer no inciso II, do §1º, do seu artigo 1º, que o produto da arrecadação da referida contribuição destina-se, dentre outras finalidades, ao “financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás”.

É de extrema importância que a lei instituidora do tributo preveja a vinculação da receita auferida com a cobrança, agregando-se mecanismos de responsabilização do gestor em caso de desvio de finalidade, a fim de que tais recursos sejam aplicados efetivamente naquelas finalidades, impedindo-se a sua utilização em áreas diversas, pois essa competência tributária não pode ser utilizada como uma nova fonte de custeio dos gastos ordinários do Poder Público, haja vista que sua vocação é servir ao cumprimento dos princípios da atividade econômica.

Por último, as contribuições instituídas no interesse das categorias profissionais ou econômicas, também denominadas *contribuições corporativas*, têm natureza parafiscal,

servindo às entidades que exerçam funções de interesse público, como os conselhos de fiscalização profissional, que fiscalizam e regulamentam o exercício de determinadas atividades, bem como os órgãos privados representativos de categorias profissionais. Trata-se de uma competência tributária da União muito particular, na qual a margem para inclusão da variável ambiental é bastante restrita. No caso da contribuição sindical, a base legal para a cobrança são os artigos 579 e 580 da CLT, cujos contribuintes são os (i) empregados, (ii) agentes ou trabalhadores autônomos e para os profissionais liberais, bem como (iii) os empregadores. Em se tratando das contribuições pagas aos conselhos de fiscalização profissional, os contribuintes são (i) os profissionais registrados nos respectivos conselhos ou (ii) as entidades que exerçam atividades peculiares às respectivas regulamentadas, quando a lei preveja a necessidade de registro no órgão profissional.

Embora reconhecendo que a margem para inclusão da variável ambiental nessa competência tributária seja estreita, não descartamos a possibilidade de instituição de medidas que representem estímulos ao sujeito passivo da obrigação tributária para adoção de comportamentos favoráveis à proteção ambiental. Não se pode olvidar o sentido pedagógico das medidas protetivas ambientais, por representarem uma clara e decisiva opção do Poder Público para o cumprimento de suas obrigações constitucionais face do meio ambiente ecologicamente equilibrado, de modo que a expressão econômica das medidas não é o único fator a ser considerada nessa complexa relação. Portanto, consideramos a possibilidade de concessão de descontos nas contribuições corporativas em função de atuações dos sujeitos passivos reveladoras do seu compromisso com a defesa e preservação ambiental, como o emprego de materiais sustentáveis em suas atividades profissionais, o correto descarte de materiais poluentes, dentre outras medidas que poderão ser instituídas e fiscalizadas pelos respectivos Conselhos.

4.7 Competência tributária dos Estados e do Distrito Federal

A Constituição Federal discrimina a competência dos Estados e do Distrito Federal, reservando-lhes a competência para impostos, taxas e contribuições de melhorias. Além disso, conferiu-lhes a competência para instituição de contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário especial, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União. Poderá, ainda, o Distrito

Federal instituir contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III, do texto constitucional.

Passemos à análise desse plexo de competência sob a perspectiva que move este trabalho, buscando identificar as possibilidades de utilização do tributo como instrumento de proteção ambiental, sem perder de vista as diretrizes traçadas pelo sistema tributário constitucional.

4.7.1 Competência dos Estados e do Distrito Federal para instituir impostos sobre transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos – ITCD

O imposto sobre a transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos, integra a competência dos Estados e do Distrito Federal, cujo exercício se realiza por meio de leis aprovadas pelo Poder Legislativo das respectivas entidades federativas. Contudo, a fim de evitar disputas sobre fontes de receitas tributárias, gerando o conflito que se costuma denominar de guerra fiscal, a Constituição Federal estabeleceu em seu artigo 155, §1º, que as alíquotas máximas do referido imposto sejam fixadas pelo Senado, de modo que a Resolução n. 9/92, estabeleceu referido teto em 8%, inexistindo qualquer alusão aos valores mínimos das alíquotas, cuja fixação se sujeita integralmente à competência das entidades federativas titulares da competência em análise.

Observa-se que o imposto em análise contempla duas bases fáticas distintas, incidindo sobre a transmissão de quaisquer bens ou direitos, seja por sucessão legítima ou testamentária, inclusive na sucessão provisória e, igualmente, em função de doação. Paulsen (2016, p.256) assinala que “o fato gerador do imposto *causa mortis* dá-se com a transmissão da propriedade ou de quaisquer bens e direitos, e ocorre no momento do óbito”. Por outro lado, em relação ao segundo fato, registra o mesmo autor:

Como o imposto incide sobre a “transmissão (gratuita) de qualquer bem ou direito”, é imprescindível que ocorra a mudança (jurídica) de sua titularidade, da pessoa do doador para o donatário, com espírito de liberalidade, e efetivo *animus donandi*, mediante o empobrecimento do doador e o enriquecimento patrimonial do donatário (PAULSEN, 2016, p. 259).

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 42, remeteu às entidades federativas titulares da competência impositiva a liberdade para eleição do sujeito passivo, podendo figurar no polo passivo da obrigação tributária qualquer das partes envolvidas na operação tributada.

Em termos gerais, a legislação ordinária, por motivos óbvios, adota como sujeito passivo na transmissão *causa mortis* o herdeiro ou o legatário, enquanto na doação, o donatário. Contudo, em função da faculdade prevista na citada disposição do CTN, algumas legislações apontam como sujeito passivo o doador, sempre que o donatário não residir nem for domiciliado no Estado. Outrossim, não é incomum a previsão de responsabilidade solidária do doador, na impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação do donatário.

No que se refere à sua finalidade, o ITCD ostenta natureza eminentemente fiscal, restando bastante dificultoso agregar-lhe uma orientação ambiental. Logo se vê que, numa primeira abordagem, essa modalidade tributária não se constitui em um terreno fértil para semear os valores ambientais contidos na Constituição Federal. Não obstante, pode-se perfeitamente conceber algumas situações nas quais o contribuinte poderia se sentir estimulado pela redução da carga tributária em função da finalidade que destinar aos bens e direitos recebidos por sucessão ou doação. Nessa linha de reflexão, as entidades federativas, no exercício da competência tributária que lhe foi conferida constitucionalmente, poderão imantá-la dos valores ambientais, prevendo redução de alíquotas nos casos em que os bens transmitidos sejam utilizados como instrumento de proteção ou defesa do meio ambiente.

Por exemplo, os imóveis transmitidos por direito sucessório, ou por doação, para serem transformados, ainda que parcialmente, em parques botânicos, reservas ecológicas, ou qualquer outra finalidade ambiental inerente aos deveres da coletividade como a defesa e a preservação do meio ambiente para as presentes e futuras gerações, poderiam ter respectivo ato de transmissão da propriedade tributada de modo mais ameno relativamente ao ITCD, seja por meio da prática de alíquotas menores, ou até mesmo mediante concessão de isenção fiscal. Essa nova postura, condizente com os valores ambientais insculpidos constitucionalmente, poderá estimular condutas, tanto de potenciais doadores como dos beneficiados, tendo em vista que ambos poderão assumir a responsabilidade tributária, sejam como contribuintes, sejam como responsáveis tributários, conforme anotamos anteriormente.

Desse modo, tomamos como exemplo as disposições da Lei n. 10.705/2000, do Estado de São Paulo, que regulamenta o ITCD, estabelecendo a seguinte regra de isenção fiscal:

Artigo 6º - Fica isenta do imposto: (Redação dada ao artigo 6º pelo inciso I do art. 1º da Lei 10.992 de 21-12-2001; DOE 22-12-2001; efeitos a partir de 01-01-2002)

I - a transmissão "causa mortis":

[...]

II - a transmissão por doação:

[...]

§ 2º - Ficam também isentas as transmissões "causa mortis" e sobre doação de quaisquer bens ou direitos a entidades cujos objetivos sociais sejam vinculados à promoção dos direitos humanos, da cultura ou à **preservação do meio ambiente**, observado o seguinte:

1 - o reconhecimento dessa condição deverá ser feito, de forma cumulativa, pela Secretaria da Fazenda e, conforme a natureza da entidade, pela Secretaria da Justiça e da Defesa da Cidadania, pela Secretaria da Cultura ou pela Secretaria do Meio Ambiente, de acordo com disciplina a ser estabelecida pelo Poder Executivo;

2 - deverão ser observados os requisitos do artigo 14 do Código Tributário Nacional e os demais previstos na legislação tributária.

Essa legislação paulista revela uma importante lição na perspectiva de imantação da legislação tributária pelos valores ambientais, demonstrando que até mesmo os tributos com intenso perfil arrecadatório podem ser, de algum modo, utilizados como instrumento de proteção ambiental, desde que se tenha vontade política para inclusão da variável ambiental na legislação regulamentadora da respectiva competência tributária, aliada a uma porção de criatividade.

4.7.2 Competência dos Estados e do Distrito Federal para instituir impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior – ICMS

Esta competência tributária conferida aos Estados e ao Distrito Federal, conhecida simplesmente por ICMS, no dizer de Paulsen (2016, p. 270) “incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias, compreendendo negócio jurídico mercantil, e não sobre simples mercadorias ou quaisquer espécies de circulação”. Embora o exercício da competência caiba aos Estados e ao Distrito Federal, a Constituição Federal conferiu à União a prerrogativa de editar lei complementar de caráter geral sobre o ICMS, conforme previsto no artigo 155, § 2º, inciso XII, alíneas “a” a “i”. No plano legislativo, convém destacar ainda uma característica especial do ICMS, que é a possibilidade de celebração de Convênios pelo Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, medida necessária para concessão de benefícios fiscais, de acordo com o disposto no artigo 155, § 2º, XII, alínea “g”, do texto constitucional. Além disso, deve-se anotar o controle realizado pelo Senado, por meio de resolução, estabelecendo as alíquotas aplicáveis às operações e prestações interestaduais, conforme previsto no artigo 155, §2º, inciso IV, da Constituição Federal.

Sobre esse conjunto de disposições constitucionais Bomfim (2015, p. 262) observa que o ICMS possui nítida feição nacional, mas sua repartição entre as diversas unidades federativas autônomas demandou uma série de regras constitucionais limitadoras da competência tributária dessas entidades, denominadas de controles centrais, de modo a fortalecer a unidade nacional.

No que se refere à finalidade do ICMS, pode-se afirmar que a sua função mais proeminente é arrecadatória, servindo como principal fonte de recursos para o tesouro estadual ou distrital, mas não se pode olvidar de uma importante vertente extrafiscal, na medida em que a Constituição Federal, em seu artigo 155, §2º, inciso III, faculta que lhe seja aplicada a técnica da seletividade, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços. Essa permissão constitucional constitui-se numa generosa porta de acesso para ingresso dos valores ambientais na legislação regulamentadora da competência tributária do ICMS, ensejando normas jurídicas capazes de induzir comportamentos favoráveis à defesa e proteção ambiental.

De acordo com a concepção de Schoueri (2005, p. 325), que adotamos plenamente, o conceito de seletividade:

[...] deve ser entendido a partir dos objetivos e valores constitucionais: essencial será o bem que se aproxime da concretização daqueles. Assim, tanto será essencial o produto consumido pelas camadas menos favorecidas da população, como aquele que corresponde aos auspícios da Ordem Econômica.

Rechaçamos, portanto, a ideia simplista de que a seletividade, em função da essencialidade dos produtos e serviços, consiste unicamente numa equação a determinar que o tributo recaia sobre os bens em razão inversa de sua necessidade para o consumo popular e na razão direta de sua superficialidade. Obviamente, essa lógica pode até ser verificada na prática, mas apenas como mera consequência da concretização de um ideal maior, que se relaciona com a observância absoluta, por parte da legislação regulamentadora da competência tributária, dos valores contidos na Constituição Federal, não somente aqueles topograficamente situados no capítulo que cuida do sistema tributário nacional, mas tendo em conta uma exegese que valorize uma plena conexão de sentidos em todo o texto constitucional, concepção que se apresenta coerente com a ideia de sistema.

Nessa linha de desdobramento, quando a Constituição Federal faculta que o ICMS seja seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços, está a dizer que os titulares da competência tributária deverão buscar no próprio texto maior o conceito de essencialidade. Noutras palavras, se para a harmonia da ordem econômica e social o legislador

constituinte entendeu que o meio ambiente ecologicamente equilibrado é bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, conferindo responsabilidades compartilhadas ao Poder Público e à coletividade no que se refere ao dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações, está autorizando também o tratamento tributário diferenciado das mercadorias e serviços que atendam em maior ou menor proporção a esse preceito, de modo que o consumo de mercadorias ou a prestação de serviços que causam menor impacto ao meio ambiente deve ser estimulado, mediante carga tributária mais amena, em detrimento daqueles com maior potencial para a degradação ecológica.

Somente quando Estados e Distrito Federal transitarem por essa vereda é que exercerão em toda plenitude a competência tributária que lhes foi outorgada pela Constituição Federal, pois assim como escreve Gama (2011, p. 163):

[...] os sujeitos que participam do sistema jurídico, na condição de agentes competentes para criar normas, tomam unidade, coerência e completude como pressupostos operacionais. São esses atributos, em última análise, que possibilitam a esses sujeitos atender à imposição de decidir todo e qualquer caso com fundamento na lei.

No que se refere ao órgão competente para edição de preceito normativo que contemple a variável ambiental no ICMS, necessário observar que o artigo 155, §2º, inciso XII, alínea “g”, da Constituição Federal preceitua que compete à lei complementar federal regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados. Referida norma consubstancia-se na Lei Complementar n. 24/75, recepcionada constitucionalmente, e que em seu artigo 1º circunscreve seu âmbito de aplicabilidade não só às isenções, mas também: (i) à redução da base de cálculo; (ii) à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros; (iii) à concessão de créditos presumidos; (iv) à quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus; (v) às prorrogações e às extensões das isenções vigentes na data de sua entrada em vigor.

Desse modo, propõe-se nova redação ao referido dispositivo legal de modo a contemplar o seguinte:

Art. 1º - As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.

§1º - O disposto neste artigo também se aplica:

[...]

§2º - *Os convênios de que trata esta Lei poderão fixar alíquotas para o ICMS conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação, as quais serão uniformes em todo o território nacional.*

4.7.3 Competência dos Estados e do Distrito Federal para instituir impostos sobre propriedade de veículos automotores – IPVA

Esta competência tributária foi instituída em favor dos Estados e do Distrito Federal pela Emenda Constitucional n. 27/85 à Constituição de 1969, em substituição à Taxa Rodoviária Única – TRU, que era mantida pela União, permanecendo no texto constitucional de 1988. Carneiro (2015, p. 423) escreve que

O elemento objetivo do imposto é a propriedade do veículo automotor, considerando como tal o veículo que se move por si próprio, utilizado para transporte de pessoas ou bens, independentemente do elemento que propuliona o motor utilizado. Por esse motivo, a lei que institui o IPVA não precisa indicar detalhadamente todos os tipos de veículos que serão tributados, visto que veículo automotor é um gênero que comporta várias espécies [...] admitindo-se também a tributação sobre pessoa física ou jurídica detentoras da posse legítima, como, por exemplo, nas hipóteses de alienação fiduciária, *leasing* etc.

Embora em relação ao IPVA não haja previsão constitucional para edição de lei federal de caráter geral para sua regulamentação, a Emenda Constitucional n. 42/2003, estabeleceu que sua alíquota mínima deve ser fixada pelo Senado e que poderá ter alíquotas diferenciadas em função do tipo e utilização, conforme se observa no artigo 155, §6º, incisos I e II, da Constituição Federal. Na primeira hipótese, a finalidade é clara no sentido de evitar a guerra fiscal entre as entidades federativas, que poderiam oferecer alíquotas mais vantajosas para registro de veículos em seu território, atraindo os contribuintes domiciliados em outras unidades, os quais teriam que suportar o ônus da circulação dos veículos em sua porção geográfica, sem a contrapartida da receita tributária.

No segundo preceito normativo referido acima, denota-se uma expressão de extrafiscalidade ao IPVA, cujo princípio fora agregado à sua natureza preponderantemente fiscal, com o claro objetivo de estimular ou desestimular o contribuinte mediante a graduação

da carga tributária em função do tipo e utilização veicular, autorizando o entendimento de que na tipologia do veículo pode-se perfeitamente compreender, por exemplo, a espécie de combustível utilizado por ele. Evidentemente, o propósito do legislador constituinte derivado nesse particular foi direcionar a ação regulamentadora do titular da competência tributária a favor do tipo de combustível causador de menor impacto ao meio ambiente, atitude que encontra ressonância nas lúcidas considerações de Bomfim (2015, p. 7):

[...] reconhece-se que a tributação está à disposição do Estado para exercer diferentes funções de modo a alcançar difusos fins ou finalidades. Reconhece-se também que tais finalidades precisam ser identificadas para a correta interpretação das normas tributárias e para sua submissão às limitações constitucionais e, como um passo adiante, sua controlabilidade pelo Poder Judiciário.

No Estado de São Paulo, a Lei 13.296/2008, que regulamenta a competência tributária para cobrança do IPVA, estabelece alíquotas diferenciadas, atendendo aos seguintes critérios:

Artigo 9º - A alíquota do imposto, aplicada sobre a base de cálculo atribuída ao veículo, será de:

I - 1,5% (um inteiro e cinquenta centésimos por cento) para veículos de carga, tipo caminhão;

II - 2% (dois por cento) para:

a) ônibus e microônibus;

b) caminhonetes cabine simples;

c) motocicletas, ciclomotores, motonetas, triciclos e quadriciclos;

d) máquinas de terraplenagem, empilhadeiras, guindastes, locomotivas, tratores e similares;

III - 3% (três por cento) para veículos que utilizarem motor especificado para funcionar, exclusivamente, com os seguintes combustíveis: álcool, gás natural veicular ou eletricidade, ainda que combinados entre si;

IV - 4% (quatro por cento) para qualquer veículo automotor não incluído nos incisos I a III deste artigo.

Referidos critérios foram questionados junto ao Supremo Tribunal Federal, ainda na vigência da legislação anterior, a Lei 6.606/89, que continha dispositivo semelhante. Na oportunidade, mesmo antes da promulgação da EC n. 42/2003, entendeu-se pela constitucionalidade da norma, ao argumento de que: “Diversidade de alíquota em razão da natureza do combustível (álcool e gasolina) que por contemplar coisas distintas, não ofende o princípio da isonomia, nem configura tributo progressivo” (RE 236931, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJ 29.10.99).

No Estado do Paraná, o artigo 4º, inciso I, alínea “c”, da Lei n. 14.260/2003, que regulamenta o IPVA, também estabelece alíquota menor para “veículos automotores que utilizem o Gás Natural Veicular (GNV)”.

Conclui-se, portanto, que também o IPVA possui um amplo espaço para inclusão da variável ambiental em suas prescrições, cujos canais estão expressamente previstos na Constituição Federal, não apenas em função da EC n. 42/2003, como se infere do entendimento do Supremo Tribunal Federal, de modo que as legislações paulista e paranaense constituem bons exemplos que poderão ser reproduzidos pelas demais entidades federativas titulares da mesma competência tributária.

4.8 Competência tributária dos Municípios

Os Municípios receberam do legislador constituinte a competência tributária para instituição de impostos, taxas e contribuição de melhoria. Além disso, também lhe foi conferida a competência para instituir contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, da Constituição Federal, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União. Posteriormente, por meio da EC n. 39/2002, restou atribuída aos Municípios a competência para instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III, do texto constitucional.

Referida competência tributária será estudada adiante, enfatizando as possibilidades de sua imantação pelos valores ambientais acolhidos pela Constituição Federal, a fim de que as normas tributárias possam assumir a função indutora de comportamento favoráveis à proteção ambiental.

4.8.1 Competência dos Municípios para instituir imposto sobre propriedade predial e territorial urbana – IPTU

A Constituição Federal conferiu aos Municípios a competência tributária para instituir imposto sobre propriedade predial e territorial urbana – IPTU, podendo fazê-lo também o Distrito Federal, tendo em vista que lhe são atribuídas as competências legislativas reservadas aos Estados e Municípios. Caso sejam criados Territórios Federais não divididos em Municípios, referida competência legislativa seria, nessa porção territorial, da União.

Não há previsão constitucional exigindo norma federal de caráter geral para instituição do tributo em análise, podendo cada uma das entidades federativas legitimadas exercerem plenamente sua competência tributária. Registre-se que o Estatuto da Cidade, instituído pela Lei Ordinária Federal n. 10.257/2001, incluiu o IPTU progressivo no tempo dentre os instrumentos da política urbana.

O IPTU possui natureza preponderantemente fiscal, servindo como instrumento de arrecadação para as respectivas entidades federadas competentes, seja quando exercida por meio de sua previsão ordinária contida no artigo 156, inciso I, seja mediante a progressividade fiscal contida no inciso I, do §1º, do mesmo artigo, ambos da Constituição Federal. Entretanto, como assinala Carneiro (2015, p. 49):

[...] considerando a evolução do Direito Tributário como forma de intervenção político-econômica, poderá esta função também ser excepcionalmente **extrafiscal** quando se valer da progressividade no tempo que permite o art. 182, § 4º, II, da CF para coibir o descumprimento da função social da propriedade urbana, assim como também será possível invocar a extrafiscalidade na hipótese do art. 156, §1º, II, da CF, quando se fixarem alíquotas diferenciadas em razão do uso e localização do imóvel.

Denota-se, portanto, em relação ao IPTU dois tipos de progressividade, uma fiscal e outra extrafiscal. Na primeira hipótese, a alíquota do tributo pode variar em razão do valor do imóvel urbano cuja propriedade é tributada, objetivando assim realizar o princípio da capacidade contributiva, mediante a presunção de que um imóvel mais valioso revelaria maior capacidade econômica do seu proprietário. Carrazza (2015, p. 181) registra que esse tipo de progressividade se verifica quando “o fato imponible, escolhido pelo legislador, revelar capacidade econômica e o objetivo da norma tributária for meramente arrecadatório”.

Por outro lado, a progressividade extrafiscal do IPTU manifesta-se para assegurar outros valores constitucionalmente consagrados, funcionando como ação indutora de comportamento do contribuinte, estimulando-o ao cumprimento da função social da propriedade, abstendo-se de manter o solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, conforme o plano diretor aprovado por lei. Nessa mesma linha de compreensão, a lei poderá fixar alíquotas diferenciadas de acordo com a localização e o uso do imóvel, concitando o contribuinte ao cumprimento das diretrizes traçadas no plano diretor da cidade, que por sua vez deverá estar sintonizado com a concretização dos valores relacionados à proteção e defesa do meio ambiente.

Nota-se que a inclusão da variável ambiental na legislação tributária relativa ao IPTU requer, no mínimo, uma perfeita articulação de dois instrumentos legislativos: (i) um plano diretor que reproduza as incumbências conferidas pela Constituição Federal ao Poder Público e à coletividade com a defesa e preservação do meio ambiente; e (ii) uma legislação tributária que oriente a conduta do contribuinte no sentido de melhor cumprir as disposições previstas no referido plano diretor, graduando a carga tributária em função do comportamento esperado pelo Poder Público. Gabriel Filho (2014, 144) relata algumas experiências de tributação ambiental nesse particular, valendo destacar:

Em Curitiba, o artigo 52, II, “c”, da Lei municipal nº 6.202/1980 concede isenção do IPTU pertinente aos bosques e às áreas verdes do imóvel urbano. Em São Carlos, os artigos 33 a 36 da Lei municipal nº 13.692/2005 concedem descontos de até 100% no valor do IPTU para os imóveis de interesse histórico, aumentando-se com isso a proteção do meio ambiente artificial e cultural do município em questão. O mesmo ocorre no município de Natal. Em Guarulhos, o artigo 60 da Lei municipal nº 6.793/2010 estabelece descontos também para imóveis que possuem árvores em sua frente e/ou áreas efetivamente permeáveis com cobertura vegetal em seu perímetro.

Observa-se, portanto, que a progressividade extrafiscal é o caminho a ser seguido pelas entidades federativas competentes para instituição do IPTU, para que possam bem cumprir o preceito constitucional que impõe ao Poder Público e à coletividade o dever de defender e preservar o meio ambiente para as presentes e futuras gerações. Nesse caminho, deve-se articular a legislação tributária com o plano diretor municipal de forma a dirigir a conduta do contribuinte para alcançar as finalidades propostas.

Outra experiência interessante sobre a qual já nos referimos anteriormente neste trabalho, e que merece ser destacada, foi levada a efeito pelo Município de São Paulo, por meio do Decreto Municipal nº 56.235/2015, que consolida a legislação tributária municipal. Referido preceito normativo estabelece desconto de 50% (cinquenta por cento) no valor do IPTU para os imóveis situados em áreas que delimita sempre que os mesmos forem restaurados, revelando assim o compromisso da legislação tributária municipal com a preservação do patrimônio cultural.

Tudo isso demonstra que o IPTU, embora possuindo um perfil predominantemente fiscal, pode sofrer derivação em sua regra-matriz de incidência tributária para alcançar finalidades ambientais, abrigando em sua estrutura a correspondente variável.

4.8.2 Competência dos Municípios para instituir imposto sobre transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição – ITBI

A competência tributária para o ITBI, atribuída aos Municípios, também se aplica ao Distrito Federal, que possui as competências legislativas conferidas aos Estados e Municípios, bem como à União, na existência de Territórios não divididos em municípios, assim como foi visto em relação ao IPTU. Não há necessidade de lei federal de caráter geral para regular o exercício dessa competência tributária, que deverá ser exercida plenamente pelas entidades que receberam essa titularidade pelo legislador constituinte. Da mesma forma, inexistente previsão constitucional para estabelecimento de alíquotas limites para o ITBI.

O legislador constituinte de 1988 cindiu o anterior imposto sobre transmissão de bens imóveis e de direitos reais sobre imóveis, que pertencia à competência estadual, em duas partes, criando o imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação de bens de qualquer natureza – ITCD e o imposto sobre transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos à sua aquisição – ITBI. O primeiro permaneceu na competência estadual e o segundo foi incluído na competência municipal.

Em regra, o sujeito passivo da obrigação tributária é o adquirente ou cessionário, mas em vista do artigo 42, do Código Tributário Nacional, vez por outra se verifica a inclusão no polo passivo da relação jurídico-tributária do transmitente ou cedente, não sendo incomum a previsão de solidariedade entre ambos. Harada (2016, p. 159) confirma essa assertiva, nos seguintes termos:

A maioria das legislações municipais optou pela eleição do comprador como contribuinte do ITBI nas operações de compra e venda de bens imóveis, e eleição do cedente em relação à cessão de direitos a eles relativos. O legislador tributário seguiu a tradição da legislação civil. O Código Civil imputa ao adquirente as despesas da escritura, e ao vendedor as de tradição, na ausência de pacto em contrário (art. 490). Outrossim, o art. 862, na ausência de convenção em contrário, atribui ao adquirente as despesas da transcrição dos títulos de transmissão da propriedade e ao devedor as da inscrição do ônus real.

O ITBI tem uma natureza nitidamente fiscal, com pouca margem para extrafiscalidade, circunstância que dificulta a inclusão da variável ambiental na sua regulamentação.

Entendemos, a exemplo do que foi afirmado em relação ao ITCD, que as partes envolvidas no negócio jurídico poderiam se sentir estimuladas mediante a redução da carga tributária em função da destinação a que for dada aos bens ou direitos envolvidos. Significa dizer que o titular da competência tributária poderia conceder benefícios fiscais aos contribuintes, sempre que os bens ou direitos envolvidos nos negócios jurídicos subjacentes tiverem uma destinação ambiental.

Convém registrar que não estamos falando de aplicação da progressividade fiscal ao ITBI como forma de realizar o princípio da capacidade contributiva proporcionalmente ao preço da venda, tendo em vista que a Súmula 656, do STF, veda essa prática. Referimo-nos à concessão de benefícios fiscais, que passa pela atribuição de menor alíquota, ou até mesmo de concessão de isenção fiscal a determinadas operações para alcançar objetivos extrafiscais.

Nessa mesma linha de raciocínio, outra possibilidade seria a fixação de menores alíquotas para o ITBI nas transações envolvendo imóveis que adotarem medidas ambientais sustentáveis, como sistema de captação de água da chuva, sistema de aquecimento elétrico solar, construções com material sustentável, utilização de energia passiva, sistema de utilização de energia eólica e/ou instalação de telhado verde, existência de áreas efetivamente permeáveis, com cobertura vegetal, dentre outras medidas recomendáveis no plano da sustentabilidade ambiental. Um imóvel construído com essa inclinação ambiental poderia ter sua aquisição estimulada em relação a um outro, porque o adquirente pagaria menor ITBI. Veja-se que uma atitude tomada pelo Poder Público nesse campo, a propósito de orientar um comportamento ambiental mais saudável, estimularia a um só tempo o proprietário, que teria maior liquidez por ocasião da venda do seu imóvel, e ao adquirente, que pagaria menor tributo na aquisição, em comparação a outro bem construído fora das especificações ambientais ideais.

Com a adoção de atitudes dessa ordem na legislação tributária, certamente o Poder Público estará cumprindo o preceito constitucional que elevou o meio ambiente ecologicamente equilibrado à condição de bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, magnetizando a legislação infraconstitucional com os influxos dos valores ambientais presentes na Constituição Federal.

4.8.3 Competência dos Municípios para instituir imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar – ISSQN

A competência tributária para o ISSQN, fixada em favor dos Municípios, também se estende ao Distrito Federal e à União, se esta possuir Territórios Federais sem divisão em municípios. A prestação de serviço que pode ser objeto da hipótese de incidência do referido imposto é aquela decorrente de uma atividade negocial, não originário de relação jurídica de emprego, regulamentado pela Consolidação das Leis do Trabalho.

Estudando a materialidade do tributo em análise, Paulsen e Melo (2016, p. 387) escrevem que:

O cerne da materialidade do ISS não se restringe a “serviço”, mas a uma prestação de serviço, compreendendo um negócio (jurídico) pertinente a uma obrigação de “fazer”, de conformidade com as diretrizes de direito privado. A obrigação de “fazer” concerne à prestação de uma utilidade ou comodidade a terceiro, de modo personalizado e incindível, configurando-se de modo negativo à obrigação “de dar” (entrega de coisas móveis ou imóveis a terceiros).

Em relação ao ISSQN, a Constituição Federal prevê a necessidade de Lei Complementar para: (i) fixar as suas alíquotas máximas e mínimas; (ii) excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior e (iii) regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

Para cumprir essa finalidade, foi aprovada a Lei Complementar n. 116/2003, a qual fixou a alíquota máxima do imposto em 5% (cinco por cento), nada dispondo a respeito do limite mínimo, razão pela qual se entende que nesse ponto prevalecem as disposições transitórias da EC n. 37/2002, que o estabelece em 2% (dois por cento), excetuando-se apenas os serviços relativos à construção civil. Além disso, referida norma estabeleceu em seu anexo a relação de serviços que poderão ser objeto de cobrança do ISSQN, relação que já havia sido considerada taxativa pelo Supremo Tribunal Federal, embora admitindo-se interpretação ampla e analógica, até porque a própria lei utiliza, em alguns casos, as expressões “congêneres”, “auxiliares” e “semelhantes”, construindo cláusulas abertas.

Como se pode notar a competência municipal, no que se refere à fixação de alíquotas, ficou limitada por preceito constitucional e de acordo com o disposto na lei complementar de

caráter geral, circunstância que tem sido objeto de controvérsia doutrinária, a qual pode ser ilustrada com os escritos de Paulsen e Melo (2016, p. 391/392):

Os interesses do Congresso Nacional não poderiam sobrepor-se à autonomia municipal, uma vez que os Municípios ficaram impossibilitados de auferir os valores (ISS) necessários ao atendimento de suas necessidades. Não há sentido jurídico no fato de a arrecadação tributária ficar submetida às diretrizes do parlamento, na medida em que as listas sejam mais ou menos abrangentes da gama significativa de serviços.

Todavia, como não se pode ignorar que a norma prevendo lei complementar para “definir os serviços de qualquer natureza”, tributáveis pelo ISS, deve possuir um mínimo de eficácia; pode ser entendido que – sem prejudicar a competência municipal – a “definição” teria por escopo explicar os serviços a fim de evitar eventuais conflitos de competência em razão de materialidades assemelhadas afetas a União, Estados e DF.

Diante dessa realidade legislativa, desde a previsão constitucional até o exercício da competência tributária pelos Municípios, conclui-se que o melhor caminho para inclusão da variável ambiental na legislação do ISSQN será mediante concessão de incentivos fiscais, com redução alíquotas ou concessão de isenções, aos prestadores de serviços que de algum modo possam contribuir para a defesa e preservação do meio ambiente. Tomemos como exemplo a relação de serviços previstos no item 7, do Anexo à LC n. 116/2003: “Serviços relativos a engenharia, arquitetura, geologia, urbanismo, construção civil, manutenção, limpeza, meio ambiente, saneamento e congêneres”.

A ideia seria beneficiar os prestadores dos serviços relacionados nos seguintes itens: (i) “7.09 – Varrição, coleta, remoção, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final de lixo, rejeitos e outros resíduos quaisquer”; (ii) “7.10 – Limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres”; (iii) “7.12 – Controle e tratamento de efluentes de qualquer natureza e de agentes físicos, químicos e biológicos”; (iv) “7.16 – Florestamento, reflorestamento, semeadura, adubação e congêneres”; (v) “7.17 – Escoramento, contenção de encostas e serviços congêneres” e (vi) “7.18 – Limpeza e dragagem de rios, portos, canais, baías, lagos, lagoas, represas, açudes e congêneres”, desde que atendessem a certos requisitos fixados na legislação, a exemplo da coleta seletiva de resíduos sólidos, correta destinação de produtos tóxicos, tudo sob supervisão da Secretaria de Meio Ambiente da entidade tributante, como forma de premiação pelos benefícios ambientais decorrentes dos trabalhos realizados.

O mesmo poderá ocorrer em relação às atividades constantes do item “8 – Serviços de educação, ensino, orientação pedagógica e educacional, instrução, treinamento e avaliação pessoal de qualquer grau ou natureza”, especialmente em relação ao subitem “8.02 – Instrução, treinamento, orientação pedagógica e educacional, avaliação de conhecimentos de qualquer natureza”, quando se tratar de “educação ambiental”, cujo conteúdo programático e carga horária sejam aprovados pela Secretaria de Meio Ambiente da entidade tributante.

Seguindo essas diretrizes o Poder Público estará estimulando determinadas atividades que trazem benefícios ambientais, viabilizando assim os negócios jurídicos realizados pelos contribuintes, os quais suportarão menor carga tributária, com consideráveis ganhos para toda a coletividade.

4.9 Competências tributárias comuns das entidades federativas

Denominamos de competência tributária comum aquela conferida pela Constituição Federal a duas ou mais entidades federativas. Evidentemente, cada uma das entidades competentes exercerá suas atribuições nos limites preordenados, atendendo sempre ao perfil do respectivo tributo desenhado pelo legislador constituinte, como adiante esclareceremos melhor. Nessa classificação que adotamos, reuniremos para estudo as competências tributárias para instituição de taxas, contribuição de melhoria e contribuição para custeio do serviço de iluminação pública.

4.9.1 Competência para instituição de taxas

Essa competência foi atribuída pelo artigo 145, inciso II, Constituição Federal a todas as entidades federativas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição. Infere-se que as taxas se sustentam numa relação de equivalência ou comutatividade, exigindo uma ação desencadeada pelo Estado em relação ao contribuinte, que pode ser o exercício regular do poder de polícia estatal ou o oferecimento de um serviço público específico e divisível. Carrazza (2007, p. 515) escreve: “É preciso que o Estado faça algo em favor do contribuinte, para dele poder exigir, de modo válido, esta particular espécie tributária”. Esse critério define a competência da entidade federativa, de modo que a titularidade para exercer a competência tributária será da entidade que praticar uma daquelas ações, dentro de sua competência material.

Jungidas ao princípio da legalidade restrita, as taxas devem ser instituídas por lei material e formal da respectiva entidade federativa competente, que deve estabelecer os elementos necessários para efetivação da cobrança. Em se tratando de *taxas de serviços*, estes não de ser específicos, ou seja, que possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de unidade, ou de necessidades públicas (art. 79, II, CTN) e divisíveis, isto é, que sejam suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários (art. 79, III, CTN). Não há necessidade de utilização do serviço público pelo contribuinte para legitimar a instituição do tributo, bastando que lhe seja colocado à disposição pelo Poder Público. Daí a ideia de utilização, efetiva ou potencial a que se refere a norma constitucional.

Quanto às taxas instituídas em função do exercício regular de poder de polícia, também denominadas *taxas de polícia*, sua legitimidade exige a regularidade do exercício do poder de polícia, como emanção do princípio da supremacia do interesse público sobre o interesse privado. Carvalho (2013, p. 791) esclarece:

Este se consubstancia na efetiva atuação dos órgãos da Administração Pública incumbidos de fiscalizar e controlar atividades dos particulares que possam, de alguma forma, prejudicar interesses da coletividade. Em síntese, a exigibilidade da “taxa de polícia” tem como pressuposto a existência de um serviço atrelado ao poder de polícia.

Nesta hipótese não se admite como fundamento a potencialidade do exercício do poder de polícia, sendo necessário que este seja efetivo, pois assim como escreve Carrazza (2007, p. 521): “A taxa de polícia só deve ser exigida da pessoa que especificamente é alcançada por um ato de polícia de efeitos individuais (*ato individualizável*)”. Deve-se registrar, contudo, que a jurisprudência do STF admite como elemento de prova do exercício do poder de polícia a existência de órgão fiscalizador, mesmo que este não comprove haver realizado fiscalizações individualizadas no estabelecimento de cada contribuinte, prevalecendo em favor da Administração Pública uma presunção de efetividade (RE 216.207-8/MG, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJ 25.06.99).

Por conta desse perfil constitucional, as taxas se apresentam como uma espécie tributária com alto potencial para servir à proteção ambiental, podendo assumir a condição de norma indutora de comportamentos, seja para estimular aqueles favoráveis ao meio ambiente ou para desestimular aquelas em sentido contrário, o que pode ocorrer em qualquer uma das suas modalidades, isto é, como taxa de serviço ou de polícia. E a grande vantagem disso é que poderão ser utilizadas com essa finalidade em qualquer nível federativo, posto que sua

competência é comum e vinculada à competência material das respectivas entidades da federação.

No campo das taxas de serviço, a ideia é estimular comportamentos ambientalmente corretos, por meio de incentivo aos contribuintes. Como exemplo, podemos citar a previsão legal de alíquotas menores na lei regulamentadora das taxas de coleta de lixo para os contribuintes que adotarem a coleta seletiva, em detrimento daqueles que não o fizerem. Uma atitude dessa ordem provocaria reflexos favoráveis em todos os sentidos, resultando em consideráveis ganhos para a proteção do meio ambiente. Os contribuintes, motivados pela imposição tributária mais amena, passariam a se preocupar com a coleta seletiva em seus domicílios, cuja norma tributária converter-se-ia em um verdadeiro instrumento de educação ambiental. O Poder Público, de seu turno, beneficiado pela conduta ambientalmente recomendável por parte do cidadão-contribuinte, teria menores custos com o tratamento e descarte do lixo domiciliar, facilitando a reciclagem e criando fonte de renda para as cooperativas que atuam no ramo da reciclagem do lixo. No final desse processo, o grande beneficiário dessa conduta estatal será o meio ambiente, em função da instituição de mais uma rede de proteção e defesa, objetivando o seu equilíbrio ecológico para as presentes e futuras gerações.

Prática semelhante poderá ser adotada em relação às taxas de polícia, para proteção ambiental em qualquer uma de suas vertentes. Imaginemos a hipótese das taxas de controle e fiscalização ambiental, nas quais os contribuintes poderão ser motivados à adoção de condutas ambientalmente recomendáveis em função dos benefícios advindos da redução da carga tributária decorrentes da aplicação de menores alíquotas. Outra possibilidade seria a previsão legal permitindo a dedução de parcela de investimentos realizados pelo contribuinte com práticas ou equipamentos que, comprovadamente, possam reduzir o impacto ambiental das atividades desempenhadas, como a instalação de abafadores de ruídos, a plantação de árvores em torno da indústria ou oficinas, etc.

Pode-se desenvolver o mesmo raciocínio em relação às taxas de fiscalização de posturas municipais, concessão e renovação de alvarás para funcionamento de estabelecimentos, cujos contribuintes poderiam ser estimulados por incentivos fiscais em função da adoção de boas práticas ambientais no desempenho de suas atividades comerciais, industriais ou de prestação de serviços, seja para o meio ambiente natural, artificial, cultural, do trabalho, do esporte, ou qualquer outra ramificação que se admita como possível.

Existe, portanto, um amplo espaço para orientação ambiental das taxas no direito nacional, sem qualquer violação da Constituição Federal, que optou expressamente por um meio ambiente ecologicamente equilibrado e depositou esse compromisso nas mãos do Poder Público e da coletividade. Como temos afirmado ao longo deste trabalho esse compromisso pode ser honrado, numa certa medida, por meio da imantação das normas tributárias reguladoras das respectivas competências tributárias conferidas às entidades federativas pelos valores ambientais presentes na Constituição Federal, prestigiando uma exegese sistêmica, multidisciplinar e holística.

4.9.2 Competência para instituição de contribuição de melhoria

Do mesmo modo que as taxas, a contribuição de melhoria é tributo vinculado a uma atuação estatal, cuja competência tributária foi atribuída a todas as entidades federativas. Seus fundamentos constam do artigo 145, inciso III, da Constituição Federal, o qual anuncia sucintamente que referida exação decorre de “obras públicas”. Esta indicação sugere que a entidade federativa que realizar determinada obra pública, observadas as demais condições previstas em lei, assumirá a competência tributária em análise.

É no artigo 81 do Código Tributária Nacional que vamos encontrar uma complementação daquela dicção constitucional, referindo-se à valorização imobiliária. Desse modo, fica esclarecido que a legitimidade da cobrança se funda no incremento valorativo dos imóveis, influenciados que foram pela execução da obra pública. Não é a obra pública em si que deflagra a competência tributária da entidade federativa realizadora do investimento público, mas a valorização imobiliária dos imóveis de terceiros, em função dela. Ataliba (2013, p. 171) disserta:

É da sua natureza tomar por critério a valorização causada. A obra pode custar muito e causar diminuta valorização. Pode custar pouco e causar enorme valorização. O gabarito da contribuição de melhoria é sempre a valorização, não importando o custo da obra. Se este for posto como critério do tributo, estar-se-á desvirtuando, com a interposição de critério de taxa e não de contribuição de melhoria.

Não se trata de mecanismo de arrecadação de recursos para posterior execução de obras públicas, mas instrumento de justiça fiscal, a fim de evitar o enriquecimento sem causa dos particulares. Além disso, permite que o Estado seja reembolsado, pelo menos em parte, dos investimentos realizados, possibilitando que esses recursos sejam utilizados em novas obras,

beneficiando outra gama de contribuintes. Nesse contexto, a exação tributária tem como limite total a despesa realizada com a execução da obra e como limite individual o acréscimo de valor que a obra resultar para cada imóvel beneficiado.

Refletindo sobre o emprego dessa competência tributária em favor da proteção ambiental, vislumbramos algumas veredas que possibilitam o ingresso dos valores ambientais na legislação regulamentadora da competência pela entidade federativa competente. Pode-se imaginar uma proteção ao meio ambiente artificial, que no dizer de Fiorillo (2015, p. 616):

[...] é compreendido pelo espaço urbano construído, consistente no conjunto de edificações (chamado de espaço urbano fechado), e pelos equipamentos públicos (espaço urbano aberto). Dessa forma, todo o espaço construído, bem como todos os espaços habitáveis pelo homem compõem o meio ambiente artificial.

Imaginemos que a obra pública executada pelo Poder Público seja a revitalização de um rio que banhe o centro de uma grande cidade, a exemplo do Rio Tietê, na cidade de São Paulo, rico manancial aquífero sistematicamente degradado ao longo dos anos por ações inescrupulosas do Poder Público e da coletividade. Evidentemente, após a conclusão dessa alvissareira obra pública, inúmeros proprietários na área de influência serão beneficiados, experimentando-se significativa valorização imobiliária, justificando a instituição da cobrança pela entidade federativa competente. Por outro lado, naturalmente, essa área agora revitalizada receberá maior afluxo de pessoas, atraídas pelas benesses advindas daquela obra, como melhor conforto visual, eliminação de odores desagradáveis, etc. Seguramente, as margens do Rio Tietê se transformariam em um local privilegiado para contemplação, lazer, trabalho, prática desportiva, ou qualquer outra utilidade que lhe for destinada no plano diretor da cidade, a exemplo do que ocorreu com o saneamento do Rio Tâmis, no ano de 1605.

Na linha desse raciocínio, seria conveniente que o Poder Público pudesse, por ocasião da cobrança da contribuição de melhoria, aplicar menores alíquotas aos proprietários que realizarem determinados investimentos em seus imóveis, visando melhor adequação ao novo perfil da área revitalizada. Por exemplo, pode-se imaginar algo como construção de calçadas que permitissem maior acessibilidade ao local, revitalização das fachadas para melhor composição arquitetônica com a nova vocação da área, plantação de árvores, construção de sistema adequado de tratamento do esgoto predial, tudo observando o plano diretor da cidade e os critérios previamente estabelecidos, de modo que a liberação da obra pública para uso da população fosse concomitante com as benfeitorias e aformoseamentos realizados nos imóveis

afetados pela valorização imobiliária. Outra alternativa seria a possibilidade de dedução do valor dos investimentos realizados pelos contribuintes no tributo devido, mediante critérios previstos em lei.

Acreditamos que essas intervenções ambientais na legislação tributária poderiam despertar resultados favoráveis ao meio ambiente artificial, pois como assegura Fiorillo (2015, p. 619), após discorrer sobre as funções sociais da cidade:

A política de desenvolvimento urbano tem uma finalidade maior que é a de proporcionar aos seus habitantes a sensação de bem-estar. Isto significa dizer que não basta simplesmente que o Poder Público, na execução da referida política, alcance os ideais elencados acima, mas exige-se que esses valores traduzam e despertem em relação aos habitantes a sensação de bem-estar.

Concluimos, portanto, que também a contribuição de melhoria pode servir como instrumento de proteção ambiental, desde que o Poder Público e a coletividade alcancem um patamar ideal de conscientização acerca das responsabilidades que lhes foram atribuídas pela Constituição Federal atinentes aos cuidados com o meio ambiente. O despertar dessa consciência exige um esforço multidisciplinar, por envolver uma conjunção de saberes provenientes de diferentes ramos do conhecimento, de modo a se estabelecer uma transversalidade temática capaz de oferecer suporte para adoção das medidas concretas no plano infraconstitucional. Nesse caminho que se anuncia, a comunidade científica em geral, e no particular a comunidade jurídica, devem assumir uma significativa parcela de responsabilidade social.

4.9.3 Competência dos Municípios e do Distrito Federal para instituição da contribuição para custeio do serviço de iluminação pública – COSIP

Esta competência tributária conferida aos Municípios e ao Distrito Federal para instituição da contribuição para custeio do serviço de iluminação pública – COSIP é bastante peculiar e surgiu da Emenda Constitucional n. 39/2002, como forma de manter as receitas originárias das antigas taxas de iluminação pública, reconhecidas como inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal. Costa (2009, p. 139) descreve a conjuntura política que ensejou o exercício do poder constituinte derivado pelo Congresso Nacional:

[...] a origem dessa contribuição revela desrespeito ao próprio Estado de Direito. Num breve retrospecto dos fatos que levaram à sua previsão constitucional, inconformados com a perda de arrecadação derivada do

reiterado reconhecimento, pelo STF, da inconstitucionalidade de taxas instituídas para remunerar o serviço de iluminação pública, ante a ausência dos atributos da especificidade e da divisibilidade, como exige o art. 145, II, CR, prefeitos de todo o País articularam a apresentação de emenda constitucional visando introduzir a previsão de um tributo especificamente destinado a essa finalidade.

A norma constitucional não delinea em detalhes o perfil desse tributo, limitando-se a facultar a sua cobrança na fatura de consumo de energia elétrica. Como não há nenhuma previsão específica sobre essa contribuição no Código Tributário Nacional, resta claro que ao legislador ordinário compete estabelecer os demais elementos para consumir a competência tributária que lhe foi deferida. No geral as leis regulamentadoras costumam estabelecer como sujeito passivo da relação tributária o consumidor de energia elétrica, estabelecendo-se tratamento diferenciado em relação às pessoas físicas e jurídicas, concedendo-se algum tipo de isenção em razão do perfil de consumo ou aos consumidores não beneficiados por iluminação pública.

A receita auferida está vinculada ao custeio do serviço de iluminação pública por vocação constitucional, não podendo ser utilizada validamente para outras finalidades. Em importante julgamento a respeito da matéria (RE 573.675/SC, rel. Min. Ricardo Lewandowski, Dje 22.05.2009), o Supremo Tribunal Federal reconheceu que a COSIP é um tributo *sui generis*, que não se confunde com as demais modalidades tributárias. Essa peculiaridade faz com que se torne praticamente impossível encontrar uma porta de acesso para ingresso da variável ambiental, tendo em vistas as perspectivas de abordagem adotadas neste trabalho, razão pela qual reconhecemos a impossibilidade de sua utilização como instrumento de proteção ambiental.

CONCLUSÃO

O presente trabalho parte da concepção de que as intervenções praticadas pelo homem no meio ambiente com vistas ao suprimento de suas necessidades vitais ampliam progressivamente as possibilidades de riscos ambientais, podendo comprometer gravemente todas as formas de vida na terra. Nem mesmo toda especialização científica e tecnológica alcançada nos últimos séculos permitiu construir um modelo racional de intervenção ambiental, haja vista que o padrão de desenvolvimento vigente tende a observar exclusivamente a lógica do mercado, vez que se encontra apoiada na busca de alta produção e lucratividade, sem dispensar a necessária atenção para a capacidade de resposta dos recursos ambientais.

Na linha de compreensão de Ulrich Beck, a sociedade contemporânea caminha rumo a uma civilização fundamentada no risco, na qual ônus e benesses são socializados numa mesma trama mundial que a todos envolve. Na marcha em direção a um novo modelo de convivência, a humanidade segue ameaçando a si mesma, tendo em vista que a sociedade distribui a um só tempo riquezas e riscos.

Os riscos gerados pela modernidade propagam-se para além dos arredores dos pontos onde foram gerados, escapando aos mecanismos de controle típicos da sociedade industrial, porque quase sempre notabilizados pela agravante da imperceptibilidade, circunstância que dificulta seu dimensionamento e controle. Um esboço da arquitetura social e a dinâmica dos potenciais de autoameaça civilizatória revela que os riscos produzidos pela sociedade contemporânea se sujeitam a processos sociais de definição, possuem um caráter supranacional e acabam se afirmando como grandes negócios. Nas situações de ameaça, a consciência determina a existência e a sociedade de risco converte-se numa sociedade catastrófica, onde o estado de exceção tende a se transformar em normalidade.

Observando essa realidade, compreende-se a dimensão dos desafios propostos ao Estado e à coletividade que devem se empenhar na busca de instrumentos de controle dos riscos gerados pelo processo vertiginoso de industrialização, para bem cumprir os seus encargos relacionados à manutenção do meio ambiente ecologicamente equilibrado, defendendo-o e preservando-o para as presentes e futuras gerações. No contexto de novas agendas sociais, confere-se ao Direito um papel renovado e de extrema relevância para oferecimento de alternativas eficazes para manutenção da integridade do planeta, diante da constatação de que

apenas os mecanismos de comando e controle se revelam insuficientes nessa árdua missão. Necessário se faz explorar em conjunto o aspecto preventivo, especialmente construindo estímulos a uma mudança de atitude do ser humano nas suas interações com o meio ambiente, fazendo brotar no bojo dessa convivência uma nova cultura relacional. Entendemos que o empenho científico nessa perspectiva pode influenciar a conduta humana no sentido de construir uma rede de proteção ambiental, multiplicando práticas sociais obsequiosas à proteção e defesa ambiental.

Uma mudança de abordagem nessas formas de interação exige o despertar das virtudes éticas acomodadas no centro da moralidade humana, permitindo a indução de bons hábitos na relação do homem com o meio ambiente, ao tempo em que motiva intervenções calculadas e conscientes da finitude dos recursos naturais. Esse agir responsável conduz a um novo modelo de desenvolvimento, muito mais amplo do que a mera produção de riquezas no sentido econômico e que possa garantir liberdade às pessoas para optarem pelo tipo de vida que escolherem, lançando mão de todos os meios para exercerem as suas escolhas.

Estado e coletividade devem assumir a condução desse diálogo, fomentando valores éticos nas intervenções ambientais por meio de todos os recursos de linguagem disponíveis nos mais diferentes canais de comunicação, inclusive no sistema comunicacional do direito, pois não se pode descartar nenhuma possibilidade de articulação científica para alcance desse desiderato. Em meio a esse conjunto de exigências surge a tributação ambiental como instrumento científico estratégico na união de esforços para a construção de novos mecanismos destinados à efetivação da proteção ambiental, o que se realiza pela conjunção de princípios que sustentam duas disciplinas jurídicas distintas: Direito Tributário e Direito Ambiental.

O Direito Tributário sempre transitou num plano formalista, prestigiando fortemente a função arrecadatória dos tributos, mas sua aproximação com o Direito Ambiental descortina novas possibilidades ao despertar outras finalidades inerentes à sua dimensão extrafiscal, convertendo-se num poderoso instrumento para consecução de políticas públicas voltadas ao atendimento das necessidades de proteção ambiental, com habilidade para fomentar o nascimento de uma nova cultura na relação do homem como o seu meio circundante.

Utilizar a tributação como instrumento de proteção ambiental significa promover um processo de imantação das normas tributárias pelos valores ambientais contidos nos princípios e regras presentes na Constituição Federal, transportando desse modo a variável ambiental para

o bojo da tributação. Consiste numa autêntica conjunção de princípios constitucionais originários de fontes diversas, manejados para alcançar finalidades predeterminadas no plano constitucional relacionadas com a garantia do direito de todos a um meio ambiente ecologicamente equilibrado. Cumpre-se dessa maneira as exigências da vida moderna, que demandam novas funções ao Estado, exigindo um revigoramento de suas instituições em busca de novos paradigmas capazes de aproximar o Direito da realidade social.

Convém considerar a advertência de que a inclusão da variável ambiental exige que se concentre o pensamento no sistema tributário nacional, para não incorrer no equívoco de apresentar fórmulas válidas para outros sistemas, mas incompatíveis com o nível analítico da tributação na ordem constitucional brasileira. Nessa linha de cognição, a instituição de uma nova modalidade tributária com o signo de tributo ambiental revela-se impraticável, sem que antes se promova uma reforma no texto constitucional. Por outro lado, a carga tributária suportada pelos contribuintes nacionais já se apresenta muito elevada, não sendo razoável advogar a tese de instituição de novos tributos, mesmo que por meio de variações de algumas das modalidades existentes.

Essa realidade demonstra que a inclusão da variável ambiental na tributação nacional deve ocorrer mediante adaptação das modalidades tributárias existentes, acrescentando valores ambientais às normas tributárias com vistas à potencialização de suas funções que transcendem o aspecto meramente fiscal. Constrói-se assim normas tributárias indutoras ambientais que possam estimular condutas obsequiosas à defesa e preservação do meio ambiente, ou desestimular aquelas em sentido contrário. O processo de inclusão da variável ambiental na tributação deve se concentrar na fase de regulamentação das competências tributárias por cada entidade federativa, não havendo necessidade de se promover uma reforma constitucional para esverdear a tributação brasileira, pois a elevação do meio ambiente ecologicamente equilibrado ao patamar de bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida autoriza a transversalidade da temática em todos os setores do conhecimento.

O enfrentamento das sucessivas agressões ao meio ambiente reclama uma conexão se saberes para que Estado e coletividade possam cumprir com eficiência o comando constitucional que lhes impõe o dever de defender e preservar o meio ambiente para as presentes e futuras gerações. Reconhecemos que a tributação possui significativa potencialidade para influenciar positivamente a conduta humana na preservação ambiental quando se lança mão das

normas tributária indutoras ambientais germinadas no espaço circunscrito pela intersecção dos princípios tributários e ambientais.

Normas tributárias indutoras ambientais são inspiradas nos estudos de Arthur Cecil Pigou, que analisou os impactos econômicos do bem-estar social, propondo fórmulas para correção das externalidades do mercado relacionadas ao meio ambiente por meio da tributação. Foi assim que a expressão *tributo pigouviano* passou a identificar as imposições tributárias com potencial para interferir no comportamento dos contribuintes, modificando suas escolhas no momento da prática de um ato, receosos dos gravames patrimoniais previstos na norma tributária.

Para veicular uma orientação política indutora de comportamento do sujeito passivo favorável à proteção ambiental, faz-se necessário ativar a função promocional do Direito, superando o modelo positivista de influência kelseniana e avançando para além de uma perspectiva estática, de cunho lógico-estrutural, para adentrar numa dimensão funcional e dinâmica proposta por Norberto Bobbio. A imposição de normas permissivas e proibitivas traduzidas nos instrumentos de comando e controle não atende a todas as necessidades de preservação ambiental, exigindo-se o despertar das outras funções da norma tributária pertinentes à extrafiscalidade, para transcender os seus propósitos arrecadatórios.

Uma visão estruturalista na norma tributária, apegada ao mito da neutralidade, sonega o reconhecimento de outras funções aos tributos, como se fiscalidade e extrafiscalidade não pudessem conviver em harmonia, separados apenas por diferentes graus de intensidade. Normas tributárias extrafiscais têm por função induzir comportamentos humanos, estimulando ou desestimulando condutas, podendo alcançar finalidades ambientais previstas constitucionalmente a critério do legislador.

Os tributos ambientais originários são dotados de extrafiscalidade como mecanismo preponderante, de modo que sua regra-matriz de incidência tributária se encontra aparelhada para funcionar como norma indutora ambiental. Neles a variável ambiental ingressa na regra-matriz de incidência tributária pelas portas dos critérios material e prestacional para influenciar comportamento humano no sentido de adotar medidas obsequiosas ao meio ambiente.

Por outro lado, denominam-se tributos ambientais derivados aqueles que, embora possuindo como mecanismo preponderante a fiscalidade, sofrem alguma adaptação por meio da inclusão de uma regra-matriz de incidência tributário-ambiental, que lhes prescreve nova

finalidade sem abdicar-se da finalidade arrecadatória, conferindo-lhes certo grau de extrafiscalidade. Oferece o legislador ao sujeito passivo da obrigação tributária uma opção entre praticar um ato sem nenhuma relação com o meio ambiente e sem sanção premial, ou adotar uma atitude obsequiosa aos valores ambientais, recebendo uma premiação por essa atitude.

No campo da tributação ambiental pode-se desenvolver outros mecanismos que, embora não sendo tributos, servem como instrumentos de proteção ambiental, a exemplo da partilha de receitas tributárias por critérios ambientais, como é o caso do ICMS Ecológico. Nessa hipótese, a variável ambiental ingressa na tributação posteriormente à arrecadação do crédito, sem nenhum potencial para induzir comportamento do sujeito passivo da respectiva obrigação tributária. Entendemos, contudo, que a eficácia do ICMS Ecológico depende da efetiva aplicação dos recursos partilhados em favor das causas ambientais que justificaram a repartição da receita tributária.

Prescrevendo que Estado e coletividade têm o dever de defender e preservar o meio ambiente para as presentes e futuras gerações, a Constituição Federal exige uma articulação das diferentes áreas do conhecimento para construção dos instrumentos capazes de concretizar aquela mensagem. A tributação possui um enorme potencial para se aliar aos sistemas de proteção ambiental, porque referida função estatal acompanhar o fluxo da atividade econômica, justificando plenamente a interação do Direito Ambiental com o Direito Tributário.

O princípio da obrigatoriedade da intervenção em matéria ambiental encontra-se configurado na Constituição Federal não só no artigo 225, §1º, incisos I a VII, mas também no artigo 170, inciso VI, que contribui para o esboço da ordem econômica, reverenciando a defesa do meio ambiente, inclusive autorizando tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e seus processos de elaboração e prestação.

Denota-se que a tributação oferece um rico universo de possibilidades para inclusão da variável ambiental, de modo que as normas jurídicas tributárias, imantadas pelos valores e princípios do sistema constitucional ambiental por força de um diálogo construtivo, ganha potencialidade como instrumento normativo para indução de comportamentos favoráveis à proteção ambiental.

Não existe um único modelo para inclusão da variável ambiental na tributação, devendo essa iniciativa amoldar-se à conformação constitucional do país. Outro aspecto importante para implementação dessa medida refere-se ao nível de saturação da imposição tributária, não se

recomendando a instituição de novos tributos sob o signo de tributos ambientais apenas para agravar o patrimônio do contribuinte e abastecer o erário.

Na realidade brasileira, o caminho a ser palmilhado no processo de esverdeamento da tributação é aquele que conduz aos tributos ambientais derivados, em detrimento dos tributos ambientais originários, podendo ser utilizada supletivamente a técnica de repartição de receitas tributárias orientadas por critérios ambientais. Sempre que a tributação ambiental gerar receitas, torna-se imperativa a aplicação desses recursos nas causas ambientais que justificaram a utilização do respectivo instrumento técnico-fiscal, pressupondo a necessidade de vinculação de receitas para conter o desvirtuamento da finalidade constitucional.

No direito comparado, a tributação ambiental se tornou uma realidade a partir da segunda metade do Século XX e vem sendo impulsionado em todos os continentes, enquanto no direito interno as experiências com a tributação ambiental ainda são tímidas, havendo um amplo espaço a ser preenchido nessa área. O tema tem sido discutido com pouco rigor técnico no campo político e é visto com desconfiança pelos cidadãos. O maior alento nessa temática procede do meio acadêmico, onde começam a florescer importantes debates propositivos, ancorados na função promocional do direito, com o objetivo de fornecer subsídios legais para o esverdeamento do sistema tributário nacional, avivando assim os fundamentos da tributação ambiental na Constituição Federal, perspectiva adotada por este trabalho de investigação científica.

A função indutora na tributação incide diretamente sobre a formação de vontade do contribuinte, atuando como instrumento para buscar objetivos concretos do poder público, de natureza político-econômica, como é o caso da defesa do meio ambiente, consoante previsto no capítulo que regula a ordem econômica na Constituição Federal.

Tendo em vista a estrutura conceitual dos tributos no sistema tributário nacional, a função indutora na tributação somente tem lugar em face de atividades lícitas causadoras de impactos negativos ao meio ambiente, pois na hipótese de incidência tributária não há espaço para a ilicitude. Por essa razão, a reprovação normativa de atividades ilícitas deve ser feita por outros meios, representados por instrumentos civis, administrativos ou penais.

Como valor jurídico, a variável ambiental está presente no sistema tributário nacional desde a promulgação da Constituição Federal de 1988, mas é necessário que esses valores sejam disseminados na legislação regulamentadora das competências tributárias conferidas às

entidades federativas, o que deve ocorrer mediante um processo de imantação das normas tributárias por valores ambientais previstos constitucionalmente.

Nos impostos sobre importação e exportação a variável ambiental pode ingressar através da ativação da extrafiscalidade nesses tributos, modulando-se suas alíquotas em função do impacto ambiental provocado no processo de produção, utilização e descarte dos produtos importados ou exportados.

O imposto de renda, embora tenha um perfil predominantemente fiscal, pode sofrer derivação em sua regra-matriz de incidência tributária para comportar certa parcela de extrafiscalidade, por meio de inovações legislativas instituidoras de incentivos fiscais, capazes de motivar o contribuinte a adotar comportamentos obsequiosos à proteção ambiental, o que pode se materializar em deduções na base de cálculo do imposto, ou dedução do imposto apurado, compensando assim os investimentos realizados pelo contribuinte em favor do meio ambiente ecologicamente equilibrado.

O princípio da seletividade pode ser o instrumento adequado para inserir a variável ambiental no imposto sobre produtos industrializados, modulando a alíquota do imposto em função da essencialidade do produto, compreendido nesse conceito o impacto ambiental provocado em seu processo de produção, utilização e descarte.

No IOF sobre operações de crédito, a norma tributária magnetizada por valores ambientais pode reduzir a zero a alíquota do tributo quando destinadas ao financiamento de projetos ambientais, assim com a ações de prevenção, monitoramento e combate ao desmatamento, inclusive programas de remuneração por serviços ambientais, e de promoção de conservação e de uso sustentável dos biomas brasileiros.

Nas operações de câmbio, a proposta é ampliar o benefício de alíquota zero do IOF para as entidades públicas em geral, bem como para as de direito privado, nas operações realizadas para ingresso no País de doações em espécie recebidas por essas entidades e destinadas a projetos ambientais, assim como a ações de prevenção, monitoramento e combate ao desmatamento e de promoção da conservação e do uso sustentável das florestas brasileiras.

Relativamente ao IOF nas operações de seguro, a proposta é proteger o meio ambiente cultural, reduzindo a zero a alíquota do tributo nas operações de seguro de bens materiais e imateriais integrantes do patrimônio cultural brasileiro, tomados individualmente ou em

conjunto, portadores de referência à identidade, à ação, à memória dos diferentes grupos formadores da sociedade brasileira, nos termos da legislação.

Nas operações relativas a títulos e valores mobiliários realizadas por entidades de direito privado, sem fins lucrativos, que tenham como objetivo social a defesa e proteção do meio ambiente, nos termos da legislação, a alíquota do IOF deve ser reduzida a zero, a fim de potencializar o verde na tributação.

O imposto territorial rural possui mecanismo para redução da carga tributária em função da existência de áreas de preservação permanente e reserva legal, de interesse ecológico para proteção dos ecossistemas, sob regime de servidão ambiental, assim como aquelas cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração. Embora tímidos, esses mecanismos devem ser valorizados, acrescentando outro mecanismo de redução do tributo ao contribuinte participante de programa de apoio e incentivo à conservação do meio ambiente, bem como para adoção de tecnologias e boas práticas que conciliem a produtividade agropecuária e florestal, com redução dos impactos ambientais, como forma de promoção do desenvolvimento ecologicamente sustentável.

Embora inexistindo base dogmática para uma análise mais aprofundada a respeito da potencialidade dos empréstimos compulsórios para servirem como instrumento de proteção ambiental, considerando o registro histórico de sua regulamentação no sistema tributário nacional, pode-se perfeitamente vislumbrar amplas possibilidades de imantação das normas regulamentadoras dessa competência tributária por valores ambientais. No caso do DL n. 2.288/86, que instituiu empréstimos compulsórios sobre consumo de gasolina e álcool carburante, bem como sobre aquisição de veículos novos ou usados, a União não adotou nenhum direcionamento ambiental, mas poderia fazê-lo, graduando a imposição tributária em função do tipo de combustível utilizado pelo veículo ou em função do modelo, privilegiando a aquisição e o consumo daquilo que representaria menor impacto ambiental.

A competência tributária para instituição das contribuições sociais podem ser articuladas para proteger o meio ambiente do trabalho, reduzir a carga tributária dos contribuintes que adotarem boas práticas nas relações de trabalho, realizando investimentos que possam minimizar os riscos para a saúde, a higiene e a segurança do trabalho, cujos valores poderão ser deduzidos do tributo devido, observados os critérios fixados em lei e mediante

fiscalização do Poder Executivo, especialmente pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social.

A competência tributária para instituição das contribuições de intervenção no domínio econômico poderá ser utilizada como instrumento de proteção ambiental, tanto para desestimular determinadas condutas causadoras de impactos negativos ao meio ambiente, direcionando a atuação do sujeito passivo para o valor que se pretende preservar, quanto promover a arrecadação de recursos para serem posteriormente investidos no setor da economia que se pretende intervir para promoção da defesa do meio ambiente, atentando-se sempre para os fatos e circunstâncias que justificaram a sua instituição.

Relativamente às contribuições instituídas no interesse das categorias profissionais ou econômicas, também denominadas contribuições corporativas, embora reconhecendo que a margem para inclusão da variável ambiental nessa competência tributária seja estreita, não descartamos a possibilidade de instituição de medidas que representem estímulos ao sujeito passivo da obrigação tributária para adoção de comportamentos favoráveis à proteção ambiental. É preciso considerar nesse caso o sentido pedagógico das medidas protetivas ambientais, por representarem uma clara e decisiva opção do Poder Público para o cumprimento de suas obrigações constitucionais face do meio ambiente ecologicamente equilibrado. Portanto, consideramos a possibilidade de concessão de descontos nas contribuições corporativas em função de atuações dos sujeitos passivos reveladoras do seu compromisso com a defesa e preservação ambiental, como o emprego de materiais sustentáveis em suas atividades profissionais, o correto descarte de materiais poluentes, dentre outras medidas que poderão ser instituídas e fiscalizadas pelos respectivos Conselhos.

O imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos, pertencente à competência tributária dos Estados e do Distrito Federal, possui uma natureza eminentemente fiscal, mas sua regra-matriz de incidência tributária pode ser imantada por derivação, reduzindo sua alíquota nos casos em que os bens transmitidos por direito sucessório, ou por doação, sejam transformados em parques botânicos, reservas ecológicas, ou qualquer outra finalidade ambiental. Essa nova perspectiva poderá estimular condutas, tanto de potenciais doadores como dos beneficiários, haja vista que quaisquer um deles poderão assumir a obrigação tributária, como contribuintes ou responsáveis tributários.

Facultando a aplicação do princípio da seletividade, em função da essencialidade das mercadorias e serviços ao ICMS, o legislador constituinte desenhou uma generosa porta para ingresso dos valores ambientais na regulamentação de sua competência pelos Estados e Distrito Federal. Evidente que referido princípio não pode ser entendido simplesmente como uma equação a determinar que o tributo recaia sobre os bens em razão inversa de sua necessidade para o consumo popular e na razão direta de sua superficialidade. Operando com uma exegese teleológica, verifica-se que o princípio da seletividade autoriza o tratamento tributário diferenciado das mercadorias e serviços que atendam em maior ou menor proporção aos valores e princípios ambientais contidos na Constituição Federal, de forma que o menor impacto ambiental das mercadorias e serviços devem ser estimulados com alíquotas menores, em detrimento daqueles com maior potencial para a degradação ecológica.

Por meio da Emenda Constitucional n. 42/2003, ficou estabelecido que a alíquota mínima do imposto sobre a propriedade de veículos automotores deve ser fixada pelo Senado, além de que as alíquotas do imposto poderão ser diferenciadas em função do tipo e da utilização do veículo. Este último preceito revela uma nota de extrafiscalidade agregada ao IPVA para estimular ou desestimular o contribuinte mediante graduação da carga tributária em função do tipo e utilização veicular, compreendendo nessa ideia o tipo de combustível. Desse modo, a tributação pode ser mais amena quando o combustível utilizado causar menor impacto ambiental, a exemplo do que ocorre nos Estados de São Paulo e Paraná, cujas legislações poderão ser adotadas como parâmetros para as demais entidades federativas competentes.

O IPTU possui natureza preponderantemente fiscal, servindo como instrumento de arrecadação para os Municípios e Distrito Federal, inclusive no caso da progressividade fiscal prevista no artigo 156, §1º, inciso I, da Constituição Federal. Entretanto, referido imposto pode funcionar também como instrumento de intervenção político-econômica, revelando extrafiscalidade na hipótese da progressividade no tempo prevista no artigo 182, §4º, inciso II, coibindo descumprimento da função social da propriedade urbana, bem como no artigo 156, §1º, inciso II, ambos do texto constitucional, quando suas alíquotas podem ser diferenciadas em razão do uso e da localização do imóvel. Denota-se que a progressividade extrafiscal é o caminho a ser seguido para a inclusão da variável ambiental na tributação, estabelecendo-se uma articulação da norma tributária com o plano diretor municipal de forma a dirigir a conduta do contribuinte para alcançar as finalidades propostas pela Constituição Federal relativamente ao meio ambiente ecologicamente equilibrado.

Mesmo possuindo uma forte inclinação fiscal, também o ITBI pode ser utilizado como instrumento de proteção ambiental, quando forem fixadas alíquotas menores para as transações envolvendo imóveis que adotarem medidas ambientais sustentáveis, como sistema de captação de água da chuva, sistema de aquecimento elétrico solar, construções com material sustentável, utilização de energia passiva, sistema de utilização de energia eólica e/ou instalação de telhado verde, existência de áreas efetivamente permeáveis, com cobertura vegetal, dentre outras medidas recomendáveis no plano da sustentabilidade ambiental. Um imóvel construído com essa inclinação ambiental teria sua aquisição estimulada em relação a um outro, porque o adquirente pagaria menor ITBI. Seriam estimulados a um só tempo o proprietário, que teria maior liquidez por ocasião da venda do seu imóvel, e o adquirente, que pagaria menor tributo na aquisição, em comparação a outro bem construído fora das especificações ambientais ideais, resultando em grandes vantagens para o meio ambiente.

Concluiu-se que o melhor caminho para inclusão da variável ambiental na legislação do ISSQN é mediante concessão de incentivos fiscais, com redução de alíquotas ou isenções, aos prestadores de serviços que de algum modo possam contribuir para a defesa e preservação do meio ambiente. A ideia central consiste na produção de estímulos nos contribuintes cujas atividades estão relacionadas nos itens 7 e 8, do Anexo à LC n. 116/2003, quando atenderem a certos requisitos fixados na legislação, sob supervisão da Secretaria de Meio Ambiente da entidade tributante, como forma de premiação pelos benefícios decorrentes dos trabalhos obsequiosos ao meio ambiente, a exemplo da correta destinação de resíduos sólidos, promoção de educação ambiental, dentre outras ações.

No campo das competências comuns das entidades federativas, quais sejam, taxas, contribuição de melhoria e contribuição para custeio do serviço de iluminação pública, apenas esta última competência tributária não reserva espaço para inclusão da variável ambiental. As taxas possuem alto potencial para servir à proteção ambiental, podendo assumir a condição de norma indutora de comportamentos, seja para estimular aqueles favoráveis ao meio ambiente ou para desestimular aquelas em sentido contrário, o que pode ocorrer em qualquer uma das suas modalidades, isto é, como taxa de serviço ou de polícia.

Nas taxas de serviço o ideal é estimular comportamentos ambientalmente corretos, por meio de incentivos aos contribuintes, a exemplo de fixação de alíquotas menores nas taxas de coleta de lixo para os contribuintes que adotarem a coleta seletiva, em detrimento daqueles que não o fizerem. O mesmo pode ocorrer em relação às taxas de polícia, a exemplo das taxas de

controle e fiscalização ambiental, nas quais os contribuintes poderão ser motivados à adoção de condutas ambientalmente recomendáveis em função dos benefícios advindos da redução da carga tributária decorrente da aplicação de menores alíquotas, ou dedução de parcela de investimentos realizados com práticas ou equipamentos que, comprovadamente, possam reduzir o impacto ambiental das atividades desempenhadas.

Concluiu-se que também a contribuição de melhoria pode servir como instrumento de proteção ambiental, desde que o Poder Público e a coletividade alcancem um patamar ideal de conscientização acerca das responsabilidades que lhes foram atribuídas pela Constituição Federal atinentes aos cuidados com o meio ambiente. O despertar dessa consciência exige um esforço multidisciplinar, por envolver uma conjunção de saberes provenientes de diferentes ramos do conhecimento, de modo a se estabelecer uma transversalidade temática capaz de oferecer suporte para adoção das medidas concretas no plano infraconstitucional. Nesse caminho que se anuncia, a comunidade científica em geral, e no particular a comunidade jurídica, devem assumir uma significativa parcela de responsabilidade social.

REFERÊNCIAS

- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013.
- BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: regime jurídico, destinação e controle**. São Paulo: Noeses, 2006.
- BECK, Ulrich. **Sociedade de risco: rumo a uma outra modernidade**. São Paulo: Editora 34, 2011.
- _____. A reinvenção da política: rumo a uma teoria da modernização reflexiva. *In*: BECK, Ulrich; GIDDENS, Anthony; LASH, Scott. **Modernização reflexiva: política tradição e estética na ordem social moderna**. São Paulo: Editora Unesp, 2012.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 1963.
- BIANCHI, Patrícia Nunes Lima. **Meio ambiente: certificações ambientais e comércio internacional**. Curitiba: Juruá, 2008.
- BOBBIO, Norberto. **Da estrutura à função: novos estudos de teoria do direito**. Trad. Daniela Beccaccia Versiani. Barueri/SP: Manole, 2007.
- BOFF, Leonardo. **Saber cuidar: ética do humano, compaixão pela Terra**. 3. ed. Petrópolis: Vozes, 1999.
- BOMFIM, Diego. **Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle**. São Paulo: Noeses, 2015.
- BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1990.
- CARNEIRO, Cláudio. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 5ª ed. ampl. e atual., São Paulo: Saraiva, 2015.
- CARRAZZA, Elizabeth Nazar. **IPTU e progressividade: igualdade e capacidade contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2015.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 23ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2007.
- CARVALHO, Aurora Tomazini de Carvalho. **Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico**. São Paulo: Noeses, 2013.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 20ª ed., São Paulo: Saraiva, 2008.

_____. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência.** 6ª ed., São Paulo: Saraiva, 2008.

_____. **Direito tributário: linguagem e método.** 5ª ed. São Paulo: Noeses, 2013.

COMPARATO, Fábio Konder. **Ética: direito, moral e religião no mundo moderno.** São Paulo: Companhia das Letras, 2006.

CORTINA, Adela. **Ética mínima: introdução à filosofia prática.** São Paulo: Martins Fontes, 2009.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: constituição e código tributário nacional.** São Paulo: Saraiva, 2009.

DESCARTES, René. **Discurso do método: meditações, objeções e respostas.** 3ª ed. São Paulo: Abril Cultural, 1983.

EDGAR, Morin, et al. **Ética, solidariedade e complexidade.** São Paulo: Palas Athena, 1998.

FARIA, Maria do Carmo B. de. **Direito e ética: Aristóteles, Hobbes, Kant.** São Paulo: Paulus, 2007.

FERRY, Luc. **A nova ordem ecológica: a árvore, o animal, o homem.** São Paulo: Ensaio, 1994.

FIORILLO, Celso Antonio Pacheco. **Curso de direito ambiental brasileiro.** 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

FIORILLO, Celso Antonio Pacheco; FERREIRA, Renata Marques. **Direito Ambiental Tributário.** 3ª ed., São Paulo: Saraiva, 2010.

FREITAS NETO, Jayme Barboza de; BUENO, Luis Felipe Krieger Moura; COSTA, Luiz Eugênio Porto Severo. O tributo ambiental à luz do direito comparado. *In:* ORLANDO, Breno Ladeira Kingma et al. (org.). **Direito tributário ambiental.** Rio de Janeiro: Editora Lúmen Júris, 2009.

GABRIEL FILHO, Paulo Sérgio Miranda. **Curso de direito tributário ambiental.** Curitiba/PR: Editora CRV, 2014.

GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade.** 2ª ed., São Paulo: Noeses, 2011.

GIDDENS, Anthony. A vida em uma sociedade pós-tradicional. *In:* BECK, Ulrich; GIDDENS, Anthony; LASH, Scott. **Modernização reflexiva: política tradição e estética na ordem social moderna.** São Paulo: Editora Unesp, 2012.

GRAU, Eros Roberto. **Por que tenho medo dos juízes: a interpretação/aplicação do direito e os princípios.** 6ª ed., São Paulo: Malheiros, 2013.

HILÚ NETO, Miguel. **Imposto sobre importações e imposto sobre exportações**. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

JAMIESON, Dale. **Ética & meio ambiente: uma introdução**. Tradução de André Luiz de Alvarenga. São Paulo: Editora SENAC, 2010.

LEITE, José Rubens Morato; BELCHIOR, Germana Parente Neiva. Dano ambiental na sociedade de risco: uma visão introdutória. *In*: LEITE, José Rubens Morato (coord.); FERREIRA, Heline Sivini; FERREIRA, Maria Leonor Paes Cavalcanti (orgs.). **Dano ambiental na sociedade de risco**. São Paulo: Saraiva, 2012.

LEFF, Enrique. **Epistemologia ambiental**. São Paulo: Cortez, 2002.

LOBATO, Anderson Orestes Cavalcante; ALMEIDA, Gilson César Borges de. Tributação ambiental: uma contribuição ao desenvolvimento sustentável. *In*: TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

LOPES FILHO, Osiris de Azevedo. **Regimes aduaneiros especiais**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1984.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao código tributário nacional**. Vol. I., São Paulo: Atlas, 2003

_____. **Curso de direito tributário**. 28ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2007.

MARINHO, Rodrigo César de Oliveira. **Intervenção sobre o domínio econômico: a contribuição e seu perfil constitucional**. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2011.

MEIRA, Liziane Angelotti. **Tributos sobre o comércio exterior**. São Paulo: Saraiva, 2012.

MELO, José Eduardo Soares de. **Contribuições sociais no sistema tributário**. 6ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

MELO, Raimundo Simão. **Direito ambiental do trabalho e a saúde do trabalhador**. 4ª ed. São Paulo: LTr, 2010.

MILARÉ, Édis. **Direito do ambiente**. 10ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015.

MONTERO, Carlos Eduardo Peralta. **Tributação ambiental: reflexões sobre a introdução da variável ambiental no sistema tributário**. São Paulo: Saraiva, 2014.

MORIN, Edgar et al. **Ética, solidariedade e complexidade**. São Paulo: Athena, 1988.

MORIN, Edgar; KERN, Anne Brigitte. **Terra-pátria**. Porto Alegre: Sulina, 2011.

MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Tributação no mercado financeiro e de capitais**. São Paulo: Editora Dialética, 1999.

NIEVES, Fábio. **Tributação ambiental: a proteção do meio ambiente natural**. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

NINIS, Alexandra Bortoni; BILIBIO, Marco Aurélio. *Homo sapiens, homo demens e homo degradandis: a psiquê humana e a crise ambiental*. **Psicologia & Sociedade**, 2012, 24(1).

OLIVEIRA, Gustavo Goiabeira de; PÉRILLIER, Eduardo Barros Miranda. A extrafiscalidade como instrumento de controle ambiental. *In*: ORLANDO, Breno Ladeira Kingma et al. (org.). **Direito tributário ambiental**. Rio de Janeiro: Editora Lúmen Júris, 2009.

ORLANDO, Breno Ladeira Kingma; GUDIÑO, Daniel Mariz. Instrumentos Tributários e financeiros utilizados no Brasil para a proteção ao Meio Ambiente: uma análise crítica. *In*: ORLANDO, Breno Ladeira Kingma et al. (org.). **Direito tributário ambiental**. Rio de Janeiro: Editora Lúmen Júris, 2009.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

_____; MELO, José Eduardo Sores de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 10ª ed., Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016.

PEREIRA, Ricardo Teixeira Pereira. Natureza jurídica dos conselhos de fiscalização do exercício profissional. *In*: FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). **Conselhos de fiscalização profissional: doutrina e jurisprudência**. 3ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

RENCK, Renato Romeu. **Imposto de renda da pessoa jurídica: critérios constitucionais de apuração da base de cálculo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Justiça, interpretação e elisão tributária**. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2003.

SALIBA, Ricardo Berzosa Saliba. **Fundamentos do direito tributário ambiental**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

SARLET, Ingo Wolfgang; FENSTERSEIFER, Tiago. **Direito ambiental: introdução, fundamentos e teoria geral**. São Paulo: Saraiva, 2014.

_____. **Princípios de direito ambiental**. São Paulo: Saraiva, 2014.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro, 2005.

_____. Normas tributárias indutoras em matéria ambiental. *In*: TÔRRES, Heleno Taveira. (org.). **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

SEBASTIÃO, Simone Martins. **Tributo ambiental: extrafiscalidade e função promocional do direito**. Curitiba: Juruá, 2011.

SEN, Amartya. **Desenvolvimento como liberdade**. MOTTA, Laura Teixeira (trad.). São Paulo: Companhia das Letras, 2010.

SIMIONI, Rafael Lazzarotto. **Direito ambiental e sustentabilidade**. Curitiba: Juruá, 2011.

SOUZA SANTOS, Boaventura de. **A crítica da razão indolente: contra o desperdício da experiência**. 3ª ed. São Paulo: Cortez, 2001.

TAVARES, André Ramos. **Direito constitucional econômico**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2011.

THOMÉ, Romeu. **O princípio da vedação de retrocesso socioambiental no contexto da sociedade de risco**. Salvador: Editora Juspodivm, 2014.

TÔRRES, Heleno Tavares. Da relação entre competências constitucionais tributária e ambiental – os limites dos chamados “tributos ambientais”. *In*: TÔRRES, Heleno Taveira. (org.). **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. Princípios e teoria geral do direito tributário ambiental. *In*: TÔRRES, Heleno Taveira Tôrres (org.). **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

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

VARGAS, Jorge de Oliveira. O direito tributário a serviço do meio ambiente. *In*: **Cadernos de direito tributário e finanças públicas**. v. 6, n. 25, São Paulo: Revista dos Tribunais, out./dez. 1998.

VEIGA, José Eli da. **Para entender o desenvolvimento sustentável**. São Paulo: Editora 34, 2015.

YAMASHITA, Douglas. **Direito tributário: uma visão sistemática**. São Paulo: Editora Atlas, 2014.