UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA

CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS

DEPARTAMENTO DE DIREITO

LUIZ FERNANDO GÖEDERT LEITE

A EXTRAFISCALIDADE TRIBUTÁRIA COMO RESPOSTA À CRISE DE EFETIVIDADE DOS INSTITUTOS JURÍDICOS DO DIREITO AMBIENTAL

FLORIANÓPOLIS

2011

LUIZ FERNANDO GÖEDERT LEITE

A EXTRAFISCALIDADE TRIBUTÁRIA COMO RESPOSTA À CRISE DE EFETIVIDADE DOS INSTITUTOS JURÍDICOS DO DIREITO AMBIENTAL

Monografia apresentada ao curso de Direito da Universidade Federal de Santa Catarina, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel, sob orientação do Prof. Dr. Ubaldo Cesar Balthazar.

FLORIANÓPOLIS

2011

[TERCEIRA FOLHA ENTREGUE NO DIA DA APRESENTAÇÀO]

Dedico este trabalho a Sílvia, Arthur, Isabela, aos outros dois cônsules e aos integrantes do grupo do número que não pode ser mencionado.

AGRADECIMENTOS

Difícil agradecer depois de toda essa caminhada. Para mim não foram apenas 10 semestres de matérias na faculdade de direito. Para que pudesse viver essa experiência e chegar na posição em que me encontro hoje, apresentando o trabalho de conclusão de curso, muito passei antes mesmo de adentrar a Universidade Federal de Santa Catarina. A questão vai além de salas de aula e horas de estudo.

E não o teria feito sem o apoio inesgotável e irredutível de meus familiares e de meus amigos, minha família. Agradecer um a um através de algumas palavras em uma monografia não é suficiente, é reduzido e simplificado demais. Todavia, seu registro não é desmerecido nem diminui a importância que essas pessoas tiveram em minha vida ao longo da graduação e além desta. Certamente que tenho muitos a agradecer, mas, ainda que tentasse, correria o risco de omitir involuntariamente algum nome. Contudo, de alguns não posso deixar de tecer algumas singelas palavras.

Agradeço à minha querida e amada mãe, Sílvia, batalhadora, resistente, sorridente e empolgada. Leme da minha vida. Porto seguro de todas as intempéries. Agradeço ao Arthur, amigo que transborda a própria definição de amizade de forma avassaladora e poética. Parceiro de todo momento, não importando qual, com uma paixão pela vida que deixa a muitos tonteados e estupefatos. Inspiração para muito do que sou hoje (e do que pretendo ser) e mestre de muito que aprendi sobre a vida até essa altura.

Não posso deixar de agradecer a todos que fazem parte do grupo do número que não pode ser nomeado, amigos de festas, viagens, debates, conversas, choros, aventuras e apoio mútuo. Algumas dessas amizades são tão antigas quanto os anos em minha vida e outras, ainda que há menos tempo, tão intensas que parecem estar desde o princípio dos tempos. Minha família, que, como todas, tem seus momentos de maior ou menor proximidade, de maior ou menor convivência, mas que não reduzem em nada o sólido vínculo estabelecido.

Ainda, deferências e comesuras devem ser lançadas aos outros dois triúnviros, Leandro Monteiro Liberal e Lucas Carlos Lima, verdadeiros amigos garimpados nas salas e corredores do CCJ, que muito hoje significam para mim. Personagens de uma prosa-poesia não vista antes na literatura da vida.

A todos vocês: muito obrigado. A presença e perseverança de vocês ao meu lado permitiu-me viver momentos inesquecíveis e que, certamente, moldaram o ser humano que sou hoje. Família e Amizade, pleonasmo sadio e agradável de se citar, são as pilastras nas quais construo minha história. Muito obrigado.

"*Eu não troco a justiça pela soberba. Eu não deixo o direito pela força. Eu não esqueço a fraternidade pela tolerância. Eu não substituo a fé pela superstição, a realidade pelo ídolo*", Rui Barbosa.

"*For it is often easier to fight for principles than to live up to them*" (em regra, é mais fácil lutar por princípios do que viver à altura deles), Adlai Stevenson.

RESUMO

O presente trabalho tem por objeto a análise da crise de eficácia e efetividade dos institutos atuais do Direito Ambiental, voltados para a prevenção e a punição do dano ambiental. Observa-se hodiernamente que o paradigma de comando e controle do indivíduo para a preservação do meio ambiente já não se mostra mais suficiente para alcançar seu escopo. Há que se pensar em outros métodos, complementares e suplementares, para a concretização da preservação ambiental. Deveras, o conceito de meio ambiente em si é muito recente; o que se dirá da noção de impacto ambiental. Ainda que existam registros de manifestações políticas acerca da preocupação com a temática, elas são esparsas e pulverizadas. Somente com o incremento das atividades humanas, em especial o comércio, a industrialização e a urbanização dos espaços, é que o tema ambiental passou a ser pauta de agenda política de Estado. Inicialmente, inclusive, cingiam-se às pautas de organismos internacionais e de conferências e tratados entre Estados. A partir dessa etapa é que a temática ambiental passou a ser internalizada pelos países, culminando, no Brasil, com a elevação de sua proteção ao *status* constitucional. Ocorre que, passado quase um século das primeiras tratativas internacionais acerca da matéria, o Direito Ambiental sofre uma profunda crise de efetividade e eficácia. Seus institutos tradicionais já não são mais suficientes para a concretização de seu objetivo. Como proposta de solução apresenta-se a finalidade extrafiscal do tributo, que visa a induzir comportamentos humanos na sociedade. Constatou-se que a instituição de um tributo, ou a variação relevante de algum de seus elementos constitutivos (alíquota, v.g.), acarreta uma imediata alteração das condutas individuais e da própria organização social coletiva. Dessa maneira, propugna-se o uso do tributo, através de seu caráter extrafiscal, para fins de complementação do aparato jurídico que serve o Direito Ambiental, para que se alcance a efetiva preservação do meio ambiente, questão tão sensível a todo ser humano na atualidade.

Palavras-chaves: direito tributário; direito ambiental, crise efetividade; caráter extrafiscal; indução comportamentos; benefícios fiscais.

ABSTRACT

This study aims to analyze the crisis of effectiveness and efficiency of current institutes of Environmental Law, focused on prevention and punishment of environmental damage. It's been currently observed that the paradigm of command and control of the individual is no longer enough to achieve the intent of preservation of the environment. Urges to seek new methods, complementary and supplementary, to the traditional ones. Indeed, the concept of environment itself is very new, as so the notion of environmental impact. Although there are records of political events on the subject of concern, they are scattered and dispersed. From the increase of human activities, especially trade, industrialization and urbanization of the spaces is that the environmental issue became the core of the political agenda of the State. Actually, on its beginning it was limited to the guidelines of international organizations, its conferences and treaties. Only after this stage is that the environmental issue had become internalized by the countries, culminating in Brazil, with the elevation of its protection to constitutional status. It happens that, after almost a century of the first international talks on the matter, the Environmental Law suffers a profound crisis of efficiency and effectiveness. Its traditional institutions are no longer sufficient to achieve its goal. As a proposed solution the not revenue collection purpose of the tribute is proposed, which aims to induce human behavior in society. It was found that the imposition of a tribute, or the relevant variation of any of its constituent elements (rate, eg), results in an immediate change in individual behavior and collective social organization itself. Thus, advocates the use of the tax, in their not revenue collection purpose of the tribute, for completeness of the legal apparatus that serves the Environmental Law, to achieve the effective protection of the environment, an issue so sensitive to every human being nowadays.

Keywords: tax law; environmental law; crisis of effectiveness; not revenue collection purpose of the tribute; induction behavior; tax benefits.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....
1. A EVOLUÇÃO DO CONCEITO DE MEIO AMBIENTE.....
1.1. A evolução histórica do conceito de meio ambiente.....
1.2. Meio ambiente enquanto conceito jurídico e o surgimento do Direito Ambiental.....
1.3. A crise de efetividade do Direito Ambiental, de seus princípios e institutos jurídicos.....
1.3.1. Princípio da Precaução e Prevenção.....
1.3.2. Princípio do Desenvolvimento Sustentável.....
1.3.3. Princípio da Responsabilização e da Reparação.....
1.3.4. Princípio do Poluidor-Pagador.....
2. O DIREITO TRIBUTÁRIO, SEUS PRINCÍPIOS E INSTITUTOS JURÍDICOS.....
2.1. Breve resgate do poder de tributar.....
2.1.1. Retrospectiva do Direito Tributário.....
2.2. A conceituação do Direito Tributário, de seus princípios e institutos jurídicos.....
2.2.1. Conceito de Tributo.....
2.2.2. Classificações do Tributo.....
2.2.2.1. Classificação dos Tributos quanto à espécie.....
2.2.2.2. Classificação dos Tributos quanto à competência.....
2.2.2.3. Classificação dos Tributos quanto à vinculação com a atividade estatal.....
2.2.2.4. Classificação dos Tributos em Pessoais e Reais.....
2.2.2.5. Classificação dos Tributos em Diretos e Indiretos.....
2.2.2.6. Classificação dos Tributos quanto à finalidade.....
2.2.3. Princípios do Direito Tributário.....
2.2.3.1. Princípio da Legalidade.....
2.2.3.2. Princípio da Tipicidade Tributária.....
2.2.3.3. Princípio da Isonomia ou Igualdade Tributária.....
2.2.3.4. Princípio da Capacidade Contributiva.....
2.2.3.5. Princípio da Progressividade.....
3. A EXTRAFISCALIDADE TRIBUTÁRIA AMBIENTALMENTE ORIENTADA.....
3.1. O caráter extrafiscal do tributo.....
3.2. O uso do caráter extrafiscal voltado para a preservação ambiental.....
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....

INTRODUÇÃO

O presente trabalho busca, através de um método dedutivo, analisar a *viabilidade* do uso das premissas do Direito Tributário como auxílio e complementação para a atual conjuntura do Direito Ambiental e de seus institutos jurídicos voltados para a prevenção e a punição por danos causados ao meio ambiente. A premissa básica do trabalho, a problematização levantada, cinge-se ao esgotamento da eficácia do aparato jurídico oriundo exclusivamente do Direito Ambiental. Empiricamente se observou que o paradigma "prevenção e punição", no qual se funda o binômio "comando e controle" desenvolvido pelo Direito Ambiental, não se mostra mais suficiente para alcançar o escopo maior do Estado de Direito Ambiental, que é um meio ambiente equilibrado.

Diante dessa perspectiva, a hipótese principal estabelecida concerne ao uso da intervenção estatal pela exação de tributos aos cidadãos contribuintes para fins de atingir o objetivo acima mencionado. Proposta essa que perpassa a análise do tributo para outros fins que não os estritamente arrecadatórios. Tal fato, já muito analisado pela doutrina nacional, tange ao caráter extrafiscal do tributo, que visa a orientar determinadas condutas humanas dentro da sociedade.

Partindo dessa problemática, o trabalho foi dividido em três capítulos. O primeiro aborda a questão ambiental, desde a conceituação de meio ambiente e de poluição até a formação do Direito Ambiental, de seus institutos e princípios. Pretende-se, nesse capítulo, além de apresentar a temática ambiental, expor a denominada crise de efetividade[1] e eficácia[2] dos institutos jurídicos do Direito Ambiental, em virtude de estarem lastreados em um paradigma restritivo de prevenção e punição do dano ambiental. Com efeito, o conceito de meio ambiente, como atualmente se conhece, só passou a existir após as revoluções sociais

1 Adotar-se-á, para os fins deste trabalho, a definição de efetividade trazida por Luís Roberto Barroso: "efetividade em sentido amplo significa capacidade que uma norma jurídica tem para produzir seus efeitos. A efetividade pode ser dividida em efetividade jurídica e efetividade social". (BARROSO, 1993, p. 57).

2 Por sua vez, no que tange à eficácia, observar-se-á o conceito de Norberto Bobbio: "a eficácia de uma norma jurídica é a sua idoneidade para provocar, através da sotoposição de um fato aos fatos jurídicos descritos pela citada norma, as reações prescritas no seu consequente ou no ordenamento jurídico. A eficácia deriva diretamente dos efeitos da imputação normativa, partindo-se logicamente de uma relação de 'dever-ser'". (BOBBIO, 1995, p. 89).

dos séculos XVII a XIX. Nesses duzentos anos a Humanidade viu uma rápida expansão em escala geométrica da industrialização, do comércio e da urbanização e, consequentemente, de seus efeitos no meio ambiente.

A preocupação com o meio ambiente passou a ser, então, pauta da agenda de alguns setores de certos governos. Cita-se a exemplo a preocupação do Ministério da Agricultura de países europeus da virada do século XIX para o século XX. Todavia, a temática meio ambiente enquanto conceito global somente foi abordada a partir de 1972, na Conferência Mundial sobre o Meio Ambiente Humano, promovida pelas Nações Unidas em Estocolmo. A partir desse evento, a questão ambiental "invadiu" a agenda dos governos de diversos países, inaugurando a era do Direito Ambiental. Seus princípios e institutos foram lapidados principalmente em conferências e tratados internacionais, em que os países declaravam e reconheciam normas programáticas[3] para a atuação dos Estados em seus territórios.

Contudo, passados quase quarenta anos daquela conferência mundial, observa-se atualmente uma insuficiência de efetividade dos princípios e institutos do Direito Ambiental. Por mais reforçada que seja a estrutura governamental para prevenir, fiscalizar e punir o dano ambiental, ainda assim a degradação supera a conversação. Tal situação, como será demonstrado neste trabalho, tem por base um paradigma obsoleto de indivíduo social, que não se mostra mais suficiente para a efetividade do que se pretende no Estado de Direito Ambiental.

No segundo capítulo, por sua vez, busca-se apresentar o Direito Tributário, com enfoque no poder de tributar. Examina-se, em um primeiro momento, a evolução desse poder e o reflexo social da intervenção do Estado na sociedade civil. O poder de tributar ainda hoje é visto como o exercício arbitrário e abusivo do Príncipe sobre a população. Isso decorre do fato que a tributação é o principal meio de suporte financeiro para a estrutura e atuação do Estado. Desse modo, a carga negativa vinculada aos órgãos responsáveis pela arrecadação e fiscalização é intensa.

3 Para José Afonso da Silva, normas programáticas são aquelas em que o constituinte, ao invés de regular, direta e imediatamente, determinados interesses, limitou-se a lhes traçar os princípios a serem cumpridos pelos seus órgãos legislativos, executivos, jurisdicionais e administrativos, como programas das respectivas atuações, visando à realização dos fins sociais do Estado. (SILVA, 2008, p. 91).

Superadas essas questões, no segundo capítulo passa-se a examinar as diferentes classificações adotadas pela doutrina quanto ao tributo, como no que se refere às suas espécies, à vinculação com a atividade estatal, à competência tributária, e.g. Em seguida, analisam-se os princípios que orientam o Direito Tributário e a atuação do Estado no concernente a essa matéria. Cabe ressaltar que tanto as classificações quanto os princípios examinados vinculam-se à questão da tributação ambiental, razão pela qual dispensou-se o estudo de outras linhas sugeridas pela doutrina.

Por fim, no terceiro capítulo há a continuidade da questão tributária com a apresentação da hipótese resolutiva da problemática levantada. Isto é, o terceiro capítulo propõe o "cruzamento" dos dois ramos de direito. Para tanto, faz-se uso do caráter extrafiscal do tributo, que não visa à arrecadação. Trata-se, em verdade, de uma finalidade outra que não a arrecadatória, pois constatou-se que a imposição de um tributo interfere no comportamento humano. Examinar-se-á, assim, o caráter extrafiscal em si, seus efeitos na sociedade e, por derradeiro, a viabilidade de seu uso para um tributo ambientalmente orientado, em busca de propor uma solução para o esgotamento de eficácia e efetividade dos institutos do Direito Ambiental puro. A questão poderia ser colocada da seguinte forma: se a instituição de um tributo pode interferir na conduta humana e na organização social, por que não usar tal efeito do tributo para otimizar a proteção e preservação do meio ambiente? O presente estudo mostra que é plenamente viável o uso para esse fim, bastando a vontade política[4] do Estado convergir.

4 Vontade Política do Estado, denominada política jurídica, abordada pelo professor Osvaldo Ferreira de Melo em diversas obras, como "Fundamentos da Política Jurídica" e "Temas atuais de Política de Direito".

1. A EVOLUÇÃO DO CONCEITO DE MEIO AMBIENTE

O meio ambiente sempre intrigou o Homem. Desde a Antiguidade até o hodierno a questão ambiental tem sido palco de discussões e reflexões pela Humanidade (BENSON, 2000, p. 59). A diferença temporal em seu tratamento tange somente seu foco, isto é, como a matéria foi abordada e aplicada no decorrer do desenvolvimento humano (SUTER, 1999, p 11). De igual modo, observa-se uma "evolução", ou melhor, uma intensificação, no decorrer da história humana, da interação entre Homem e Ambiente.

1.1. A evolução histórica do conceito de meio ambiente

Os primeiros registros de reflexões acerca do ambiente retrocedem à Antiga Grécia (BENSON, 2000, p. 59). A busca pela compreensão do meio ambiente, de sua criação e de sua harmonia interna, levou diversos pensadores a refletir detidamente acerca do tema. Desses estudos, empíricos inicialmente, conceitos foram desenvolvidos e "apresentados" à sociedade, integrando-os às relações humanas.

O conceito aristotélico de igualdade (tratar os iguais igualmente e os desiguais desigualmente), por exemplo, remonta a uma idéia geométrica de equivalência, em que a harmonia, tão cara aos gregos, estaria na proporcionalidade espacial entre os objetos (BENSON, 2000, p. 60). A igualdade, portanto, é eminentemente matemática e racional, sob esse ponto de vista isolado. Esses conceitos matemáticos, por sua vez, originaram-se dos estudos de percepção e análise da Natureza, pois os pensadores acreditavam que a "boa disposição" de todos os seres e objetos no espaço físico natural estaria por detrás da harmonia aparente (SUTER, 1999, p 15).

Desse modo, por visualizarem o Ser Humano como *parte* da Natureza, os pensadores gregos entendiam como necessário aprofundar os estudos acerca do meio ambiente (SUTER, 1999, p 16). Buscavam compreender a origem de cada ser e objeto, quais elementos o compunham e quais as ordenações *harmônicas* regiam sua existência no plano material.

Entretanto, esses estudos estavam muito longe de serem reflexões *acerca* do meio ambiente. Muito menos constituíam-se como ponderações da interação humana com o mesmo. Antes, restringiam-se a observações – empíricas, reforça-se – do meio ambiente como sistema isolado, autônomo e independente do Homem. O conceito de "meio ambiente" ainda era inexistente e intangível naquele momento histórico (BENSON, 2000, p. 61).

O registro seguinte remonta ao período de ascensão dos Romanos. Ainda que a matéria em si, o conceito de meio ambiente, não tenha sido abordada pelo povo romano, seus estudos acerca da propriedade e da posse (e de seus elementos constitutivos: uso, usufruto, gozo, disposição e domínio) influenciam até o momento contemporâneo a relação Homem-Ambiente. É indissociável do uso moderno dos elementos naturais a idéia de propriedade (SUTER, 1999, p 12).

Com efeito, avançando na análise de registros históricos, não se verificam grandes alterações na conceituação do meio ambiente até meados do século XVIII. No decorrer desses pouco mais de vinte séculos a questão ambiental fora vista apenas como palco de observações, estudos e fonte de inspiração para a arte e cultura humanas (BENSON, 2000, p. 61).

Observa-se que a "interação" humana limitava-se à extração e ao aproveitamento dos recursos naturais e na modificação do espaço com o crescimento e expansão das atividades humanas, em especial o progresso dos meios urbanos (SUTER, 1999, p 56). Entretanto, por ser um avanço lento e gradual até meados do século XVIII, o impacto era intangível.

Isso se deve ao fato de que o meio ambiente até então não era visto como um sistema que influenciava concretamente na vida humana (BENSON, 2000, p. 62). Sua noção era abstrata e intangível. Ademais, por não ser um bem comum a todos, sua exploração era vista como algo natural e inerente à própria condição humana "superior". Como a extração de recursos naturais era paulatina e pulverizada, seu reflexo era "invisível" à Humanidade (SUTER, 1999, p 47). Por essa razão, a idéia de fonte inesgotável de recursos como insumo às atividades humanas surgiu e enraizou-se na cultura de maneira paradigmática.

Com a expansão da atividade econômica da sociedade, proveniente das revoluções sociais e industriais ocorridas nos séculos XVI a XVIII, a exploração do meio ambiente intensificou-se sobremaneira. Novas técnicas e tecnologias dobraram a produção e reduziram pela metade o tempo de elaboração. Fato este que acarretou no crescimento da disposição de recursos naturais de forma exponencial (BENSON, 2000, p. 62).

Terra, água, minérios, madeira, insumos de origem animal e vegetal foram mais e mais requisitados. Todavia, nenhuma preocupação efetiva com o equilíbrio e a harmonia do próprio ecossistema e da interação humana foi registrada até meados do século XIX. "Basta que se olhe para a devastação das riquezas naturais do Brasil, nesses últimos 500 anos, sem que registros tenham sido feitos nos anais contábeis das empresas ou mesmo dos governos [...]". (CARVALHO, 2008, p. 101).

Como bem observa Warren Drean:

> Durante quinhentos anos a Mata Atlântica propiciou lucros fáceis: papagaios, corantes, escravos, ouro, ipecacuanha, orquídeas e madeira para o proveito de seus senhores coloniais e, queimada e devastada, uma camada imensamente fértil de cinzas que possibilitavam uma agricultura passiva, imprudente e insustentável. A população crescia cada vez mais, o capital "se acumulava" – em barreiras à erosão de terras de lavoura, em aquedutos, controle de fluxo de enchente de rios, equipamentos de dragagem, terras de mata plantada e a industrialização de sucedâneos para centenas de produtos outrora apanhado de graça na floresta. Nenhuma restrição se observou durante esse meio milênio de gula, muito embora, quase desde o início, fossem entoadas intermitentes interdições solenes que, nos dias atuais, são contínuas e frenéticas. (DREAN *apud* CARVALHO, 2008, p. 102).

Nesse sentido, José Antonio Pádua (2002, p. 11) aponta que, somente no século XIX, a discussão da questão ambiental, inclusive o aspecto político, começou a tomar corpo no Brasil. Por oportuno, resgata-se registro de José Antonio Pádua em que põe em relevo a fala de José Bonifácio[5], em 1823, sobre a "*representação à Assembleia Constituinte e Legislativa*

---

5 José Bonifácio de Andrada e Silva, naturalista e estadista brasileiro. *In* CAMPOS, Raymundo. *Estudos de História do Brasil*. São Paulo: Atual, 2008, p. 127.

do Império do Brasil sobre a escravatura", onde discursa acerca da devastação ambiental da época e "o que a natureza poderia fazer como vingança pelos 'erros e crimes cometidos'". (PÁDUA *apud* CARVALHO, 2008, p. 102).

Diante dessa perspectiva, é de se anotar que a "preocupação" com o meio ambiente, e consequentemente a necessidade de sua exata conceituação, surge como esforço dos Estados, em conferências internacionais, e não de indivíduos ou ordenamentos jurídicos internos. Somente após a delimitação na seara internacional é que as questões ambientais passaram a ser internalizadas pelos Estados. José Afonso Silva destaca que:

> O ambientalismo passou a ser tema de elevada importância nas Constituições mais recentes. Entra nelas deliberadamente como direito fundamental da pessoa humana, não como simples aspecto da atribuição de órgãos ou entidades públicas, como ocorria em Constituições mais antigas. (SILVA, 2009, p. 43).

De fato, pode-se afirmar que o marco histórico da questão ambiental foi a Conferência Mundial sobre o Meio Ambiente Humano, realizada pelas Nações Unidas em Estocolmo, em 1972. Nesta oportunidade, representantes de cento e treze países reuniram-se com uma agenda sobre o Meio Ambiente global, mudanças climáticas e os impactos por ações humanas.

Aliás, apenas a título de registro histórico, vale apontar que, antes de 1972, houve outras convenções, mas com focos mais específicos: em Paris, em dezenove de março de 1902, com a convenção para proteger aves úteis à agricultura; em Londres, em oito de novembro de 1933, destinada à conservação da fauna e da flora da África; em Washington, em doze de outubro de 1940, visando à proteção da fauna, flora e belezas panorâmicas da América; em Londres novamente, em doze de maio de 1954, para tentar impedir a poluição do mar. Depois, já na década de sessenta, organizaram-se encontros objetivando regulamentar o uso da energia nuclear, o primeiro deles em Paris, em vinte e nove de Julho de 1960 (FREITAS, 2000, p. 41).

Entretanto, embora a temática tenha passado a ser agenda de conferências

internacionais e discursos de figuras históricas, a delimitação do conceito de Meio Ambiente não foi estabelecida de plano. De fato, como afirma Edis Milaré, "é mais fácil intuir tal conceito do que defini-lo, em virtude da riqueza e complexidade do que este encerra" (MILARÉ, 2004, p. 77).

Numa perspectiva estrita do que seria Meio Ambiente, Edis Milaré define que "nada mais é do que a expressão do patrimônio natural e as relações como e entre os seres vivos" (MILARÉ, 2004, p. 78). "A palavra "ambiente" indica a esfera, o círculo, o âmbito que nos cerca, em que vivemos. Em certo sentido, portanto, nela já se contém o sentido da palavra 'meio'" (SILVA, 2009, p. 19).

Aprofundando o conceito, José Afonso da Silva propõe que:

> O *ambiente* integra-se, realmente, de um conjunto de elementos naturais e culturais, cuja interação constitui e condiciona o *meio* em que se vive. Daí por que a expressão "meio ambiente" se manifesta mais rica de sentido (conexão de valores) do que a simples palavra "ambiente". Esta exprime o conjunto de elementos; aquela expressa o resultado da interação desses elementos. [...] *O meio ambiente é, assim, a interação do conjunto de elementos naturais, artificiais e culturais que propiciem o desenvolvimento equilibrado da vida em todas as suas formas*. (SILVA, 2009, p. 20).

A respeito do exercício de conceituação, o professor José Rubens Morato Leite assinala que "o meio ambiente é conceito que deriva do homem, e a ele está relacionado" (LEITE, 2003, p. 69). Desta forma, a interdependência entre o homem e natureza verifica-se incontestável, "posto que não há possibilidade de existência material, isto é, o homem depende da natureza para sobreviver" (LEITE, 2003, p. 69).

Diante desse contexto, após inúmeras e profundas discussões no campo acadêmico, o legislador brasileiro conceituou Meio Ambiente como "o conjunto de condições, leis, influência e interações de ordem física, química, biológica, social, cultural e urbanística, que permite, abriga e rege a vida em todas as suas formas" de acordo com a resolução 306/2002 do Conselho Nacional do Meio Ambiente (CONAMA).

Verifica-se, portanto, que o conceito de meio ambiente é relativamente recente, se comparado aos registros de suas observações e estudos na história. Ademais, nota-se que o conceito de meio ambiente imiscui-se à sua tutela jurídica, elemento que será melhor delineado a seguir, uma vez que surgiu dos esforços reunidos de Estados em conferências internacionais.

1.2. Meio Ambiente enquanto conceito jurídico e o surgimento do Direito Ambiental

Delimitado o conceito, sobreleva frisar que agressões ao meio ambiente e o uso irregular e indiscriminado da fauna e da flora são os principais fatores da degradação ambiental que se constata hodiernamente. José Afonso da Silva, analisando a introdução da temática no ordenamento jurídico, em especial na seara constitucional, registra que:

> A crescente intensidade desses desastres ecológicos despertou a *consciência ambientalista* ou a *consciência ecológica* por toda parte, até com certo exagero; mas exagero produtivo, porque chamou a atenção das autoridades para o problema da degradação e destruição do meio ambiente, natural e cultural, de forma sufocante. Daí proveio a necessidade da *proteção jurídica do meio ambiente*, com o combate pela lei de todas as formas de perturbação da qualidade do meio ambiente e do equilíbrio ecológico, de onde foi surgindo uma legislação ambiental em todos os países. (SILVA, 2009, p. 33).

Avançando na reflexão, o jurista paulistano afirma que a proteção jurídica do meio ambiente deve buscar compatibilizar o crescimento econômico e com a qualidade de vida (SILVA, 2009, p. 33). “Ou seja: orientar o desenvolvimento de tal forma que não continue a destruir os elementos substanciais da Natureza e da Cultura, tema sempre recorrente em estudos sobre o meio ambiente, [...]” (SILVA, 2009, p. 33).

No que tange à evolução da proteção jurídica no Brasil, a tutela jurídica do meio ambiente sofreu profunda transformação. “Por muito tempo predominou a desproteção total, de sorte que norma alguma coibia a devastação das florestas, o esgotamento das terras, pela ameaça do desequilíbrio ecológico. A concepção privatista do direito de propriedade constituía forte barreira à atuação do Poder Público na proteção do meio ambiente, que necessariamente haveria e haverá de importar em limitar aquele direito e a iniciativa privada”.

(SILVA, 2009, p. 35).

Por isso é que a preservação, a recuperação e a revitalização do meio ambiente "hão de constituir uma preocupação do Poder Público e, consequentemente, do Direito, porque ele forma a *ambiência* na qual se move, desenvolve, atua e expande a vida humana". (SILVA, 2009, p. 21). Por sua vez, o problema da *tutela jurídica do meio ambiente* manifesta-se a partir do momento em que sua degradação "passa a ameaçar não só o bem-estar, mas a qualidade da vida humana, se não a própria sobrevivência do ser humano". (SILVA, 2009, p. 28).

Deveras, no ordenamento jurídico brasileiro, a preocupação da tutela jurídica foi internalizada por meio da Lei da Política Nacional do Meio Ambiente, Lei n. 6.938/81. Já em seu artigo 2º a lei dispõe as diretrizes da postura que o Estado adotará para com a questão ambiental:

> Art. 2º. A Política Nacional do Meio Ambiente tem por objetivo a preservação, melhoria e recuperação da qualidade ambiental propícia à vida, visando assegurar, no País, condições ao desenvolvimento socioeconômico, aos interesses da segurança nacional e à proteção da dignidade da vida humana.

No mesmo dispositivo legal, o legislador brasileiro apresenta a normatização do conceito de Meio Ambiente. Tal definição está contida no artigo terceiro da Lei n. 6.938/81:

> Art. 3º - Para os fins previstos nesta Lei, entende-se por:
> I - meio ambiente, o conjunto de condições, leis, influências e interações de ordem física, química e biológica, que permite, abriga e rege a vida em todas as suas formas;

Atenta-se ao fato de que as primeiras menções à tutela jurídica do meio ambiente encontram-se, em verdade, no Código Civil de 1916. Entretanto, possuíam uma incidência restrita, porque destinadas a proteger direito privado na composição dos conflitos de vizinhança. Destaca-se, nesse sentir, o art. 544 do Código Civil [de 1916], que atribuía ao proprietário ou inquilino de um prédio o direito de impedir que o mau uso da propriedade vizinha possa prejudicar a segurança, o sossego e a saúde dos que o habitam. Esse dispositivo

possibilitou sólida construção jurisprudencial ampliativa do conceito de vizinhança, que passou a significar zona ou área dentro da qual era sentido o efeito nocivo. Serviu também para fundamentar a ação cominatória visando a impedir a contaminação do meio ambiente por parte de indústrias (SILVA, 2009, p. 35).

A respeito da proteção do meio ambiente no Código Civil de 1916, Paulo D. Bessa Antunes assinala que esta fora feita

> Através de normas de direito privado, que protegiam as relações de vizinhança, ou mesmo por normas de Direito Penal ou Administrativo, que sancionavam o mau uso dos elementos naturais ou a utilização destes que pudesse causar prejuízos ou incômodos a terceiros (ANTUNES, 2006, p. 3).

No entanto, é a partir da edição da referida Lei que o Brasil começa uma produção incansável de leis esparsas, como aponta Édis Milaré. Tal conjunto de leis preocupava-se apenas em proteger o meio ambiente de maneira difusa, até mesmo eventual, "na exata medida de atender sua exploração pelo homem" (MILARÉ, 2004, p. 120).

Esses avanços seguem rumo ao Estado de Direito Ambiental que, diante da dificuldade de ser alcançado, requer muito mais que mudança de legislações, conforme mostra José Rubens Morato Leite:

> De fato, a concretização do Estado de Direito Ambiental converge obrigatoriamente para mudanças radicais nas estruturas existentes da sociedade organizada. E não há como negar que a conscientização global da crise ambiental exige uma cidadania participativa, que compreende uma ação conjunta do Estado e da coletividade na proteção ambiental (LEITE, 2003, p. 33).

O ápice dessa evolução da produção legisferante de normas de caráter protetivo do meio ambiente é a disposição do art. 225 da Constituição Federal. O legislador constituinte, ao abordar a matéria, dispôs:

> Art. 225. Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá- lo

para as presentes e futuras gerações.

Nessa perspectiva, o "Estado de Direito Ambiental", como apontado por José Rubens Morato Leite[6], concerne a orientação da formação e atuação do Estado em prol da tutela ambiental (LEITE, 2003, p. 34). Perpassa, inclusive, a participação democrática de diversos atores da sociedade civil. Segundo o autor, diante da fraca atuação do Direito (enquanto *apenas* norma positivada) junto ao meio ambiente, a fim de "se formar um Estado ambientalmente aberto do ponto de vista democrático",

> Não há como negar que, para se discutir, impor condutas, buscar soluções e consensos que levem à proteção ambiental, é necessária a participação dos mais diversos atores: grupos de cidadãos, ONG's, cientistas, corporações industriais e muitos outros (LEITE, 2003, p. 34).

Nesse sentido, adentrando a seara constitucional, Celso Antonio Pacheco Fiorillo afirma que o legislador constituinte recepcionou o bem ambiental como um direito de terceira geração[7][8], tornando o acesso a um meio ambiente equilibrado como garantia fundamental (FIORILLO, 2007, p. 5).

Tal fato foi reflexo do deslocamento da tutela individual e isolada dos diversos elementos que compõem o meio ambiente (ar, água e solo) para uma visão global dessa interação[9]. Buscou-se dar um tratamento jurídico "abrangentemente sistemático à proteção do meio ambiente natural" (SILVA, 2009, p. 29). Por oportuno, colaciona-se comentário de Paulo

---

6 Leite, 2003, p. 34.

7 O surgimento do direito ao meio ambiente e dos demais direitos fundamentais da terceira geração é assim explicado por Bonavides: "Dotados de altíssimo teor de humanismo e universalidade, os direitos da terceira geração tendem a cristalizar-se neste fim de século enquanto direitos que não se destinam especificamente à proteção dos interesses de um indivíduo, de um grupo ou de um determinado Estado. Têm primeiro por destinatário o gênero humano, mesmo num momento expressivo de sua afirmação como valor supremo em termos de existencialidade correta. Os publicistas e os juristas já os enumeram com familiaridade, assinalando-lhe o caráter fascinante do coroamento de uma evolução de trezentos anos dos direitos fundamentais. Emergiram eles da reflexão sobre temas referentes ao desenvolvimento à paz, ao meio ambiente, à comunicação e ao patrimônio comum da humanidade". (BONAVIDES, 2001, p. 523).

8 Por seu turno, Norberto Bobbio assim coloca os direitos de terceira geração: "a terceira geração dos direitos propugna por um novo enfoque com base em estratégias de prevenção, adaptação e cooperação internacional entre as nações, cabendo à inteligência humana conduzir o processo histórico em benefício de todos. Afinal, os grandes problemas ambientais do mundo atual são globais e como tais exigem soluções universais, marcadas não só pela solidariedade dos ricos para com os pobres do sistema mundial, como pela solidariedade das gerações presentes para com as gerações futuras". (BOBBIO, 1992, p. 6).

9 Silva, 2009, p. 29.

Afonso Leme Machado referente ao Direito Ambiental:

> Não se trata mais de construir um Direito das águas, um Direito da atmosfera, um Direito do solo, um Direito florestal, um Direito da fauna ou um Direito da biodiversidade. O Direito Ambiental não ignora o que cada matéria tem de especifico, mas busca interligar estes temas com a argamassa da identidade dos instrumentos jurídicos de prevenção e de reparação, de informação, de monitoramento e de participação (MACHADO, 2006, p. 150).

Observa-se, portanto, que para que se alcançasse uma tutela jurídica do meio ambiente, primeiramente mostrou-se indispensável a composição do conceito de meio ambiente na esfera do ordenamento jurídico. Superada esta questão, através da internalização de normas de proteção na legislação ordinária, a temática alçou patamar de garantia fundamental, ao receber tratamento diferenciado pelo legislador constituinte. Com efeito, diversas são as questões que envolvem a real dimensão do Direito junto ao Meio Ambiente. Dentre elas a doutrina é unânime em apontar que a grande questão do Direito junto ao Meio Ambiente vai além da necessidade uma constante evolução das normas, pois elas sempre existiram; a problemática se dá em fazê-las serem aplicadas.

Para tanto, diversos mecanismos e institutos foram desenvolvidos e instituídos em prol do escopo do Direito Ambiental: o resguardo e a proteção de um meio ambiente equilibrado. Elementos estes que serão melhor analisados a seguir, apresentados um a um de forma sucinta. Em suma, tem-se que o choque maior reside entre a tutela jurídica do meio ambiente e a expansão da atividade humana, em especial a econômica, industrial e urbana.

1.3. A crise de efetividade do Direito Ambiental, de seus princípios e institutos jurídicos

A complexidade da questão ambiental conduziu a uma construção particular do Direito Ambiental enquanto ramo da macroestrutura do direito nacional (LEITE, 2000, p. 16). Por visar à proteção do meio ambiente e à repressão de condutas degradantes da fauna e flora, o Direito Ambiental necessitou trazer novos conceitos e ideais como paradigma de sua normatização e estruturação (LEITE, 2000, p. 15). Isso porque a tutela do meio ambiente através dos ramos tradicionais do direito, tais como o Direito Penal, Civil e Administrativo

não se mostrou suficiente.

No Brasil, a inserção das diretrizes do Direito Ambiental se deu através da inclusão de regras e princípios norteadores próprios na Constituição Federal. Dessas normas, agora constitucionais, resultam as prerrogativas que hodiernamente orientam o Direito Ambiental infraconstitucional (GOMES, 2005). Com a positivação de princípios "ambientais"– dentre eles destacam-se o do poluidor-pagador, do desenvolvimento sustentável e os princípios da prevenção e da precaução –, acreditava-se que o escopo maior (a proteção do meio ambiente e o desenvolvimento sustentável) estaria assegurado (LEITE, 2007).

Com efeito, verifica-se que o Direito Ambiental baseia-se de maneira ampla e profunda em seus princípios, a fim de orientar a atuação do Estado no controle e na repressão da conduta dos particulares. Acerca dos princípios, Paulo Bonavides afirma que "os princípios são verdades objetivas, nem sempre pertencentes ao mundo do ser, senão do dever-ser, na qualidade de normas jurídicas, dotadas de vigência, validez e obrigatoriedade" (BONAVIDES, 2003, p. 256). Na sua transição ao mundo do ser, convém ressaltar que "os princípios são como normas provindas de alto grau de indeterminação e que por isso requerem concretização por via interpretativa, sem a qual não seriam suscetíveis de aplicação a casos concretos" (BONAVIDES, 2003, p. 257).

De fato, observa-se do Direito Ambiental que seus princípios "se tornam mais relevantes e importantes, pois é a partir deles que as matérias que ainda não foram objeto de legislação específica podem ser tratadas pelo Poder Judiciário" (ANTUNES, 2006, p. 24). E não apenas pelo Poder Judiciário. Princípios como da prevenção e precaução conferem ao Poder Público, de um modo geral, prerrogativas para reverter situações no plano fático que estejam causando prejuízo ao meio ambiente, colocando-as acima de outros institutos jurídicos. Entretanto, como afirma Paulo D. Bessa Antunes, "o recurso aos princípios jurídicos é uma tarefa que esta longe de ser simples e tranquila" (ANTUNES, 2006, p. 24), pois muito do que define o Direito Ambiental ainda não está pacificado nos tribunais e na própria sociedade.

Diante desse contexto, para que se possa analisar os institutos do Direito Ambiental, indispensável o exame de seus princípios norteadores. Tratam-se de orientações destinadas predominantemente para o Poder Público, tanto na autorização de atividades desenvolvidas por particulares quanto na fiscalização e aplicação de sanções ao eventual poluidor.

1.3.1. Princípio da Precaução e Prevenção

O princípio da precaução e prevenção talvez seja o maior avanço do Direito Ambiental no que tange ao controle das condutas potencialmente poluidoras de particulares. Segundo José Rubens Morato Leite, o aspecto da precaução ligado a este princípio consiste em que "sempre que houver perigo da ocorrência de um dano grave ou irreversível, a ausência de certeza científica absoluta não deverá ser utilizada como razão para se adiar a adoção de medidas eficazes, a fim de impedir a degradação ambiental" (LEITE, 2003, p. 46).

José Rubens Morato Leite explica que o "princípio da precaução funciona como uma espécie de princípio 'in dúbio pro ambiente': na dúvida sobre a periculosidade de uma certa atividade para o ambiente, decide-se a favor do ambiente e contra o potencial poluidor" (CANOTILHO *et* LEITE, 2008, p. 48). Impõe-se, assim, um ônus ao agente que intente desenvolver determinada atividade cujos efeitos sobre o meio ambiente são desconhecidos.

Ao contrário de outras searas do direito, a carência de localização da exata certeza a respeito do dano, da culpa e do nexo não configuram óbice à atuação do Poder Público na proteção ambiental. Enquanto o Direito Penal, a título exemplificativo, demanda a certeza absoluta, extreme de dúvidas, o Direito Ambiental pode-se valer de medidas protetivas ainda que cientificamente o dano não esteja comprovado.

Trata-se de disposição adotada na "Declaração do Rio sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento", proferida na Conferência das Nações Unidas Sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento (Eco Rio 92). Recepcionada pela Constituição Federal brasileira a orientação encontra-se repousada no Princípio 15 da referida carta:

> Com o fim de proteger o meio ambiente, os estados devem aplicar amplamente o critério de precaução conforme às suas capacidades. Quando haja perigo de dano grave ou irreversível, a falta de uma certeza absoluta não deverá ser utilizada para postegar-se a adoção de medidas eficazes em função do custo para impedir a degradação do meio ambiente. (ONU, Declaração do Rio sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento, 1992).

Segundo José Rubens Morato Leite, "a precaução objetiva prevenir já uma suspeita de perigo ou garantir uma suficiente margem de segurança da linha de perigo. Seu trabalho é anterior à manifestação de perigo e, assim, prevê uma política ambiental adequada a este princípio" (LEITE, 2003, p. 47).

Há que se destacar que a precaução difere da prevenção na medida em que a precaução apela falta de embasamento cientifico absoluto, quanto à possibilidade de danos ao meio ambiente, para que assim se evite qualquer ação sobre o mesmo. Por sua vez, a prevenção pressupõe a prévia ocorrência de algum evento que provoque efeitos danosos ao meio ambiente, ainda que não cientificamente comprovados, para assim tomar medidas em defesa deste.

Observa-se que sua diretriz fundamental é a seguinte: O Poder Público não precisa/deve esperar a concreta efetivação do dano para atuar na proteção do meio ambiente. Havendo indícios concretos da sua possível ocorrência, bem como o risco que o dano pode causar à coletividade, deve o Estado agir. Sobre o referido princípio, afirma Cleucio Santos Nunes:

> O princípio da precaução é explicado pela idéia de cuidado e necessidade no momento de se realizar um empreendimento que dependa da exploração de recursos ambientais. Assim, revela-se como uma medida de cautela que toda ordem jurídica deve ter ao autorizar o desenvolvimento de uma atividade humana potencialmente capaz de degradar o meio. Sua eficácia transita na união do presente com o futuro, pois por meio das normas que nele se orientarão, chega-se à efetiva proteção do meio ambiente às futuras gerações (NUNES, 2005, p. 55).

A questão preventiva assume, conjuntamente à responsabilização e ao apenamento do poluidor, o viés mais efetivo de concretização do Direito Ambiental. A idéia de prevenir/evitar o dano mostra-se muito mais eficiente do ponto de vista teórico; por essa razão

a “flexibilização” da possibilidade de atuação do Estado ainda que carente de respaldo científico para a tomada de decisões.

Ocorre que sua implementação, isto é, a transferência do campo teórico para o prático, padece atualmente de eficácia e efetividade, o que será melhor delineado adiante. Nesse durame, o uso do tributo ambientalmente orientado, através de seu caráter extrafiscal, a fim de prevenir a ocorrência de danos, mostra-se uma possível resposta à crise dos institutos, visto que os princípios seguem resistentes na busca pela preservação ambiental.

1.3.2. Princípio do Desenvolvimento Sustentável

Outro princípio do Direito Ambiental refere-se ao desenvolvimento sustentável. Este princípio adveio de profundos debates no enfrentamento da proteção ao meio ambiente *versus* crescimento econômico. Assim, nas palavras de Paulo Affonso Leme Machado, procura-se “trabalhar melhor o conceito de *desenvolvimento,* que transcende o de simples crescimento econômico, de modo que a verdadeira alternativa excludente está entre desenvolvimento harmonizado e mero crescimento econômico (MACHADO, 2006, p. 54).

Com efeito, este princípio originou-se da própria Convenção de Estocolmo de 1972, sendo reafirmado na Declaração do Rio, em seu primeiro e em seu quarto princípios. Não obstante, o melhor reflexo deste princípio encontra-se na Lei de Política Nacional do Meio Ambiente (Lei n. 6.938/81), quando dispõe entre seus objetivos:

> Art. 4º - A Política Nacional do Meio Ambiente visará:
> I - à compatibilização do desenvolvimento econômico social com a preservação da qualidade do meio ambiente e do equilíbrio ecológico; (...)
> VI - à preservação e restauração dos recursos ambientais com vistas á sua utilização racional e disponibilidade permanente, concorrendo para a manutenção do equilíbrio ecológico propício à vida;

As Nações Unidas (*apud* FERREIRA, 2003, p. 78) definem negócio sustentável como sendo “aquele que não deixa o meio ambiente pior, no fim de um período contábil, do que ele era no início do mesmo período” (CARVALHO, 2008, p. 33). Extrai-se desse contexto

que o desenvolvimento sustentável, enquanto princípio do Direito Ambiental, adentra a questão econômica, em especial a atividade de indivíduos e pessoas jurídicas. Desse modo, como dispõe Édis Milaré, esse princípio traz "evidente a reciprocidade entre direito e dever, porquanto desenvolver-se e usufruir de um planeta plenamente habitável não é apenas direito, é dever precípuo das pessoas e da sociedade" (MILARÉ, 2004, p. 148).

1.3.3. Princípio da Responsabilização e da Reparação

O princípio da responsabilização e da reparação visa a aplicar àquele que venha a causar dano ao meio ambiente o dever de indenizar e reparar o prejuízo efetuado. Trata-se, ao lado do princípio da prevenção e precaução, da outra grande norma norteadora do Direito Ambiental quanto à atuação estatal. Isso porque, enquanto a prevenção busca prevenir o dano, a responsabilização persegue a aplicação de medidas sancionatórias e reparadas do agente poluidor. Desse modo, a degradação do meio ambiente, por qualquer vértice que se empreste (antes ou após sua ocorrência) terá um reflexo ativo do Estado.

Com efeito, a responsabilização por danos ao meio ambiente encontra previsão na Constituição Federal. Estabelece, seu artigo 225, no parágrafo terceiro, que "as condutas e atividades consideradas lesivas ao meio ambiente sujeitarão os infratores, pessoas físicas ou jurídicas, a sanções penais e administrativas, independentemente da obrigação de reparar os danos causados".

Do princípio da responsabilização originou-se outro princípio: trata-se do princípio do poluidor-pagador. Em que pese figurar didaticamente como princípio oriundo de outro princípio, sua relevância ao Direito Ambiental é notável. De fato, constitui o principal mecanismo a deflagrar a atuação do Estado na responsabilização criminal, civil e administrativa dos que praticarem quaisquer atividades nocivas ao meio ambiente.

1.3.4. Princípio do Poluidor-Pagador

Este princípio possui um enunciado próximo ao da responsabilidade civil: aquele que

comete um dano fica obrigado a repará-lo (art. 186 e 927 do CC). Todavia, em que pese a proximidade dos conceitos, estes não se confundem nem são idênticos entre si. O princípio do poluidor-pagador possui peculiaridades próprias do Direito Ambiental, visto que visa a proteger o meio ambiente, bem comum de todos, que transcende o patrimônio público ou individual (e aqui se coloca o coletivo determinado também, apenas para registro).

A primeira questão que surge do princípio do poluidor-pagador cinge-se à delimitação do conceito de poluição. Afinal, somente estará sujeito às responsabilidades aquele que poluir. A doutrina sintetiza esses conceitos em fórmula geral e abrangente, considerando *poluição: qualquer modificação das características do meio ambiente de modo a torná-lo impróprio às formas de vida que ele normalmente abriga*. (GURGEL *apud* SILVA, 2009, p. 31).

Para Hely Lopes Meirelles:

> Poluição é toda alteração das propriedades naturais do meio ambiente, causada por agente de qualquer espécie, prejudicial à saúde, à segurança ou ao bem-estar da população sujeita a seus efeitos (MEIRELLES, 2009, p. 553).

A Lei n. 6.938/81 (art. 3º, III) considera poluidor a pessoa física ou jurídica, de Direito Público ou Privado, responsável, direta ou indiretamente, por atividade causadora de degradação ambiental. Vale dizer: *agentes poluidores* são todas as pessoas, entidades ou instituições que, consciente ou inconscientemente, direta ou indiretamente, provocam a presença, o lançamento ou a liberação[10], no meio ambiente, de poluentes.

Poluentes, assim, são todas e quaisquer formas de matéria ou energia que, direta ou indiretamente, causam poluição no meio ambiente. São aquelas substâncias *sólidas, líquidas, gasosas* ou *em qualquer estado da matéria* que geram a poluição. (SILVA, 2009, p. 32). Ou, em sentido ainda mais abrangente: "poluente é todo fator de perturbação das condições

10 Cabe aqui ressaltar que o conceito de poluição ampliou-se, compreendendo qualquer "degradação da qualidade ambiental resultante de atividades que direta ou indiretamente prejudiquem a saúde, a segurança e o bem estar da população, criem condições adversas às atividades sociais e econômicas, afetem desfavoravelmente a biota, afetem as condições estéticas ou sanitárias do meio ambiente e, por fim, lancem matérias ou energias em descordo com os padrões ambientais estabelecidos", Lei n. 6.938/81

ambientais, não importa a sua natureza, viva ou não, química ou física, orgânica ou inorgânica". (FERRI *apud* SILVA, 2009, pp. 32/33).

Uma vez constatada a ocorrência da poluição, impende ao Poder Público delimitar seu agente para que promova a devida responsabilização e reparação. Assim, busca-se, como afirma Édis Milaré, "imputar ao poluidor o custo social da poluição por ele gerada, engendrando um mecanismo de responsabilidade" (MILARÉ, 2004, p. 143).

O princípio do poluidor-pagador encontra sua previsão infraconstitucional no artigo 4º, inciso VII, da Lei da Política Nacional do Meio Ambiente, Lei n. 6.938/81. Extrai-se do referido dispositivo que a lei visará "à imposição, ao poluidor e ao predador, da obrigação de recuperar e/ou indenizar os danos causados". Observa-se da disposição legal que os custos sócio-ambientais que decorram do desenvolvimento econômico devem ser embutidos (internalizados) nos próprios custos da produção. Nesse sentido, Ricardo Lobo Torres preleciona que

> Os potenciais poluidores devem arcar com a responsabilidade pelo pagamento das despesas estatais relacionadas com a precaução e a prevenção dos riscos ambientais. É princípio de justiça porque busca evitar que repercuta sobre a sociedade a obrigação de suportar os custos da sustentação do meio ambiente sadio (TÔRRES, 2005, p. 27).

Ainda neste ínterim, a respeito do dever de arcar com os custos decorrentes da reparação pelos danos ambientais provocados pela atividade econômica exercida, Ricardo Lobo Torres assinala:

> O princípio do poluidor-pagador esta ligado à idéia de internalização de eventuais prejuízos ambientais, sem a qual seria repassada para terceiros a responsabilidade pela carga tributária necessária a garantir os riscos ambientais (TÔRRÊS, 2005, p. 27).

Chris Wold explica que este princípio constitui-se em ferramenta que orienta a ação estatal, a fim de conduzir os agentes econômicos a arcarem com os custos advindos dos impactos negativos dos processos produtivos, antes mesmo da ocorrência destes (WOLD *et al*, 2003, pp. 23/24).

Contudo, Chris Wold ressalva que "do princípio do poluidor-pagador não derivam propriamente obrigações ambientais, pois ele configura, tão-somente, um instrumento econômico [...] para estabelecer de que modo os custos ambientais serão distribuídos entre os atores econômicos" (WOLD *et al*, 2003, pp. 23/24). Três tipos de custos podem ser cobertos pela aplicação do princípio, quais sejam: de prevenção, de controle e de reparação.

Paulo de Bessa Antunes ensina que tal princípio "não pretende recuperar um bem ambiental que tenha sido lesado, mas estabelecer um mecanismo econômico que impeça o desperdício de recursos ambientais, impondo-lhes preços compatíveis com a realidade" (ANTUNES, 2006, p. 43).

José Afonso da Silva, alertando para um possível entendimento equivocado deste princípio, afirma: "[...] é equivocado quando se pensa que dá o direito de poluir, desde que pague" (SILVA, 2009, p. 111). Para o doutrinador, o princípio expressa que o poluidor fica "obrigado a corrigir ou recuperar o ambiente, suportando os encargos daí resultantes, não lhe sendo permitido continuar a ação poluente" (SILVA, 2009, p. 111).

O autor aponta que a melhor nomenclatura para este princípio seria "princípio da responsabilização, como o faz Fernando Alves Correia, para indicar que se trata de um princípio sancionatório, e não de um princípio atributivo de faculdade" (SILVA, 2009, p. 111).

Édis Milaré, em consonância, afirma que, "com a aplicação do princípio do poluidor-pagador, procura-se corrigir este custo adicionado à sociedade, impondo-se sua internalização. Por isto, este princípio é também conhecido como o princípio da responsabilidade" (MILARÉ, 2000, p. 107). Em relação à nomenclatura, José Rubens Morato Leite faz a seguinte crítica que demonstra a dificuldade que se tem pelo entendimento deste princípio:

> Conquanto encerre um conteúdo econômico ínsito em sua natureza, deve ser afastada a defeituosa tendência que tende a considerar o princípio do poluidor-pagador, em relação de identidade com o princípio da responsabilização [...].
> Podemos, então, considerar o princípio do poluidor-pagador através da ótica

> do poluidor primeiro pagador, importando em considerar que o poluidor é, antes de poluir, pagador. Pagador dos custos relativos às medidas preventivas e precaucionais, destinadas a evitar produção do resultado proibido ou pretendido, ou seja, é primeiro pagador, porque paga não porque poluiu, mas paga justamente para que não polua (LEITE, 2002, pp. 76/78).

Busca-se com este princípio, sobretudo, uma atuação anterior à efetiva poluição. Quer dizer, ainda que, em paralelo, haja ações corretivas que visem a recuperar o meio ambiente, o mais importante é que os processos desenvolvidos procurem evitar maiores danos ambientais. Ao internalizar as situações não valoradas, cumpre dizer que as externalidades podem ser positivas, ou seja, os instrumentos econômicos podem vir a compensar o agente que pratique condutas benéficas ao meio ambiente que, embora aproveitadas por todos, arca com os custos sozinho.

Expostos os princípios essenciais ao Direito Ambiental, passa-se sucintamente à análise da legislação acerca da temática. Isto é, como se dá a aplicação de referidas normas na legislação infraconstitucional e nos institutos jurídicos do Direito Ambiental. Com efeito, várias leis foram promulgadas desde o Código Civil de 1916 (como exposto, tomado como marco histórico normativo no Brasil) quanto às questões ambientais. Sucintamente, podem-se destacar as leis que tutelam os recursos hídricos, o solo e seu uso, as florestas, as áreas costeiras, entre outras.

Dessa situação, de universalidade de normas, a conclusão precipitada seria de total abrangência da matéria ambiental no ordenamento jurídico brasileiro. Outra dedução seria a de total prevenção de potenciais danos e responsabilização pelos prejuízos eventualmente ocasionados. Ocorre que, do ponto de visto institucional, migrando para o campo prático de aplicação das normas, diversos são os problemas encontrados. O principal refere-se à irresponsabilidade organizada, assim denominada por Helini Sivini Ferreira (FERREIRA, 2008, p. 58).

A irresponsabilidade organizada é o fenômeno que decorre dessa mudança na atuação das instituições na sociedade de risco. Para “maquiar” a inadequação das esferas política, científica e jurídica, no enfrentamento e controle dos riscos atuais, essas passam a

atuar simbolicamente, deixando transparecer uma normalidade que não é efetiva (FERREIRA, 2008, p. 58).

No campo da ciência, refere Helini Sivini Ferreira (2008, p. 58) que a normalização simbólica tem como pressuposto a relevância dogmática da especialização tecnicista e da ciência, o que acaba por afastar a sociedade do poder de decisões. A ciência passa a servir aos interesses da política e de grupos econômicos (que, em última instância, também controlam o espaço político), mas continua ostentando a bandeira da neutralidade.

Essa irresponsabilidade organizada invade o plano jurídico, principalmente no campo do Direito Ambiental. O que se verifica, de fato, é que muitas vezes normas são adotadas ainda que se saiba, de antemão, serem incapazes de solucionar os problemas ambientais. Desse modo, a legislação infraconstitucional afasta-se, por completo, dos princípios da prevenção e da precaução. No dizer de Ulrich Beck: "não é a violação da norma, mas a própria norma que 'normaliza' a morte das espécies, rios e lagos" (BECK, 2009, p. 91).

De fato, a verdadeira intenção política da legislação simbólica encontra-se oculta e não corresponde à intenção jurídica prescrita na norma. Embora os instrumentos não apresentem efetividade, têm o efeito de acalmar a sociedade e transmitir falsa sensação de segurança (FERREIRA, 2008, pp. 61/62). José Rubens Morato Leite afirma a esse respeito que:

> O fenômeno da irresponsabilidade organizada representa com clareza exatamente a ineficácia da produção e proliferação normativa em matéria de proteção do ambiente, como instrumento para o enfrentamento da crise ambiental, e dos desafios postos ao Direito do Ambiente nas sociedades de risco, e caracteriza os novos contornos da crise ambiental que se apresenta, dessa forma, como objeto renovado a esse Direito do Ambiente (LEITE *et* AYALA, 2002, p. 13).

A crise que afeta o Direito Ambiental e, por consequência, atinge a sociedade brasileira, necessita de um revigoramento de efetividade e eficácia de seus instrumentos tradicionais, bem como urge de novos métodos jurídicos mais eficientes e eficazes na busca da preservação do meio ambiente e da responsabilização pelos danos causados. Dessa

percepção, surgem novas alternativas que, interferindo no mercado, visam alterar a racionalidade econômica orientada para a acumulação de capital e para a criação contínua de novas necessidades de consumo.

Sabe-se que o comportamento das empresas frente às normas ambientais, em grande parte, é fruto da ineficácia da Administração Pública. A ausência de prévio controle mais rigoroso e compatível com a necessidade da proteção ambiental e, principalmente, diante da ausência de fiscalização e punição de infratores, conduz a um estado de *laissez-faire*. Ademais, a ausência de internalização da prevenção e da reparação do dano ambiental gera um estímulo às atividades econômicas ambientalmente inviáveis, haja vista oportunizarem custos de produção menores e retornos financeiros maiores e em curto prazo.

O Estado, mesmo regulamentando na Constituição Federal, em seu artigo 225, a proteção e resguardo do meio ambiente, não consegue atuar de forma efetiva frente aos comportamentos predatórios. Embora muito se tenha avançado, o panorama do Brasil é, como preceitua José Rubens Morato Leite, "a do desinteresse do Poder Público pela sorte do meio ambiente" (CANOTILHO *et* LEITE, 2007, p. 115).

> Olhando assim, "a atuação rotineira da Administração" brasileira é um espelho inequívoco que revela a falta de efetividade das normas constitucionais de tutela da saúde ambiental e do próprio ambiente. Um Estado metamorfoseado em ator polivalente no processo de degradação ambiental haverá mesmo de inspirar desconfiança nos administrados e naqueles que se importam com a sorte do meio ambiente (CANOTILHO *et* LEITE, 2007, p.115).

Desse modo, a necessidade de se buscar alternativas jurídicas para a preservação do meio ambiente é medida que se impõe. Se os instrumentos jurídicos existentes, pautados na atuação preventiva, fiscalizadora e sancionatória do Estado não suprimem o escopo dos princípios da prevenção, precaução e do poluidor-pagador, outras medidas devem se pensadas. Nesse sentir, o uso do tributo ambientalmente orientado, através de seu caráter extrafiscal, mostra-se uma via extremamente interessante, visto que desloca o paradigma de passividade da posição do particular para uma postura pró-ativa, mediante benefícios e incentivos financeiros.

2. O DIREITO TRIBUTÁRIO, SEUS PRINCÍPIOS E INSTITUTOS JURÍDICOS

Apresentadas as características e a evolução do conceito de Meio Ambiente e do Direito Ambiental, especialmente no que tange à insuficiência de efetividade de seus instrumentos, sobreleva introduzir a matéria tributária antes de se analisar seu uso ambientalmente orientado, através do caráter extrafiscal.

Para tanto, abordar-se-á a evolução da relação jurídica tributária entre Estado e contribuinte, seu conceito, seus princípios e as classificações doutrinárias dos tributos. O enfoque será voltado às questões que tenham alguma conexão à proposta de analisar o caráter extrafiscal para fins do uso ambiental do tributo.

2.1. Breve resgate histórico do poder de tributar

Tributar, para a doutrina clássica (Rubens Gomes de Sousa, Amílcar de Araújo Falcão, Alberto Xavier, e.g., *apud* AMARO, 2010, p. 24), pode ser definido como a exigência de uma prestação pecuniária compulsória, pelo Estado, do cidadão "contribuinte". Portanto, o ato de tributar estaria intimamente ligado ao poder do Estado em arrecadar numerários para compor sua receita. Nas palavras de Sacha Calmon Navarra Coêlho, esta é uma visão autoritária e estática (CALMON, 2010, p. 30). Há muito a doutrina tributarista superou essa visão, expandindo o seu objeto para, apenas a título de exemplificação, um "conjunto de princípios e normas reguladoras da criação, fiscalização e arrecadação das prestações de natureza tributária" (AMARO, 2010, p. 24).

Com efeito, embora o resgate histórico não seja o objeto de análise deste trabalho, sua menção introdutória presta-se a expor a evolução do conceito até o contexto contemporâneo. A atuação tributária, do ponto de vista histórico, remete às primeiras civilizações devidamente constituídas e institucionalizadas. Isto é, a Humanidade, ao compor-se em sociedade, há muito observou que a estrutura organizacional *depende* de algo que a mantenha. Ainda que a figura do Estado, como estabelecida hodiernamente, tenha se

constituído[11] no fim da Idade Média (séculos XIV e XV), a ordenação social prescindiu, desde seu começo, de alguma forma estruturada e institucionalizada.

Nos dizeres de Aliomar Baleeiro, "o tributo é vetusta e fiel sombra do poder político há mais de 20 séculos. Onde se ergue um governante, ela se projeta sobre o solo de sua dominação. Inúmeros testemunhos, desde a Antiguidade até hoje, excluem qualquer dúvida" (BALEEIRO, 1997, p. 1).

Vários são os exemplos da Antiguidade de povos que passaram a exigir tributos de civilizações dominadas, tais como Persas, Macedônios e Romanos; apenas para citar alguns. Estes exigiam dos "dominados" o recolhimento de metais ou outros produtos de valor comercial para a época, como parte da produção agropecuária, v.g. Em troca ofereciam segurança de fronteiras, apoio militar, liberdade de transitar e comercializar; muitas vezes ofertavam apenas a continuação da existência daquele povo (o cessar fogo, a trégua). Internamente, diversas civilizações passaram a exigir de determinados estratos da sociedade a contribuição compulsória em contrapartida a concessões e autorizações para o estabelecimento de certas atividades.

Observa-se, assim, diante desse contexto, que a atividade de tributar foi predominantemente estatal desde sua origem. Melhor conceituando, aquele que exigia a exação era quem detinha o poder de coagir pela força. Esse estigma é carregado até hoje pela atividade tributária (com certa razão, diga-se), visto que é, em regra, uma exigência do Estado em "desfavor" do cidadão. Ainda que seu fim maior seja fomentar a existência e continuidade do ente estatal, figura jurídica[12] e virtual (HOBBES, 2008, p. 67), que *ultima ratio* presta-se hodiernamente à própria sociedade[13], sua instituição possui nuances de autoritarismo e confisco do ponto de vista social.

---

11 Uma melhor conceituação seria que a figura do Estado teve por início de sua constituição e organização atual os eventos ocorridos no fim da Idade Média. O destaque se deve ao fato de que a ideia de Estado e sua visão atual são, por óbvio, fruto de toda a evolução histórica desenvolvida até o presente momento.

12 Sacha Calmon Navarra Coêlho, a respeito: O Estado, v.g., é uma criação jurídica, assim como uma sociedade anônima, ou uma letra de câmbio, ou um *tributo*. (COÊLHO, 2010, p. 14).

13 Refere-se às sociedades estabelecidas através de regimes democráticos, seja qual forma de governo e orientação econômica for.

2.1.1. Retrospectiva do Direito Tributário

Para que se possa conceituar o Direito Tributário enquanto ramo autônomo do Direito, necessário resgatar brevemente sua origem moderna[14]. Busca-se, como exposto acima, apenas contextualizar o fundamento da visão contemporânea da tributação. A atual estrutura do direito tributário remonta à formação do Estado moderno, que teve origem entre os séculos XIII a XVIII. Com as revoluções sociais ocorridas nesse período[15], a atuação estatal de tributar o cidadão passou a ser limitada por normas constitucionais e legais. De fato, os excessos cometidos através da cobrança de pecúnias em desfavor dos *particulares* ensejou diversas reações sociais que culminaram em grandes revoluções e reformas sociais à época.

Com a elaboração das Cartas Constitucionais, o poder de tributar dos Reinos e Impérios passou a ser limitado. Firmou-se o entendimento de que o poder não era mais absoluto. Desse modo, a regulamentação do referido poder tomou corpo, surgindo o Direito Financeiro. Este segmento do Direito pode ser definido como "o ramo de Direito Público que estuda a atividade financeira do Estado sob o ponto de vista jurídico" (HARADA, 2006, p. 45).

E a principal forma de compor a receita pública foi, e ainda é, mediante o recolhimento de tributos. Ainda que o poder de tributar tenha "sofrido" limitações pela instituição dos Estados modernos e dos textos constitucionais, seu exercício ainda constitui a parcela majoritária dos auferimentos públicos. Ubaldo Cesar Balthazar comenta:

> A noção moderna de tributo é fruto de uma longa evolução dos hábitos e costumes fiscais. O termo tributo indica um sentido de vassalagem, que está em sua origem. Era o resultado das exigências do Estado vencedor sobre o povo vencido, o qual arcava com as despesas da guerra, sofridas pelo vencedor, conforme os critérios estabelecidos por este. (BALTHAZAR, 1999, p. 28).

A exigência do tributo se justifica pela necessidade de o Estado realizar os objetivos descritos na Carta Constitucional que o lastreia. Nesse durame, insta estremar que a

14 Fala-se em origem moderna, pois este trabalho prescinde de toda a retrospectiva histórica da matéria.
15 Elaboração da Magna Carta, Revolução Francesa, v.g..

Constituição Federal brasileira impõe um sistema lógico: se, de um lado, exige do Estado o cumprimento de determinadas atividades, por outro, instrumenta-o para que ele possa alcançá-las. Nesse sentido, Hugo de Brito Machado teoriza que o tributo é o instrumento que possibilita a existência do sistema capitalista. Em sua obra, afirma:

> A tributação é, sem sombra de dúvida, o instrumento de que se tem valido a economia capitalista para sobreviver. Sem ele não poderia o Estado realizar os seus fins sociais, a não ser que monopolizasse toda a atividade econômica. O tributo é inegavelmente a grande e talvez única arma contra a estatização da Economia. (MACHADO, 2007, p. 36).

Desse modo, diante dessa realidade e, em consonância com os recém inaugurados (à época) preceitos constitucionais, surge o Direito Tributário como subramo do Direito Financeiro, responsável por teorizar e sistematizar as atividades estatais com fins financeiro contábeis. No ensinamento de Hugo de Brito Machado, o Direito Financeiro "regula todas as receitas não tributárias, o orçamento, o crédito público e a despesa pública" (MACHADO, 2009, p. 45).

Complementa o jurista "que o Estado exercita apenas atividade financeira, como tal entendido o conjunto de atos que o Estado pratica na obtenção, na gestão e na aplicação dos recursos financeiros de que necessita para atingir os seus fins" (MACHADO, 2009, p. 56). Portanto, a visão inaugural do Direito Tributário era como segmento do Direito Financeiro e dele não era possível se dissociar. Nas palavras de Regis Fernandes de Oliveira:

> Não se pode falar, em relação ao direito tributário, em disciplina jurídica autônoma. Tem ele objeto distinto de todas as outras disciplinas, ou seja, o tributo, mas os princípios e normas pertencem seja ao direito administrativo, seja ao direito financeiro. […]
> Didaticamente, todavia, é importante seu estudo em separado, porque isso torna claros certos aspectos do fenômeno jurídico. Para seu melhor discernimento é importante o estudo distinto do direito financeiro. (OLIVEIRA, 2003, p. 30).

Entretanto, com a evolução do conceito de Estado e da própria sistemática constitucional, aliados ao desenvolvimento social e humano vistos nos últimos dois séculos, a questão tributária passou a ter relevância própria frente aos estudos do Direito Público.

Passou, desse modo, a ser visto como ramo autônomo do direito, *rompendo* (didaticamente[16]) com o Direito Financeiro. Há que se registrar, ainda, que os próprios elementos do Direito Tributário sofreram modificações conceituais, ora ampliando, ora restringindo suas definições e reflexos no campo jurídico.

2.2. A conceituação do Direito Tributário, de seus princípios e institutos jurídicos

Ainda que, nas palavras de Sacha Calmon Navarra Coêlho, o ordenamento jurídico seja uno, motivo pelo qual não teria que se falar em autonomia de determinado ramo do Direito (COÊLHO, 2010, p. 30), sua análise didática e teórica demanda uma perscrutação hermética e isolada dos demais ramos. Nesse sentir, importante tecer algumas classificações e divisões didáticas acerca do Direito Tributário, a fim de oportunizar a melhor compreensão deste trabalho.

Como visto, o Direito Tributário teve sua origem no Direito Financeiro, uma vez que estava intrinsecamente ligado à atividade estatal de arrecadação e auferimento de receita. Muitas vezes, pela íntima ligação que possuem, estes dois ramos do Direito são[17] tratados como sinônimos, embora não o sejam.

Hugo de Brito Machado entende que a regulação das receitas tributárias é objeto de outro campo do Direito que não o Financeiro, qual seja, o Direito Tributário. Na concepção do autor, Direito Tributário é o ramo do Direito que se ocupa das *relações jurídicas* entre o Fisco e as pessoas sujeitas a imposições tributárias de qualquer espécie, limitando o poder de tributar e protegendo o cidadão contra os abusos desse poder (MACHADO, 2007, p. 78). E define a finalidade deste ramo do Direito:

> O Direito Tributário existe para delimitar o poder de tributar, transformando a relação tributária, que antigamente foi uma relação simplesmente de poder, em relação jurídica. A finalidade essencial do Direito Tributário, portanto, não é a arrecadação do tributo, até porque esta sempre aconteceu, e acontece, independentemente da existência daquele. O Direito Tributário

16 COÊLHO, 2010, p. 30.

17 E ainda o são, por muitas vezes. Isto porque o histórico da atividade tributária e a dependência do Erário das arrecadações de tributos não permite dissociar um ramo do outro do ponto de vista prático/fático.

> surgiu para delimitar o poder de tributar e evitar os abusos no exercício deste. (MACHADO, 2007, p. 79).

Para este autor, portanto, o Direito Tributário tem como finalidade proteger o cidadão, limitando o poder de tributar do Estado, irradiando os princípios e garantias individuais previstos na Constituição de 1988. Sacha Calmon Navarra Coêlho conceitua o objeto do Direito Tributário como "o relacionamento entre *Estado* e *contribuinte*, tendo em vista o pagamento e o recebimento do tributo" (COÊLHO, 2010, p. 30). Continua o autor:

> O Direito Tributário, pela sua enorme importância, como que se desligou do Direito Financeiro, deixando de ser "atividade estatal", regrada juridicamente, para tornar-se "relação jurídica" entre sujeitos de direito em plano de igualdade. A sua inserção no Direito Financeiro vem do pretérito, até porque os primeiros tributaristas eram economistas ou administrativistas estreitamente ligados ao Estado.
> O Direito Tributário cuida especificamente das receitas derivadas do patrimônio particular transferidas para o tesouro público mediante "obrigações tributárias" previstas em lei. A ênfase do Direito Tributário centra-se na *relação jurídica* e não na *atividade estatal* de obtenção de receitas. Não é *Direito do Estado*, é *relação jurídica* entre sujeitos de direito sob os auspícios da *legalidade* e da *igualdade*. (COÊLHO, 2010, p. 31).

Como visto, no foco do Direito Tributário encontra-se o tributo e deste todos os elementos que compõem aquele ramo do direito derivam. Necessário, portanto, analisar sua conceituação e classificação para que se possa examinar a viabilidade de seu uso para fins ambientais.

2.2.1. Conceito de Tributo

Como visto acima, o Direito Tributário tem por objeto a relação jurídica entre os sujeitos de direito de uma obrigação tributária. Desloca-se, como visto, o foco do tributo de mero elemento de uma atividade estatal para o *sinalagma* entre Estado e contribuinte. Todavia, impende discorrer acerca de sua exata conceituação, para que se permita uma melhor compreensão de seus fins e características.

Nessa linha, Alfredo Augusto Becker conceitua o tributo da seguinte maneira:

> A regra jurídica especificamente tributária é a que, incidindo sobre fato lícito, irradia relação jurídica em cujo pólo negativo situa-se, na posição de sujeito passivo, uma pessoa qualquer e em cujo pólo passivo, situa-se, na posição de sujeito ativo, um órgão estatal de função executiva e com personalidade jurídica.
> A relação jurídica tributária vincula o sujeito passivo ao sujeito ativo, impondo ao sujeito passivo o dever de efetuar uma predeterminada prestação e atribuindo ao sujeito ativo o direito de obter a prestação. O tributo é o objeto daquela prestação que satisfaz aquele dever. (BECKER, 1972, p. 237).

Outros autores, como Luciano Amaro[18] e Sacha Calmon Navarra Coêlho[19], abordam o conceito a partir da superação histórica da imposição do soberano para analisá-lo através da definição trazida pelo Código Tributário Nacional, em seu artigo terceiro:

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

Já Paulo de Barros Carvalho analisa o conceito de tributo a partir do vocábulo, em todos os seus aspectos semânticos. Para o autor, do conceito de tributo pode-se extrair a ideia de: "a) quantia em dinheiro, b) prestação correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo, c) direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo, d) sinônimo da relação jurídica tributária, e) norma jurídica tributária, f) norma, fato e relação jurídica". (CARVALHO, 2010, p. 51).

Para os fins deste trabalho, adotar-se-á o conceito insculpido no Código Tributário Nacional, acima colacionado, amplamente aceita pela doutrina (ainda que com algumas ligeiras críticas a respeito da sintaxe escolhida pelo legislador[20]). Maiores digressões a respeito do conceito incorreriam em inexorável análise do caráter fiscal e da relação jurídica *stricto sensu*, o que não constitui o foco do presente projeto.

2.2.2. Classificações do Tributo

Diversas são as classificações dos tributos trazidas pela doutrina. Muitas delas

18 AMARO, 2010, p. 40.
19 COÊLHO, 2010, pp. 360/361.
20 *Idem et ibidem*, *op. cit.*

cingem-se a questões didáticas e teóricas, apenas para distinguir um tributo de outro sob determinada ótica. Nesse durame, apresentar-se-ão as principais classificações observadas na doutrina tributária de maneira sucinta e voltadas ao escopo do tributo ambiental.

2.2.2.1 Classificação dos Tributos quanto à espécie

A doutrina não é pacífica quanto às espécies tributárias. Por um lado, adota-se a *tricotomia*[21] das espécies, em taxas, impostos e contribuições de melhoria. Em outro norte, a doutrina brasileira[22] majoritária reconhece uma divisão em cinco espécies, incluindo naquele rol as contribuições especiais e o empréstimo compulsório. Abordar-se-á, sucintamente, as cinco espécies tributárias, visto que é didaticamente melhor de expor e compreender.

A primeira espécie analisada é a taxa. Segundo a Constituição Federal define-se taxa, em seu artigo 145, II, como o tributo exigido "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". Observa-se, portanto, que a taxa é um tributo vinculado, tendo como fato gerador uma ocorrência relacionada com utilização ou disposição do serviço ou atividade do estado. (MELO, 2005, p.66). Conclui o autor que:

> Taxa é a remuneração de uma atividade vinculada ao Poder Público (serviço público, específico e divisível, efetivo ou potencial incluindo-se o concernente ao poder de polícia), regendo-se pelo princípio da retributividade (MELLO, 2005, p. 66).

A título de exemplificação, podem ser citadas a taxa de coleta de lixo e a taxa de controle e fiscalização ambiental (TCFA).

O segundo tributo analisado concerne a espécie imposto. Sua exata definição pode ser encontrada no Código Tributário Nacional, em seu artigo 16: imposto "é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal

---

21 *Opus citatum*, p. 378.

22 Fala-se em doutrina brasileira, pois, segundo Sacha Calmon, a doutrina estrangeira estabelece duas variantes: dicotômica (impostos e taxas) e tricotômica (impostos, taxas e contribuições de melhoria) (COÊLHO, *ibidem*).

especifica, relativa ao contribuinte". Por sua vez, enquanto as taxas são tributos vinculados a uma atividade ou serviço público específico, o imposto é tributo sem vinculação. Dessa maneira, pode-se concluir que os impostos são gerados a partir de acontecimentos que denotem capacidade econômica.

Constituem-se como exemplos o imposto sobre operações financeiras (IOF), imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza (IR), entre outros.

Por seu turno, as contribuições de melhoria, instituídas no inciso III do artigo 145 da Constituição Federal, referem-se ao custeio de obras públicas. Sempre que uma obra pública determinada acarretar valorização imobiliária, os indivíduos proprietários dos imóveis valorizados poderão arcar com a contribuição de melhoria. Hugo de Brito Machado simplifica: "o tributo cuja obrigação tem como fato gerador a valorização de imóveis decorrente de obra pública" (MACHADO, 2003, p.79).

Como exemplo, podem-se citar a implantação de iluminação pública, calçamento ou colocação de manta asfáltica na via, instalação de equipamentos públicos de lazer, etc.

O empréstimo compulsório, por sua vez, encontra-se disposto no artigo 148 da Constituição Federal. Segundo o Constituinte, a União está autorizada a instituir empréstimos compulsórios em situações específicas, listadas em rol taxativo, abaixo reproduzido:

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

Há que se destacar que o empréstimo compulsório é vinculado à despesa que motivou e fundamentou sua instituição, a teor da determinação do próprio texto constitucional. Dispõe o parágrafo único do artigo 148 da Constituição que "a aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou

sua instituição". Melo expõe, ainda, que o empréstimo compulsório corresponde tanto à noção genérica de tributo, contida na Constituição Federal[23], quanto à definição de tributo que o CTN em seu artigo terceiro fornece (MELO, 2005, p. 83).

Por derradeiro, as contribuições sociais compõem o rol das espécies tributárias. Segundo Melo, entende-se por contribuição social "o tributo vinculado cuja hipótese de incidência consiste numa atuação estatal indireta e mediatamente referida ao obrigado" (MELO, 2005, p. 85). Afirma, ainda, o autor que as contribuições sociais se caracterizariam como tributo, segundo a Constituição Federal, em função de sua característica básica, qual seja, a sua vinculação a fundos, entidades, categorias profissionais, beneficiando terceiros indiretamente, que não os seus contribuintes (MELO, 2005, p. 85).

As contribuições sociais, por possuírem natureza tributária, levando-se em conta seu regime jurídico, devem obedecer aos postulados da irretroatividade, anterioridade, vedação de efeito confiscatório e uniformidade de tributação (MELO, 2005, p.89). As contribuições de intervenção econômica, por sua vez, devem se pautar pelos princípios gerais da atividade econômica, conforme determinam os artigos 170 a 181 da Constituição Federal. No entanto, o critério material deve conjugar dois fatores: a) a atividade do Estado; e b) o efeito causado por essa atividade a um determinado círculo de pessoas. Melo destaca, ainda, que as contribuições interventivas têm por finalidade a ingerência estatal no domínio econômico para alcançar fins sociais maiores que a simples fiscalidade do tributo (MELO, 2005, p.89).

2.2.2.2 Classificação dos Tributos quanto à competência

A questão da competência legislativa para instituir tributos concentra uma análise eminentemente constitucional. Isso porque a Constituição Federal delimitou expressamente as matérias que competem a cada ente da federação (União, Estados, Municípios e Distrito Federal). De fato, a Constituição Federal define, em seus artigos 147 a 156, a competência de cada um dos entes da federação para a instituição de um determinado tributo, como também, delimita a autonomia dada a cada ente para agir, sob tais balizas. Segundo ensinamento de

23 Relação jurídica estabelecida entre Poder Público e contribuinte, baseando-se na legislação, em moeda, igualitária ou proveniente de um fato licito qualquer.

Carrazza, “as regras que repartem as competências têm por destinatário imediato [...] o legislador, que se acha, assim, impedido de expedir leis (*lato sensu*) desbordantes destes valores constitucionais” (CARRAZZA, 2006, p. 469).

Há que se destacar, nesse ínterim, a definição de competência tributária trazida por Carrazza: segundo o autor, competência tributária é “a faculdade de editar leis que criem, *in abstracto*, tributos” (CARRAZZA, 2006, p. 470). Insuficiente o respeito da legalidade formal, isto é, a instituição do tributo mediante promulgação de lei, há que se atentar para o princípio da tipicidade (que será objeto de ulterior análise). A lei que instituir determinado tributo deverá, necessariamente (sob pena de invalidade), estabelecer todos os elementos que compõem a regra matriz do tributo. Ou seja, deve detalhar a hipótese de incidência, o sujeito ativo, o sujeito passivo, a base de cálculo e a alíquota do tributo.

Inobstante, no conceito de competência tributária reside, ainda, a ideia de que “[...] quem pode tributar, pode do mesmo modo, aumentar o tributo, minorá-lo, parcelar seu pagamento, isentá-lo, remi-lo, anistiar as infrações fiscais ou, até, não tributar [...]” (CARRAZZA, 2006, p. 473). Observa-se de texto do autor a seguinte enumeração das características da competência tributária: i) privatividade; ii) indelegabilidade; iii) incaducabilidade; iv) inalterabilidade; v) irrenunciabilidade; vi) facultatividade do exercício (CARRAZZA, 2006, p. 485).

Com efeito, a Constituição Federal delimita, na Seção I do Capítulo I do Título IV, os limites de competência de cada ente da federação. Sua reprodução aqui mostrar-se-ia exaustiva e desnecessária, haja vista que deslocaria o escopo do trabalho para discussões acerca dos conflitos de competência e da matéria estritamente constitucional. Importante frisar que o texto constitucional constitui, ainda, a competência tributária em a) privativa e b) comum. A primeira confere a determinado ente político a competência *exclusiva* para instituir tributos, não sendo possível sua delegação, quer expressa, quer tácita. Por seu turno, a segunda hipótese constitucional autoriza a mais de um ente político a instituição de tributos, como no caso dos tributos definidos como contraprestacionais (taxas e contribuições de melhoria). Nesses casos, pode instituir o tributo quem efetivamente exerça a atividade estatal

específica que justifica a cobrança (ALEXANDRE, 2009, p. 89).

2.2.2.3. Classificação dos Tributos quanto à vinculação com a atividade Estatal

Outra classificação dos tributos realizada pela doutrina tange a questão da vinculação do tributo à atividade estatal. Assim classificam-se os tributos em vinculados ou não vinculados com a atividade estatal. Sacha Calmon Navarra Coêlho introduz a matéria narrando a divergência entre as duas escolas maiores a respeito da tipificação[24] dos tributos, se dicotômica ou tricotômica. Enquanto uma prevê apenas as espécies *imposto* e *taxa*, a outra admite ainda a *contribuição de melhoria*. Nesse sentido, há que se destacar que, qualquer que seja a corrente adotada na especialização dos tributos, pode-se dividir os tributos, quanto à vinculação com alguma atividade estatal, em vinculados e não vinculados.

Com efeito, Valcir Gassen delimita a temática da seguinte maneira: "o tributo será vinculado quando o fato gerador ou a hipótese de incidência decorrer de uma atividade estatal especifica relativa ao contribuinte" (GASSEN, 2004, p. 73). Citam-se, a exemplo, as taxas referentes a um serviço público específico e divisível, colocado à disposição do contribuinte; ou, ainda, o exercício da atividade de polícia administrativa. Sacha Calmon Navarra Coêlho elucida, assinalando:

> […] quando o *tributo* tem por fato gerador uma prevista atuação do Estado, específica, divisível, pessoal, imediata ou mediata, em favor do contribuinte, trata-se de um tributo vinculado a fato do Estado, que, por exercer atuação específica em prol do pagante, deve ser por ele remunerado ou ressarcido (COÊLHO, 2010, p. 379).

Por sua vez, no que tange aos tributos vinculados, Valcir Gassen asserta que o tributo será não vinculado "quando o fato gerador decorrer de uma situação independente de qualquer atividade estatal especifica relativa ao contribuinte" (GASSEN, 2004, p.73). Um exemplo é o imposto de renda, uma vez que seu fato gerador (auferir renda), independe da atividade estatal.

24 Paulo de Barros Carvalho entende que o étimo *tipificação* não é o mais adequado, preferindo utilizar-se da expressão *tipologia* dos tributos. (in CARVALHO, 2010, p. 59).

2.2.2.4. Classificação dos Tributos em Pessoais e Reais

Uma quarta classificação apresentada pela doutrina cinge-se à questão das "características *objetivas* ou *subjetivas* na configuração do fato gerador" (AMARO, 2010, p. 111). Sob essa ótica os tributos podem ser: *reais* ou *pessoais*. Reais são os tributos que, em sua incidência, não levam em consideração aspectos pessoais, subjetivos, do contribuinte. Por exemplo, se duas pessoas situadas no mesmo estado possuem veículos idênticos, devem pagar o IPVA no mesmo valor, independentemente das características pessoais de cada um, pois o imposto incide sobre a propriedade do veículo (ALEXANDRE, 2009, p. 93).

Por seu turno, tributos *pessoais* são aqueles que incidem sobre um fato gerador considerando os aspectos pessoais do contribuinte. Resgata-se o caso do Imposto de Renda, cujo valor é quantificado considerando inúmeras características individuais e particulares, como a quantidade de dependentes do contribuinte, seus gastos com saúde, educação, previdência, v.g. (ALEXANDRE, 2009, p. 93).

2.2.2.5. Classificação dos Tributos em Diretos e Indiretos

Uma outra classificação, nas palavras de Luciano Amaro, remete a um "fundo econômico"(AMARO, 2010, p. 111). Trata-se da divisão dos tributos em diretos e indiretos, quanto à responsabilidade tributária por seu recolhimento. Tributos diretos são aqueles que não permitem a transferência do encargo econômico. "A pessoa definida em lei como sujeito passivo é a mesma que sofre o impacto econômico-financeiro do tributo" (ALEXANDRE, 2009, p. 92). Enquanto os tributos *diretos* são devidos pelo próprio encarregado do ônus de fato, os indiretos são os tributos que permitem a "translação do seu encargo econômico-financeiro" (ALEXANDRE, *ibidem*) para uma pessoa diferente daquela definida em lei como sujeito passivo.

Nas palavras de Luciano Amaro, os tributos indiretos: são devidos, "de direito", por uma pessoa (dita "contribuinte de direito"), mas suportados por outra ("contribuinte de fato"):

o “contribuinte de direito” recolhe o tributo, mas repassa o respectivo encargo financeiro para o “contribuinte de fato”. (AMARO, 2010, p. 111).

Desse modo, a distinção entre o contribuinte de direito (aquele para o qual a lei impôs o ônus de adiantar o recolhimento do tributo) e o contribuinte de fato cinge-se, como afirmado por Luciano Amaro, a uma questão econômica/financeira. O contribuinte de fato é o real contribuinte, aquele que arcará com o valor do tributo. Vale lembrar que o contribuinte de direito apenas adianta o montante do tributo, mas não sofre a perda econômica, pois repassa o custo ao contribuinte de fato.

Mesclando a classificação dos tributos em *pessoais* e *reais* com *diretos* e *indiretos*, José Marcos Domingues Oliveira assinala:

> Impostos pessoais são aqueles cujos fato gerador e base de cálculo levam em consideração as condições individuais do contribuinte; são geralmente ditos diretos, pois, economicamente, o respectivo ônus financeiro é suportado pelo próprio contribuinte indicado na lei como tal. Ao revés, dizem-se reais os impostos que são decretados sob a consideração única da matéria tributável com abstração das condições personalíssimas do contribuinte; são geralmente indiretos, pois, pago o tributo, o contribuinte, dito de direito, logra ressarcir-se do seu ônus, transferindo-o a terceiro (contribuinte de fato) que, economicamente e indiretamente, acaba sofrendo o peso do sacrifício fiscal (OLIVEIRA, 1998, pp. 29/30).

Por derradeiro, Sacha Calmon Navarra Côelho expõe que “os impostos indiretos são feitos pelo legislador para repercutir nos contribuintes de fato, os verdadeiros possuidores da capacidade econômica”. Aos agentes econômicos que compõem o processo produtivo e de circulação para o consumo compete apenas o recolhimento dos tributos (COÊLHO, 2006, p. 474). Cumpre ressaltar que a transferência relevante é a jurídica, e não a transferência econômica em si, pois esta é característica da maioria dos tributos (ALEXANDRE, 2009, p. 93).

2.2.2.6. Classificação dos Tributos quanto à finalidade

Quanto à finalidade, José Marcos Domingues de Oliveira, em sua obra “Direito

Tributário e Meio Ambiente"[25], traz com clareza a distinção das diferentes finalidades do tributo:

> "Fiscais" (que tem finalidade de arrecadação de recursos financeiros), "Parafiscais" (que se destinam ao custeio de atividades paralelas à da administração pública direta, como a seguridade social – art. 195 da Constituição Federal) e "Extrafiscais" (que atendem a fins outros que não arrecadação, mas geralmente à correção de situações sociais indesejadas e à condução da economia – estímulo ou desestímulo de certas atividades) (OLIVEIRA, 2007, p. 39).

Essa distinção dos tributos quanto a sua orientação é de vital importância para a proposta deste trabalho, visto o uso do tributo ambientalmente orientado prescinde de seu caráter extrafiscal, acima descrito. Como exposto, os tributos fiscais (ou tributos com *finalidade* fiscal) são aqueles que têm por finalidade principal a arrecadação de recursos para os cofres públicos (AMARO, 2010, p. 110). Há que se destacar que, nas palavras de Stefania Eugenia Barrichello[26], o tributo não possui somente função fiscal, isto é, a de acumular capital estatal (BARRICHELLO, 2007, p. 71). Como afirmado acima, a arrecadação de todo tributo se justifica para que o Estado possa cumprir as funções a ele designadas pela Carta Magna. No entanto, a classificação que distingue os tributos fiscais dos extrafiscais é relevante, pois destes depreende-se de forma clara outra intenção específica que não a "simples" arrecadação.

25 OLIVEIRA, José Marcos Domingues. *Direito Tributário e Meio Ambiente*. 3 ed. São Paulo: Forense, 2007.

26 BARRICHELLO, Stefania Eugenia. ARAÚJO, Luiz Ernani Bonesso de. *O tributo extrafiscal como meio de proteção ambiental*. Fórum de Direito Urbano e Ambiental (FDUA). Belo Horizonte. ano 6. n. 34. jul-ago. 2007.

Dessa maneira, quando os tributos visam principalmente a intervir em determinada situação social e/ou econômica, denominam-se tributos extrafiscais ou com finalidades extrafiscais. José Marcos Domingues de Oliveira, ao tratar sobre a função dos tributos, afirma:

> Diferentemente do que sucede com a imposição tradicional, que visa exclusivamente à arrecadação de recursos financeiros (fiscais) para prover ao custeio dos serviços públicos, conceitua-se tributação extrafiscal aquela que é orientada para fins outros que não a captação de dinheiro para o Erário, tais como a redistribuição da renda e da terra, a defesa da economia nacional, a orientação dos investimentos privados para setores produtivos, a promoção do desenvolvimento regional ou setorial, etc. (OLIVEIRA, 1998, p. 115).

No mesmo sentido afirma Hugo de Brito Machado, esclarecendo: "o tributo é largamente utilizado com o objetivo de interferir na economia privada, estimulando atividades, setores econômicos, […] desestimulando o consumo de certos bens [...]" (MACHADO, 2009, p. 67). No entendimento de Paulo Rosenblat:

> A CF/88 autoriza que os tributos tenham essa dupla função [fiscal e extrafiscal], ao trazer algumas regras acerca da concessão de incentivos fiscais; outras sobre a seletividade de alguns tributos incidentes sobre a produção e o consumo, como o ICMS e o IPI, que podem ter alíquotas diferentes em função da essencialidade dos produtos, permitindo que os produtos "supérfluos" ou nocivos tenham maior tributação que os reputados convenientes comunidade; há também a previsão de progressividade de tributos sobre a propriedade, como o IPTU, de forma a garantir o cumprimento da sua função social, com a utilização racional dos recursos naturais e a preservação ambiental; e, por fim, há a autorização para o emprego de tributos como instrumento de intervenção no domínio econômico (ROSENBLATT, 2004, p. 173).

Há que se destacar que a *extrafiscalidade* não se pode confundir com a *parafiscalidade*. Na finalidade parafiscal, a lei tributária determina a um sujeito ativo diverso da pessoa que a expediu a disponibilidade dos recursos arrecadados para o implemento de seus objetivos (Previdência Social, Sistema Financeiro da Habitação, v.g.). Sobreleva resgatar, nessa perspectiva, a conceituação de parafiscalidade de Roque Antonio Carraza:

> A atribuição, pelo titular da competência tributária, mediante lei, de capacidade tributária ativa, a pessoas públicas ou privadas que persigam finalidades públicas ou de interesse público, diversas do ente imposto, que, por vontade desta mesma lei, passam a dispor do produto arrecadado, para a consecução dos seus objetivos (CARRAZZA, 2010, p. 249).

A temática extrafiscal será melhor abordada no terceiro capítulo deste trabalho, visto que é através dessa característica do tributo que a possibilidade de se orientar o uso do tributo (como agente modificador de conduta do contribuinte) para fins ambientais se mostra possível.

2.2.3. Princípios do Direito Tributário

A instituição e a cobrança de um tributo devem estar em consonância com o ordenamento jurídico para que se revelem legítimas perante o administrado. Somente se atendidos os comandos constitucionais e legais (princípios e regras), um tributo poderá efetivamente ser exigido do particular. Diante dessa perspectiva, mister analisar alguns princípios que orientam o Direito Tributário e a atuação do Estado.

2.2.3.1. Princípio da Legalidade

Como exposto anteriormente, o costume de impor tributos é mais antigo do que a concepção de Estado. Entretanto, com o surgimento do conceito moderno de Estado, com poderes limitados pelas Cartas Constitucionais, a exação sobre o patrimônio particular passou a ser controlada. Somente através de expressa previsão legal (que necessitava, assim, da participação de assembleias e parlamentos) é que um tributo poderia ser exigido. À essa limitação do poder do Estado denomina-se princípio da legalidade. Luciano Amaro, no

tocante à aplicação do princípio da legalidade no Direito Tributário, com propriedade, leciona:

> O princípio é informado pelos ideais de justiça e de segurança jurídica, valores que poderiam ser solapados se à administração pública fosse permitido, livremente, decidir quando, como e de quem cobrar tributos. (AMARO, 2010, pp. 133/134).

Nesse sentido, a Constituição Federal, em seu artigo 5˚, II, inspirado no princípio da legalidade, prescreve: "ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei". Segundo José Afonso da Silva trata-se de princípio fundamental do Estado de Direito[27], uma vez que estabelece, de forma clara, a necessidade de o Estado constituir obrigações a seus administrados por meio de lei. Portanto, ainda que o Estado necessite de recursos para realizar suas atribuições, a arrecadação deve respeitar os contornos descritos pela Carta que visam a assegurar os direitos do contribuinte.

Aliomar Baleeiro, apresentando aspectos históricos que fundamentam este princípio, afirma:

> O mais universal desses princípios [que deitam raízes nas próprias origens históricas e políticas do regime democrático], o da legalidade dos tributos, prende-se à própria razão de ser dos Parlamentos, desde a penosa e longa luta das Câmaras inglesas para efetividade da aspiração contida na fórmula "no taxation without representation", enfim, o direito de os contribuintes consentirem – e só eles – pelo voto de seus representantes eleitos, na decretação ou majoração de tributos. As Constituições, desde a independência americana e a Revolução Francesa, o trazem expresso, firmando a regra secular de que o tributo só se pode decretar em lei, como ato da competência privativa dos Parlamentos. (BALEEIRO, 2000, p. 90).

Carlos Araújo Leonetti, ao explicar os efeitos decorrentes da legalidade, afirma que "a lei é, portanto, ao mesmo tempo o fundamento e o limite da ação do Poder Executivo" (LEONETTI, 2000, p. 55). Nesse durame, não bastasse a previsão do princípio da legalidade como garantia fundamental do indivíduo, o Constituinte, reitera a regra limitadora do poder de tributar na seção que dispõe acerca do sistema tributário. Disciplina o art. 150 da Constituição Federal:

---

27 SILVA, 2007, p. 420.

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

Roque Antonio Carrazza, por sua vez, ao analisar a competência exclusiva do Poder Legislativo para criar ou aumentar tributos, afirma que "os contribuintes tiveram melhor salvaguardado o direito de propriedade" contra a tributação (CARRAZZA, 2006, p. 243). Celso Ribeiro Bastos leciona que a legalidade, no que tange a matéria tributária, é estrita. Enquanto que, em outras relações jurídicas entre o Estado e o indivíduo há a possibilidade de se expandir a interpretação de disposições normativas (ou, ainda, por analogia), a norma tributária insta pela estrita legalidade.

> Por estrita legalidade, como já dissemos anteriormente, mister se faz a integração absoluta do comando legal à hipótese conformada, não se admitindo a integração analógica ou a interpretação extensiva para alargar o espectro de atuação da norma tributária. A flexibilidade, própria do princípio da legalidade no direito privado, não serve de modelo para o direito tributário. (BASTOS, 1988, p. 146).

Reforçando a determinação restritiva, o Código Tributário Nacional, em seu artigo 108, orienta a atuação da Administração Pública.

> Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:
> § 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

Luciano Amaro expõe que a legalidade deve ser conciliada com as competências dos entes federados que estão designadas na Carta Magna. Em sua obra, ele afirma:

> Quando se fala em reserva de lei para a disciplina do tributo, está-se a reclamar lei material e lei formal. A legalidade tributária não se contenta com a simples existência de comando abstrato, geral e impessoal (lei material), com base em que sejam valorizados os casos concretos. A segurança jurídica requer lei formal, ou seja, exige-se que aquele comando, além de abstrato, geral e impessoal (reserva de lei material), seja formulado por órgão titular de função legislativa (reserva de lei formal). (AMARO, 2005, p. 116).

Portanto, para que se permita a eventual orientação da aplicação e destinação de um

tributo para fins ambientais/ecológicos, imperioso que haja expressa previsão legal, instituída pelo ente federativo competente.

2.2.3.2. Princípio da Tipicidade Tributária

Complementando o princípio da legalidade, há o princípio da tipicidade tributária. Trata-se de norma autônoma que atua de forma justaposta e indissociável da determinação de expressa previsão legal. Para o sistema constitucional tributário não basta que a lei *estabeleça* o tributo, "requer-se que a própria lei defina *todos os aspectos pertinentes ao fato gerador, necessários à quantificação do tributo devido em cada situação concreta* que venha a espelhar a situação hipotética descrita na lei" (AMARO, 2010, p. 134).

Para Paulo de Barros Carvalho, a tipicidade tributária é "decorrência imediata do princípio da estrita legalidade"(CARVALHO, 2010, p. 206). De qualquer modo, ainda que não seja pacífico na doutrina se a tipicidade tributária é ou não postulado autônomo, sua exigência em face da Administração Pública é inconteste. Visto que a tipicidade tributária é continuidade ao princípio da legalidade, passa-se a exigir do legislador que estabeleça, de forma minuciosa, o conteúdo material das leis que criam ou majoram o tributo, descrevendo e limitando os principais aspectos para sua cobrança. Hugo de Brito Machado expõe os elementos da regra matriz de incidência do tributo:

> Criar um tributo é estabelecer todos os elementos de que se necessita para saber se este existe, qual é o seu valor, quem deve pagar, quando e a quem deve ser pago. Assim, a lei instituidora do tributo há de conter: a) a descrição do fato tributável; b) a definição da base de cálculo e da alíquota, ou outro critério a ser utilizado para o estabelecimento do valor do tributo; c) o critério para a identificação do sujeito passivo da obrigação tributária; d) o sujeito ativo da relação tributária, se for diverso da pessoa jurídica da qual a lei seja expressão de vontade. (MACHADO, 2007, p. 41).

Carlos Araújo Leonetti, em consonância, assevera que "não basta a previsão, na lei, do nomen júris do tributo cuja cobrança está sendo autorizada; é preciso que o legislador forneça o exato perfil da exação, a fim de que seus limites legais não sejam desrespeitados pela autoridade administrativa" (sic). (LEONETTI, 2000, p. 57). No mesmo sentido,

concluindo pela limitação do Poder Público acerca da eventual incidência de um tributo, Luciano Amaro preleciona que:

> Por isso não tem a autoridade administrativa o *poder de decidir*, no caso concreto, se o tributo é devido ou quanto é devido. A obrigação tributária é uma decorrência necessária da incidência da norma sobre o fato concreto, cuja existência é suficiente para o nascimento daquela obrigação. (AMARO, 2010, p. 134).

De fato, a doutrina é uníssona quanto à exigência do legislador definir detalhadamente quais os elementos que caracterizam o tipo legal. Yonne Dolácio de Oliveira afirma que "o princípio da tipicidade é uma exigência dirigida ao legislador de proceder a rigorosa e exaustiva definição das notas características ou elementos do tipo legal, que são sempre necessários" (DOLACIO *apud* MARTINS, Ives Gandra). Roque Antonio Carrazza, por sua vez, descreve: "O Tipo Tributário (descrição material da exação) há de ser um conceito fechado, seguro, exato, rígido, preciso e reforçador da segurança jurídica" (CARRAZA, 2006, pp. 249/250).

Diante desse contexto, sobreleva registrar que o uso de tributos para fins de preservação ambiental, ainda que mediante isenção, redução ou não incidência, deve perpassar necessariamente a tipificação dos casos concretos que assemelharão à hipótese legal. Sem essa precisão, que resguarda o contribuinte e seu patrimônio, a norma padecerá de invalidade e deverá ser retirada do ordenamento jurídico vigente.

2.2.3.3. Princípio da Isonomia ou Igualdade Tributária

No âmbito do Direito Tributário, a Constituição Federal prevê, no inciso II do art.150, o cumprimento da garantia fundamental de igualdade entre os indivíduos, disposta no artigo 5º. Desse modo, veta ao Administrador Público a instituição de tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente. Proíbe, ainda, qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos. Para Luciano Amaro:

> Esse princípio implica, em primeiro lugar, que, diante da lei "x", toda e qualquer pessoa que se enquadre na hipótese legalmente descrita ficará sujeita ao mandamento legal. Não há pessoas "diferentes" que possam, sob tal pretexto, escapar do comando legal, ou serem dele excluídas. (AMARO, 2010, p. 158).

O comando da igualdade tributária é tanto destinado ao legislador quanto ao aplicador da norma, para vetar-lhes a discriminação entre contribuintes. O constituinte, ao estabelecer a igualdade entre os cidadãos como premissa fundamental, determinou ao Estado que atente a esse critério ao atuar. Não se releva possível que o Legislador ou o Administrador tratem de maneira diferenciada dois indivíduos que possuam características semelhantes diante da hipótese legal. "Visa o princípio à garantia do indivíduo, evitando perseguições e favoritismos"(AMARO, 2010, p. 158).

Não há muito que se aprofundar nesse sentido, especialmente porque a matéria concentra um teor mais constitucional do que tributário. A igualdade entre indivíduos em situações semelhantes é orientação de toda a atuação do Estado, não se restringindo à esfera do Direito Tributário.

A prerrogativa da igualdade, em regra, é vista como vértice da uniformização do tratamento dos contribuintes. "Aos semelhantes o tratamento deve ser o mesmo"; este é o escopo da norma. Entretanto, para este trabalho, a questão do tratamento igualitário entre os contribuintes toca uma reflexão conexa pertinente. Ao determinar expressamente o tratamento igual aos semelhantes, implicitamente autoriza-se o tratamento desigual dos heterogêneos, em virtude da harmonização social a que se destina a aplicação desta norma. Dessa maneira, ao tratar *desigualmente* os diferentes e igualitariamente os semelhantes, o Estado estará atingindo o comando normativo.

A proposta da orientação ambiental do tributo perpassa, necessariamente, a questão da isonomia tributária. Como será melhor abordado no Capítulo Terceiro, ao estabelecer critérios de proteção ambiental, mediante expressa e detalhada previsão legal, o Administrador Público estaria autorizado a conceder tratamento diferenciado ao indivíduo que voluntariamente cumprisse a norma. Inclusive mediante concessão de isenções, reduções, etc.

A respeito disso, Roque Antonio Carrazza alerta que deve-se estar atento à arbitrariedade da concessão, visto que sua ocorrência acarretaria o desrespeito ao princípio da igualdade. Afirma o autor: "É vedado às pessoas políticas concedê-las [as isenções tributárias] levando em conta, **arbitrariamente**, a profissão, o sexo, o credo religioso, as convicções políticas etc. dos contribuintes". (CARRAZZA, 2010, p. 87). (Grifado).

2.2.3.4. Princípio da Capacidade Contributiva

Um importante avanço no que tange à tributação refere-se à questão da capacidade contributiva do contribuinte. O comando encontra-se na Constituição Federal, no artigo 145, §1˚, abaixo transcrito. Há que se destacar que o preceito determina que a contribuição de tributos seja realizada conforme a capacidade de cada contribuinte. Justifica-se isto em razão de que o peso da contribuição é menor sentido por quem tem mais.

> CF. Art. 145. § 1º. Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

O escopo da norma constitucional é assegurar uma igualdade material entre contribuintes. A respeito da legitimidade deste tratamento, Kiyoshi Harada expõe:

> Quando o tratamento diferenciado, dispensado pelas normas jurídicas, guardar relação de pertinência lógica com a razão diferencial (motivo do tratamento discriminatório), não há que se falar em afronta ao princípio da isonomia. Da mesma forma, não afronta esse princípio quando a lei elege determinada situação objetivamente considerada para prescrever a inclusão ou exclusão de determinado benefício, ou imposição de certo gravame.
> O princípio [capacidade contributiva] tem por escopo o atingimento da justiça fiscal, repartindo os encargos do Estado na proporção das possibilidades de cada contribuinte. (HARADA, 2002, pp. 347/348).

Paulo de Barros Carvalho, por sua vez, ao analisar o princípio da capacidade contributiva, desdobra-o em dois momentos distintos. Em um primeiro momento, a capacidade contributiva (de fato) estaria ligada à escolha do legislador por fatos que

demonstrem riqueza. Em segundo plano, o princípio vincular-se-ia ao "tamanho econômico do evento" (CARVALHO, 2007, p. 207).

Importante destacar que, conforme classificação dos impostos em reais e pessoais, o princípio da capacidade contributiva não objetiva vincular o tributo à pessoalidade do contribuinte. O foco do legislador é, antes disto, estabelecer um fato sobre o qual incidirá a cobrança de tributo. (CARVALHO, 2010, p. 207). Nesse sentido, Luciano Amaro elucida a distinção entre isonomia e capacidade contributiva.

> Em situações iguais, o princípio da capacidade contributiva não se resume a dar igualdade de tratamento. Dois contribuintes em idêntica situação têm direito a tratamento igual; todavia, além disso, têm também (ambos e cada um deles) o direito de não ser tributados além de sua capacidade econômica. (AMARO, 2010, p. 163).

José Marcos Domingues de Oliveira, por seu turno, afirma que "a igualdade tributária abriga a conotação de que quem mais riqueza tem, mais contribui para o gasto público, graças ao que se legitima a tributação progressiva". (OLIVEIRA, 1998, p. 59). No entanto, deve estar atento o legislador, ao instituir o tributo, que há limites para valer-se da "capacidade contributiva", visto que é vedado pela Constituição Federal o tributo confiscatório (art. 150, IV), que guarda correspondência com o princípio da capacidade contributiva.

Diante desse contexto, impende registrar que a capacidade contributiva, seguindo a distinção em dois tempos de Paulo de Barros Carvalho, deve se atentar ao fato e não à pessoa do contribuinte. Dessa maneira, um tributo ambientalmente orientado que preveja a diferenciação entre sujeitos que provoquem a ocorrência de fatos concretos espelhados na hipótese legal (como a recuperação voluntária de área degradada ou a redução significativa de emissão de poluentes em sua cadeia produtiva, v.g.), deve levar em conta tais fatos. Aquele que optar por não integralizar em seu custo produtivo terá, em teoria, maior retorno financeiro (seja pelo menor custo de produção, seja por menor preço praticado no mercado), ocasionando uma capacidade contributiva maior, em razão da igualdade material, como axima explanado.

2.2.3.7. Princípio da Progressividade

Por derradeiro, a par da capacidade contributiva e da igualdade tributária, há que se abordar o princípio da progressividade. Referida norma prescreve que, diante de determinada hipótese de incidência, as alíquotas cresçam na medida em que aumente sua base de cálculo. Alfredo Augusto Becker, teorizando sobre o princípio, entende pela necessidade de sua aplicação. Ressalta, contudo, que deverá estar atento ao princípio da capacidade contributiva. Conforme o autor:

> A proporção e a progressividade de qualquer tributo em relação à base de cálculo não lhe altera a natureza jurídica, ainda que a proporção final seja superior a cem por cento. A medida da proporção e o ritmo da progressividade do tributo são problemas pré-jurídicos de Política Fiscal cuja solução fica entregue exclusivamente ao arbítrio do legislador.
> Entretanto, naqueles países cujo sistema jurídico contém regra jurídica constitucional conferindo juridicidade ao "princípio da capacidade contributiva", o legislador ordinário tem o dever jurídico de dosar a proporção e progressividade do tributo de modo a não haver violação daquela regra jurídica constitucional. (BECKER, 1972, p. 262).

Roque Antonio Carrazza distingue a progressividade do princípio da proporcionalidade e conclui que aquele princípio coopera para que se atinja a igualdade tributária:

> Lembramos, de passagem, que a progressividade não se confunde com a proporcionalidade. Esta atrita com o princípio da capacidade contributiva, porque faz com que as pessoas economicamente fracas e pessoas economicamente fortes paguem impostos com as mesmas alíquotas.
> A progressividade das alíquotas tributárias, longe de atritar com o sistema jurídico, é o melhor meio de se afastarem, no campo dos impostos, as injustiças tributárias, vedadas pela Carta Magna. Sem impostos progressivos não há como atingir-se a igualdade tributária. (CARRAZZA, 2010, pp. 95/96).

Por oportuno, insta frisar que Ives Gandra Martins, ao comentar sobre os princípios da progressividade e seletividade, concluiu que somente tomando por base estes "se pode chegar à justiça do direito tributário". (MARTINS, 1998, pp. 53/54). Por sua vez, Sérgio Pinto

Martins, afirma que sobre os impostos pessoais a progressividade adapta-se mais facilmente. Por outro lado, sobre os impostos reais não há como aplicar a progressividade sem que se tenha um objetivo *extrafiscal*. Este princípio não atua somente aumentando a alíquota do *quantum*. Pode também estar previsto que seja regressivo, como é o caso do ICMS e do IPI que se tornam regressivos em função da essencialidade dos produtos, mercadorias e serviços. (MARTINS, 2002, pp. 91/92).

Impõe-se estremar que há limites à aplicação do princípio da progressividade. Do contrário, chegar-se-ia a uma situação em que, para uma indústria altamente poluidora[28], não haveria fronteiras entre a progressividade e sua capacidade contributiva. Em que pese a salutar aplicação do princípio da progressividade cumulativa em virtude do custo ambiental de determinada atividade empresária ou industrial, sua aplicabilidade decrescente àqueles contribuintes que adotarem medidas ambientalmente saudáveis mostra-se mais adequada ao plano constitucional.

O que se observa, do ponto de vista principiológico, é que isoladamente pouco se pode aproveitar dos institutos do Direito Tributário para fins de preservação ambiental. Todavia, ao se analisar a questão de modo sistêmico, verifica-se plenamente viável o uso de tributos ambientalmente orientados, seja através da instituição, majoração ou isenção fiscal. Entretanto, prescinde, tal fato, do caráter extrafiscal do tributo, que não visa a arrecadação ao ente público, o que será abordado no capítulo seguinte.

28 Descartando da hipótese a impossibilidade de subsistência da continuidade das atividades da empresa em vista da aplicação dos princípios ambientais da precaução e prevenção. Trata-se de argumentação considerando unicamente o direito tributário.

3. A EXTRAFISCALIDADE TRIBUTÁRIA AMBIENTALMENTE ORIENTADA

Como exposto no capítulo segundo, o tributo possui mais de um aspecto quanto à sua finalidade. Em que pese possuir um caráter eminentemente fiscal, a doutrina observou que a incidência de um determinado tributo pode carregar consigo um cunho extrafiscal. A possibilidade de se orientar esse elemento não arrrecadatório para fins de proteção ambiental e desenvolvimento sustentável é palco de discussões que ultrapassam a seara do Direito, influenciando estudos e institutos próprios da economia, administração e contabilidade de empresas e da sociedade como um todo.

Com efeito, diversas experiências internacionais podem ser utilizadas como parâmetro da adoção de uma política tributária ambientalmente orientada. Citam-se, a exemplo, as *green taxes* ou *ecotaxes,* como são conhecidas as tributações ambientais em países como Alemanha, França, Estados Unidos, entre outros. Tais mecanismos demonstraram, ao longo de sua trajetória, uma satisfatória possibilidade dos Estados atuarem na proteção do meio ambiente. O principal elemento dessas amostras é o reflexo preventivo *pró ativo* da população, uma vez que, no intuito de evitar tributações mais pesadas a certos produtos, tanto as empresas quanto os próprios consumidores passaram a optar pela via ambientalmente positiva. (OLIVEIRA, 1999, p. 27).

Aprofundando um pouco a análise dos exemplos internacionais, curioso anotar a experiência vivida na Alemanha e nos Estados Unidos, em termos de criação de tributos na área ambiental. José Domingues Oliveira narra que na Alemanha, em 1994, foi instituído um controvertido imposto municipal de alto calibre arrecadatório sobre embalagens, pratos e talheres descartáveis. Referido tributo, implementado com uma finalidade extrafiscal de induzir a população à redução do consumo de referidos produtos, foi julgado pelo Tribunal da Administração Federal alemão em 19 de agosto de 1994; sendo considerado constitucional sua instituição. (OLIVEIRA, 1999, p. 46).

Nos Estados Unidos, por sua vez, um importante exemplo de aplicação de tributos com o fim de proteger o meio ambiente foi instituído em 1980 através do *CERCLA* –

Comprehensive Environmental Response, Compensation and Liability Act. Trata-se do *Superfund*, composto de receitas advindas da arrecadação do imposto de renda, do imposto sobre petróleo e derivados e do imposto sobre produtos químicos perigosos e derivados. Além do *Superfund*, os Estados Unidos possuem outros fundos constituídos por receitas advindas de outros tributos, como dos impostos sobre combustíveis. Estes fundos conferem a estrutura necessária às autoridades ambientais para determinar ou executar a limpeza ou recuperação do meio ambiente degradado. Em que pese não se tratar de um tributo especificamente designado para intervir na conduta humana frente ao meio ambiente, como no caso do imposto alemão, não se pode deixar de reconhecer a finalidade dos valores arrecadados para fins de proteção e recuperação ambiental.

Apesar do reconhecimento nestes Estados quanto à tributação ambiental, a opinião internacional ainda é um tanto dividida, bem como a doutrina. Dois são os questionamentos que se destacam nesse sentido. O primeiro refere-se a uma suposta *permissão da poluição em razão do pagamento do tributo devido sobre a mesma*. Ou seja, a impressão que se tem, segundo esse questionamento, é que o pagamento de um valor, mediante recolhimento do tributo, autorizaria o ato de poluir. A outra dúvida erigida tange a *ação negativa do Estado sobre a economia*, uma vez que, ao instituir tributos que venham onerar a atividade empresarial, seu excesso pode comprometer não só a livre iniciativa, mas também a continuidade de tais atividades.

De fato, retornando ao primeiro questionamento, quanto à "permissão para poluir", segundo a doutrina conservadora, sua base estaria no princípio do poluidor pagador. Contudo, já se observou que se trata, em verdade, de interpretação equivocada de seu preceito, como afirma a professora Cristiane Derani:

> Este princípio […] *não traz* como indicativo "pagar para poder poluir", "poluir mediante pagamento" ou "pagar para evitar a contaminação". Não se pode buscar através dele formas de contornar a reparação do dano, estabelecendo-se uma licencialidade para o ato poluidor, como se alguém pudesse afirmar: "poluo, mas pago". (DERANI, 1997. p.160).

Por seu turno, quanto à intervenção prejudicial do Estado sobre a economia, trata-se

de conclusão extraída do princípio da não-afetação. Por meio de seu enunciado, segundo José Domingues Oliveira, fica prejudicada "a ponderação do Legislador sobre a criação de um imposto, ou graduação extrafiscal, para dimensionar a necessidade, adequação e suficiência dos recursos previstos à satisfação do fim cogitado (não apenas o fim genericamente, que é sempre público, mas a finalidade especifica de atender a um valor constitucional), cotejando o projeto com a necessidade que intenta atender" (OLIVEIRA, 1999, p.128).

Outra justificativa encontrada na doutrina repudiando a possível ação do Estado, com a criação dos tributos ambientais, sobre a economia, pode ser encontrada nas palavras de Cleucio Santos Nunes. Afirma o autor que "embora a finalidade da tributação da exploração do meio ambiente não tenha função meramente arrecadatória, a extrafiscalidade ambiental só faz sentido, na perspectiva do desenvolvimento sustentável, se não significar, de outro lado, redução drástica do desenvolvimento econômico ou desequilíbrios incorrigíveis do mercado". (NUNES, 2005, p. 130). Complementa o autor:

> Só há lógica no que afirmamos se compreendermos que a diminuição da atividade econômica resulta em elevados ganhos sociais de preservação ao meio ambiente. Desde o *contrato social* homens e mulheres acostumaram-se com a idéia de que têm de ceder para que o todo não se desmorone. As pessoas, atualmente, compreendem mais que isso. Sabem, que além de ceder, devem atuar para que hoje seja o futuro, ou o futuro seja melhor que hoje. (NUNES, 2005, p. 197).

Todavia, tratam-se de visões há muito já superadas, especialmente no âmbito internacional. Destaque, nesse sentido, para a declaração final da ECO – 92, organizada pelas Nações Unidas no Rio de Janeiro. Entre os pontos da pauta final, encontra-se a preocupação com a implementação de uma política de tributação ambiental eficiente. Assim ela estabeleceu quatro critérios:

> 1. *Eficiência ambiental,* vale dizer, que a imposição tributária efetivamente conduza a resultados positivos do ponto de vista ambiental, mediante a instituição de tributo assim orientado ou imprimindo-se a tributo já existente esse caráter;
> 2. *Eficiência econômica,* isto é, que ostente baixo custo, que seja um tributo de baixo impacto econômico, embora conducente àqueles dois objetivos: geração de recursos ambientais e/ou orientação do comportamento do contribuinte a adotar uma conduta ecologicamente correta;

> 3. *Administração barata e simples,* significando que sua exigência não deva onerar a maquina administrativa, porque, senão, ter-se-à o mesmo problema existente com o exercício do poder de polícia; e
> 4. *Ausência de efeitos nocivos ao comércio e à competitividade internacionais,* ou seja, que o tributo ambiental não venha a provocar efeitos danosos no ciclo de consumo, não acarretando repercussão negativa do ponto de vista econômico. (PICCIAREDDA *et* SELICATO *apud* COSTA, 2005, p. 315).

Diante dessa perspectiva, antes de adentrar a orientação ambiental do tributo, importante analisar seu caráter extrafiscal. Há que se destacar que o cunho finalístico extrafiscal não se resume ao ambientalmente orientado, tampouco adveio somente com a proposta de se utilizar do efeito da tributação sobre a economia e a organização social para fins ambientais. Outras são as possibilidades de utilização de tal elemento, como, de fato, o Poder Público cotidianamente aplica.

3.1. O caráter extrafiscal do tributo

O impacto da instituição e exigência de tributos na economia e, especificamente, na continuidade da atividade econômica das empresas não é fato novo para o Direito Tributário Ambiental. Deveras, há muito se observa que, além do tradicional papel arrecadatório, o tributo interfere na atividade privada, estimulando ou desestimulando certas condutas pelos agentes econômicos. No panorama internacional, o estudo do uso dos tributos para fins de intervenção nas atividades econômicas encontra-se sedimentado há mais de duas décadas (FERRAZ, 2005, p. 333).

Por sua vez, no Brasil, Alfredo Augusto Becker foi um dos primeiros tributaristas a analisar o cunho extrafiscal dos tributos. Em sua obra "Teoria Geral do Direito Tributário", afirmou o autor a necessidade de "um Direito Tributário rejuvenescido que pelo impacto dos tributos realize a revolução social e, simultaneamente, financie a tarefa de reconstrução social disciplinada pelos demais ramos do Direito Positivo" (BECKER, 1998, p. 586). Como sucintamente analisado anteriormente, todos os tributos exercem, simultaneamente, um papel fiscal (arrecadatório) e extrafiscal (indutor), sendo que uma ou outra função poderá sobressair, de acordo com a estrutura de cada exação e do sistema tributário em questão. Nesse sentido,

Alfredo Augusto Becker comenta:

> Neste ponto germinal da metamorfose jurídica dos tributos, a transfiguração que ocorre é, em síntese, a seguinte: 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 jurídica 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. (BECKER, 1998, p. 587).

Importante destacar, nessa perspectiva, que até meados do século XX, imperava entre os doutrinadores a ideia de que os tributos eram "neutros" econômica e socialmente falando. Isto é, a concepção que se tinha era que a instituição de um tributo não interferia na organização social, nem na economia de um país (NABAIS, 2005, pp. 336/337). Todavia, atualmente esta visão restou superada, não mais se falando em neutralidade absoluta do tributo. Isso se deve ao fato de que se observou que toda exação apresenta uma carga de *fiscalidade* e outra de *extrafiscalidade*; o que, invariavelmente, interfere na organização econômica e social. Tamanha é a influência que apenas o anúncio, por parte do governo, da instituição ou alteração de um tributo é suficiente para desencadear um processo de reorganização econômica[29]. Os reflexos sociais são inegáveis. A respeito dessa *evolução* de entendimento, o doutrinador português José Casalta Nabais[30] assevera:

> Com efeito e ao contrário do que se chegou a pensar no século XIX, os impostos, quaisquer que eles sejam, não são neutros do ponto de vista econômico e social. Pois, mesmo que o legislador se tenha preocupado exclusivamente com a obtenção de receitas fiscais, com a obtenção dos meios para fazer face às despesas públicas, ainda assim os impostos não são assépticos face à realidade econômica e social que tributam e, por conseguinte, moldam. (NABAIS, 2005, p. 337).

Na mesma esteira, partindo de uma análise da obra de Keynes[31], Aliomar Baleeiro

29 Apenas a título de ilustração, é o que se observou neste ano com a majoração do IPI para veículos importados. Inicialmente se verificou uma corrida de compradores às importadoras e concessionárias para adquirir automóveis com a alíquota anterior, posteriormente se viu uma iniciativa das próprias empresas do segmento em suportar essa majoração em vista da competitividade do mercado que se encontra extremamente aquecido.

30 Professor Associado na Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, onde leciona, entre outras, a cadeira de Direito Fiscal.

31 John Maynard Keynes, economista britânico.

destacou que “ao invés das 'finanças neutras' da tradição, com seu código de omissão e parcimônia tão do gosto das opiniões individualistas, entendem hoje alguns que maiores benefícios a coletividade colhera de 'finanças funcionais', isto é, a atividade financeira orientada no sentido de influir sobre a conjuntura econômica” (BALEEIRO, 2006, p. 30). De fato, hoje é cediço que mesmo os tributos tidos como “neutros”, ainda que indiretamente, afetam a economia e a organização social. É o caso das exações sobre a renda e o trabalho, v.g. Lise Vieira da Costa Tupiassu[32] afirma que “na lógica atual, o sistema tradicional de tributação gera distorções econômicas incomensuráveis, simplesmente porque a imposição de um bem ou atividade implica sua tendência à redução” (TUPIASSU, 2009, p. 92).

Observa-se, assim, que ao instituir um tributo sobre a folha de salários, seguindo o exemplo acima, a Administração Pública, ainda que involuntariamente, provoca uma alteração no mercado, influenciando na abertura de novas ofertas de emprego, culminando, inclusive no desestímulo à manutenção ou expansão de postos formais de trabalho. A tendência do empresariado, diante de uma situação de majoração de um tributo sobre a folha de salário, é buscar alternativas para a redução dos custos, como substituição da mão de obra por robótica, com a consequiente redução ou estagnação do quadro de funcionários.

De mesmo modo, ao majorar determinado imposto, como o Imposto de Importação (II), o Poder Público interfere no processo de importação, estabelecendo uma política de fomento, por via reflexa, ao pátio industrial nacional. Tal medida afetará tanto o público consumidor, que será colocado diante de um produto nacional mais barato que o importado, quanto o setor produtivo, que estará estimulado a expandir sua produção interna. Dessa maneira, o hábito de consumo da sociedade será diretamente influenciado pela majoração de um tributo, conduzindo ao fim pretendido pelas políticas públicas do Estado.

Com efeito, o uso do tributo para fins eminentemente extrafiscais ainda é criticado por parte da doutrina, visto que conferiria ao tributo um elemento impróprio ao sistema e direito tributários (CALLE, 2009, p. 25). Entretanto, segundo Humberto Ávila, a discussão não encontra mais guarida frente ao texto constitucional. Isso porque a Constituição Federal,

32 Professora Universitária do Centro Universitário do Estado do Pará, com pesquisa na área de tributação ambiental.

ao dispor sobre a graduação dos tributos de acordo com a capacidade econômica do contribuinte, assinalou que esta deve ser observada "sempre que possível". Assim, "a expressão 'sempre que possível' abre expressamente a possibilidade de instituição de tributos extrafiscais" (ÁVILA *in* TÔRRES, 2004, p. 360).

De fato, a Constituição Federal estatuiu que alguns tributos assumiriam, além do cunho arrecadatório, uma finalidade extrafiscal. Destacam-se nesse rol: o Imposto de Importação (II), o Imposto de Exportação (IE), o Imposto sobre Operações Financeiras (IOF) e o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). Não obstante, insta rememorar que a progressividade das alíquotas do Imposto Territorial Rural (ITR) e do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) também apresentam finalidade extrafiscal. A respeito deste último (IPTU progressivo), o professor Carlos Araújo Leonetti entende que:

> Esta desmistificação do tributo como mera ferramenta para a geração de recursos para o Estado ou para implementação de sua política econômica é de suma importância para a (re)abilitação do fenômeno da tributação junto à Sociedade, acostumada, há décadas, a vê-lo, deformadamente, como um instrumento de dominação e espoliação. (LEONETTI, 2010, p. 6).

Ocorre que, em que pese a política de "reabilitação do fenômeno da tributação" em virtude de sua finalidade extrafiscal, não se pode deixar de registrar que o uso maior do tributo no Brasil ainda é a composição da receita pública. E muito provavelmente não deixará de sê-lo algum dia. Isso porque a necessidade de custeio da estrutura do Estado e da prestação dos serviços públicos segue um gráfico crescente, ensejando a contínua exação do contribuinte.

Todavia, inconteste a possibilidade e, de fato, a necessidade hodierna de se instituir certas orientações às atividades humanas que venham a gerar certo impacto social. A respeito do tema, Cleucio Santos Nunes afirma que toda atividade humana, precipuamente inserida em um contexto social, incorre na produção de efeitos positivos ou negativos, independentemente de quem for o atingido. Asseverou o autor:

> A produção de um bem ou sua utilização podem acarretar efeitos positivos ou negativos, suportados pelo próprio produtor ou por toda a gama de pessoas que sequer participou da cadeia consumidora do produto. Quando os

> efeitos da produção ficam retidos no âmbito da própria unidade produtora, tem-se que tais resultados são efeitos internos; fala-se em efeitos externos quando, ao contrário, a unidade produtora não consegue conter os efeitos de sua produção, ou não se interessa em consegui-lo, de tal sorte que invadem outras unidades produtivas, consumidores ou a sociedade. Sejam internos ou externos, esses efeitos poderão trazer consequências positivas (ganhos) ou negativas (perdas) à unidade produtora ou à sociedade. Em bases coletivas, são as perdas externas que, evidentemente, mais repercutem no desequilíbrio do mercado, pois geram desigualdade entre o custo marginal e a receita marginal ou o preço marginal (…). (NUNES, 2005, pp. 97/98).

Esses efeitos externos são o que se entende por externalidades. Para Paulo Lucena de Menezes, o aspecto externo da conduta humana (o efeito causado a terceiro por certo agente) é o principal elemento que deve ser induzido pelo cunho extrafiscal do tributo. Segundo o autor, externalidades podem ser definidas como

> […] os efeitos, positivos ou negativos, que a ação promovida por um determinado agente pode ocasionar no bem estar de outro (que normalmente encontra-se desconectado dessa ação), sem que haja uma correspondente compensação. (...) pressupõe uma relação de reciprocidade (i.e. a interação de, ao menos, duas pessoas) e a presença de um ou mais efeitos (positivos ou negativos) que, de modo geral, não são intencionais e decorrem de uma ação excetuada com uma finalidade distinta, além da ausência de um pagamento em contrapartida aos benefícios ou malefícios causados. (MENEZES, 2006, p. 187).

No que tange a orientação ambiental do tributo (através de seu caráter extrafiscal), objeto do presente trabalho, o aspecto negativo (a "*externalidade* negativa") assume o foco da discussão. Segundo Cleucio Santos Nunes, os tributos ambientalmente orientados "incidirão sobre as atividades produtivas poluidoras, considerando-se que o dano ambiental é uma perda social das mais graves, o que denota sua característica de externalidade negativa". (NUNES, 2005, p. 98). Sobre essa figura, assinala o autor:

> Consideram-se negativas as externalidade "quando uma atividade impõe custos não indenizados às pessoas. Neste caso, o custo social de um bem (o custo com que todos arcam) excede o seu custo privado (o custo arcado pelos produtores do bem). (NUNES, 2005, p. 98).

Nesse lume, Cleucio Santos Nunes conclui que "os tributos são instrumentos eficazes ao alcance dessa finalidade, porquanto servem de preço de transação nas hipóteses em que

fosse impossível identificar os particulares afetados pelo dano decorrente da produção. Isso justifica que as externalidades provocam a intervenção do Estado nos domínios da economia como ente regulador, com vistas ao desenvolvimento socioeconômico". (NUNES, 2005, p. 103). Denota-se, portanto, que a imposição de tributos transcende a mera intenção arrecadatória, buscando, por meio de seus instrumentos, alterar o comportamento da empresa. Para o autor:

> […] a necessidade de intervenção do Estado para corrigir externalidades, visando ao equilíbrio mercadológico, usando para tanto o sistema tributário, também leva ao entendimento de que os tributos, nas sociedades modernas de riscos sociais, como é o caso do dano ao meio ambiente, cumprirão função de extrema relevância, as quais vão além das hostes da manutenção da burocracia estatal (fiscalidade). Trata-se da finalidade extrafiscal do tributo como meio de alteração de comportamentos do ente produtor. A forma como essa intervenção estatal dar-se-á não depende somente, como os exemplos acima sugeriram, da cobrança de novos tributos (ecotaxes). É instrumento eficiente de alcance dos mesmos objetivos, a "barganha" do Poder Público com o produtor, quando se abstém de exigir-lhe tributos sobre determinada atividade, caso o empreendedor reduza ou elimine os índices de poluição dessa mesma atividade. (NUNES, 2005, p. 103).

Cabe, ainda, registrar que não se deve confundir a incidência de um tributo a uma externalidade ambiental negativa com a aplicação do princípio do poluidor-pagador, analisado no item 1.3.3.1. do presente trabalho[33]. O enfoque é outro. A valoração da externalidade resultante deve pautar a viabilidade de determinado empreendimento; tanto para sua implementação, quanto para a continuidade de suas atividades. Os tributos incidentes tentarão forçar a atividade econômica exercida a se conduzir da forma ambientalmente mais interessante, ensejando a internalização dos custos ambientais do empreendimento. O professor José M. D. de Oliveira afirma:

> Cria-se, assim, do ponto de vista econômico, um "preço" pela utilização dos recursos ambientais, que, do contrário, tendo "custo-zero", tendem a ser desperdiçados pela falsa impressão de sua abundância ou caráter infinito, numa conduta irresponsável e perdulária que precisa ser alterada. Daí falar-se da necessária "internalização dos custos ambientais", ou seja, da

33 Apenas a título de complementação, o tributo ambiental visa a orientar positivamente uma postura ativa do contribuinte a optar por vias mais "saudáveis" ao meio ambiente, enquanto o princípio do poluidor-pagador assume um caráter negativo, perseguindo o responsável pelo dano ambiental para sancioná-lo. Essa a grande crítica à postura do Estado Ambiental traduzida nos seus instrumentos tradicionais, como exposto no capítulo primeiro.

> contabilização destes com vistas à sua integração no valor dos produtos e serviços postos ao tráfico jurídico. (OLIVEIRA, 1995, p. 16).

A respeito dos efeitos externos das atividades empresariais, especialmente no tocante ao meio ambiente, a professora Gardênia Maria Braga de Carvalho, em sua obra "Contabilidade Ambiental: Teoria e Prática", afirma que:

> Se, por um lado, as empresas são consideras sinônimo de expansão do mercado de trabalho local, são também, muitas vezes, responsáveis por diversos desastres ambientais, em virtude da toxicidade das matérias primas que usam para fabricar produtos (chumbo, níquel, cádmio, petróleo, amianto...), da exploração/devastação que seus processos produtivos causam ao meio ambiente, dos dejetos produzidos e jogados nos mananciais, no solo ou no ar, produzindo diversos tipos de poluição e, eventualmente, das consequências que estes produtos, após utilizados e descartados, causam à natureza. (CARVALHO, 2008, p. 17).

Continua a autora:

> Atualmente as empresas obrigadas a elaborarem os relatórios ambientais pela legislação brasileira para sua devida instalação podem tomar dois caminhos distintos: o primeiro, é o da indiferença, no sentido de imaginar que os que se relacionam com ela estão alheios a esta interação assumida através dos relatórios ambientais, colocando-as em uma situação de vulnerabilidade jurídica frente aos órgãos ambientais e ao fisco. Com relação ao mercado, por sua vez, essa posição é de miopia, considerando que todos, nos dias atuais, percebem as questões ambientais, e sua omissão nesse setor coloca-as em desvantagem perante clientes e investidores conscientes e informados.
> O segundo caminho seria, portanto, o de inovação, assumindo sua relação ambiental e se colocando positivamente frente a esta situação. [...] A partir daí, sua relação com os órgãos ambientais seria de segurança, podendo, inclusive, evoluir para o alcance de incentivos fiscais. No que se refere ao mercado, seria de pioneirismo no respeito ao meio ambiente e, consequentemente, com uma imagem positiva resguardada, o que área dos negócios vale muito e repercute na opção dos clientes e investidores. (CARVALHO, 2008, p. 18).

Nessa conjuntura, a crescente incidência tributária sobre os elementos econômicos mais desejados (tais como salário e capital) vai de encontro ao interesse social, visto que penaliza e refreia a economia. De mesmo modo, a atual política tributária sobre a renda padece de completa ausência de ônus sobre as atividades poluentes que devem ser reduzidas no contexto de crise ambiental da sociedade de risco. Em razão de tal situação é que Cleucio

Santos Nunes se posiciona favoravelmente à utilização da extrafiscalidade ambiental, referindo-se a um "intervencionismo estatal sadio".

> Trata-se de intervencionismo estatal sadio, que não derruba os pilares do capitalismo, pois respeita a livre iniciativa e não abnega a produção. Apenas forja alteração positiva de comportamentos típicos do egoísmo humano inconsciente, de forma a tornar constante, nos hábitos do mercado, que a existência de tributos ambientais é sintoma de que a produção deve ser reduzida, como medida acautelatória de sua própria continuidade (NUNES, 2005, p. 107).

Ademais, observa-se que a extrafiscalidade tem por escopo combater situações indesejadas que ocorrem na sociedade, mesmo sendo elas decorrentes de condutas respaldadas legalmente. Diferencia-se ela, assim, da finalidade fiscal, notadamente arrecadatória. José Domingues de Oliveira leciona a respeito da finalidade dos tributos:

> Finalidade – por este critério distinguem-se os tributos em fiscais (que têm finalidade de arrecadação de recursos financeiros), parafiscais (que se destinam ao custeio de atividades paralelas à da administração pública direta, como a seguridade social – art. 195 da Constituição) e extrafiscais (que atendem a fins outros que não a arrecadação, mas, geralmente, à correção de situações sociais indesejadas e à condução da economia – estímulo ou desestímulo de certas atividades) nos termos da Constituição. (OLIVEIRA, 2007, p. 38).

Destaca-se, nesse ínterim, que a utilização de um tributo para uma finalidade precípua não exclui da espécie tributária as outras características. Desse modo, um tributo destinado a induzir uma conduta frente ao meio ambiente vai apresentar, ainda, seu caráter fiscal, pois, como afirma Simone Martins Sebastião:

> "A extrafiscalidade é finalismo que informa qualquer tributo", no dizer de Ricardo Lobo Torres; e do qual Paulo de Barros Carvalho não discorda pois "Há tributos que se prestam, admiravelmente, para a introdução de expedientes extrafiscais. Outros, no entanto, inclinam-se mais ao setor da fiscalidade. Não existe, porém, entidade tributária que se possa dizer pura, no sentido de realizar tão-só a fiscalidade, ou, unicamente, a extrafiscalidade". E conclui no sentido de que "Os dois objetivos convivem, harmônicos, na mesma figura impositiva, sendo apenas lícito verificar que, por vezes, um predomina sobre o outro". (SEBASTIÃO, 2006, p. 161).

Em verdade, como aponta José Domingues de Oliveira, a tributação extrafiscal é aquela orientada para fins outros que não a captação de recursos para compor o Erário, tais como a redistribuição da renda e da terra, a defesa da indústria nacional, a orientação dos investimentos para setores produtivos ou mais adequados ao interesse público, a promoção do desenvolvimento regional ou setorial, etc. (OLIVEIRA, 2007, p. 24). Todavia sem excluí-la. Assim, prossegue o autor, afirmando que "a extrafiscalidade permite ao contribuinte alternativa de escolha de gravame mais ameno ou a de nenhum gravame tributário, conforme sua atuação se desenvolva neste ou naquele sentido previsto em lei". (OLIVEIRA, 2007, p. 24).

3.2. O uso do caráter extrafiscal voltado para a proteção ambiental

Analisado o caráter extrafiscal do tributo, passe-se à sua orientação ambiental. Com efeito, não há, para a doutrina, apenas uma única definição para o termo "tributo ambiental". Paulo Henrique do Amaral destaca que há diferentes conceitos de tributo ambiental, conforme o aspecto tomado como objeto de análise. São eles, a hipótese de incidência, a finalidade dos tributos, ou a denominação. (AMARAL, 2007, p. 203).

Entende o autor que a denominação do tributo não constitui um critério apropriado para o estudo e a instituição de uma política de tributação ambiental. De mesmo modo, entende Paulo Henrique do Amaral que a finalidade, em si, também não se mostraria a via mais adequada, pois considera tributo ambiental aquele cuja receita é destinada para a defesa do meio ambiente ou cujos elementos da regra matriz tributária sejam estruturados de forma a cumprir com a tutela ambiental (AMARAL, 2007, p. 203).

Deveras, segundo o autor, se tomado por critério a hipótese de incidência para a orientação ambiental do tributo, há uma maior gama de possibilidades, haja vista o critério material da hipótese de incidência tributária e o critério quantitativo do consequente (AMARAL, 2007, p. 207). Quanto à hipótese de incidência, o critério material poderia prever uma atuação negativa ao meio ambiente, ou uma utilização dos recursos naturais, ou ainda disponibilização ao contribuinte de serviços ambientais ou de serviços públicos de proteção

ambiental (AMARAL, 2007, p. 207). Embora não se trate de um fator econômico, a externalização dos custos da poluição, com enriquecimento dos poluidores, caracteriza uma situação de injustiça que poderia ser corrigida por meio da tributação ambiental (AMARAL, 2007, p. 208).

Por sua vez, o critério quantitativo é formado pela base de cálculo e alíquotas, que podem ser graduadas com base na progressividade ou seletividade, para fins de proteção do meio ambiente. Desse modo, conforme a gravidade ou a extensão do dano, ou mesmo pela adoção de medidas ambientalmente sadias, o tributo poderia conter em sua base de cálculo e alíquotas um gradiente de benefício. Além disso, a base de cálculo pode ser fixada com base na quantidade de poluição emitida, ou do uso de recursos naturais pelo contribuinte (AMARAL, 2007, p. 219).

Não obstante, vale relembrar que no caso dos tributos ambientais, a sua aplicação se dá em um contexto econômico caracterizado por falhas de mercado. Quando os custos sociais e ambientais da atividade econômica não são internalizados pelos agentes econômicos, ocorre uma distorção no mercado (falha na composição dos preços), que beneficiará o poluidor em detrimento do produtor "verde". Assim, mostra-se pouco coerente, diante do princípio da isonomia (como exposto no item 2.2.3.3.), considerar que o produtor poluidor e aquele que adota mecanismos de redução de poluição estejam em condições similares, justificando-se a intervenção com base no próprio conceito de justiça fiscal. Nesse sentido, Claudia Alexandra Dias Soares afirma:

> Mas essa perspectiva economicista não deve fazer esquecer a importância que este instrumento assume na realização da justiça. Uma vez que através do seu uso não só se impede a imposição unilateral de custos por alguns membros da sociedade (os poluidores) a todos os demais, como também se garante que as condições de igualdade são reais e efectivas, removendo-se os obstáculos que as dificultem, contribui-se para o funcionamento eficiente dos mercados (artigo 81º, alínea e) da CRP) e assegura-se a equilibrada concorrência entre as empresas (artigo 81º, alínea e) da CRP). (SOARES, 2002, p. 11).

Por outro lado, tomando a finalidade do tributo como base para a conceituação do tributo ambiental, Regina Helena Costa define a tributação ambiental como "o emprego de

instrumentos tributários para orientar o comportamento dos contribuintes à protesto do meio ambiente, bem como para gerar os recursos necessários à prestação de serviços públicos de natureza ambiental", (COSTA, 2007, p. 69). Deste conceito, tem-se que a tributação ambiental não implica somente na instituição de novos tributos. Possui campo de atuação muito maior, tendo em vista que no Sistema Tributário Nacional há diversos instrumentos que podem servir aos propósitos ambientais. Em relação à utilização do tributo como instrumento de políticas ambientais, Stefania Eugenia Barichello e Luiz Ernani Bonesso de Araújo esclarecem:

> Dentre os instrumentos econômicos usados pelo Estado moderno para a preservação do meio ambiente está o tributo. Esse instrumento, que constitui fonte de receita pública empregada pelo Estado na atividade financeira, pode ser utilizado tanto em seu aspecto fiscal, quanto em seu aspecto extrafiscal. O tributo configura-se, dessa forma, em um eficaz instrumento na preservação ambiental, sobretudo quando empregado como veículo indutor de comportamentos nos sujeitos passivos, caracterizando a sua natureza extrafiscal. (BARICHELLO et ARAÚJO, 2007, p. 68).

Afirmam, os autores, que há dois tipos de instrumentos pelos quais pode o Estado atuar: os econômicos (indução) e os de comando e controle (direção). Estes instrumentos de direção dizem respeito à imposição de normas proibitivas, que definem limites para o consumo de recursos naturais, para práticas poluentes e as correspondentes sanções aos agentes poluidores. Constituem os típicos instrumentos do Direito Ambiental, como estudos prévios de impacto, concessão, fiscalização e cassação de licenças ambientais, aplicação de sanções, v.g.. Os tributos ambientais, por sua vez, referem-se aos instrumentos econômicos, de indução.

Apresentando uma classificação diferente, Clarice de Freitas Lima divide os instrumentos tributários de proteção ambiental em diretos e indiretos: aqueles ocorreriam com a instituição de "tributos ambientais", cuja hipótese de incidência seria um fato poluente ou a utilização de recursos naturais; os indiretos seriam os inseridos como incentivos fiscais com o propósito de desenvolver no contribuinte comportamento ecologicamente corretos. (LIMA, 2009, p. 27). Paulo Lucena de Menezes, a seu tempo, menciona que, dentre os procedimentos tributários, podem ser enumeradas quatro classes para sua aplicação nas políticas fiscais ambientais: "a criação de tributos ambientais, a inclusão do elemento ecológico na estrutura

dos tributos existentes, os benefícios fiscais ecológicos e, ainda, as reformas tributárias ecológicas". (MENEZES, 2006, p. 203).

Já Roque Antonio Carrazza elege como via preferencial para a proteção ambiental a via do controle por indução. Entende o autor que a lei é melhor obedecida quanto empregado este tipo de controle. Este controle "[...] vale-se do mais sutil de influenciá-las, outorgando aos contribuintes subvenções, isenções, créditos presumidos, bonificações, etc". (CARRAZZA, 2006, p. 665). Com perspicácia, Jorge de Oliveira Vargas, citado por Virgínia de Carvalho Leal, resume em simples e brilhante sentença o resultado da indução: "ninguém gosta de ser punido, mas todos gostam de ser premiados". (VARGAS *apud* LEAL, 2004, p. 165).

Nota-se que há, por parte dos responsáveis pela administração e gerenciamento das empresas, o interesse em assumir o custo ambiental do empreendimento. Entretanto, o querem fazer mediante concessões fiscais. Como dito acima, querem ser premiados:

> O gerenciamento ambiental visa, antes de tudo, superar, reduzir ou anular os impactos ambientais negativos decorrentes da atividade da empresa. O objetivo é uma redução dos custos ambientais para entidade e em um meio ambiente de melhor qualidade para a sociedade, através da implantação de uma política interna de atividades de planejamento, atribuição de responsabilidades, estabelecimento de procedimentos e acompanhamento de ações. Neste sentido, a mudança de postura diante da nova realidade ambiental do mundo e uma inovação de idéias e atitudes empresariais são as propostas do gerenciamento ambiental. (CARVALHO, 2008, p. 35).

A diferença entre a via de direção e a de indução é paradigmática. Enquanto aquela orienta-se pelo comando e controle do indivíduo, exigindo-lhe equitativamente obrigações e sancionando-lhe as condutas vedadas, esta tem por escopo a conduta voluntária e pró ativa do cidadão. Diante de um cenário em que apenas se cumpre o exigido, por *imposição* legal, o cidadão tão somente fará o mínimo determinado. Por outro lado, diante da possibilidade de obter benefícios de ordem fiscal, o interessado buscará tomar as medidas adicionais necessárias para a consecução de seu objetivo: reduzir a carga tributária por si suportada. Nota-se que os instrumentos econômicos visam, primordialmente, à iniciativa dos agentes econômicos em promover o equilíbrio ambiental, dando-lhes a liberdade para que escolham a

forma de agir: o investimento em práticas “verdes” ou o pagamento a mais de tributos. (ROSENBLAT, 2004, p. 172).

Há, ainda que se registrar que os instrumentos tributários ambientais são complementares aos de comando e controle, próprios do Direito Ambiental. Estes sim, dotados da característica proibitiva, prescrevem condutas que não podem ser toleradas. (MENEZES, 2006, p. 206). Não se busca a substituição de um método por outro, apenas sua complementação e a alteração do paradigma de exigência do cidadão. A defesa do meio ambiente, como visto anteriormente, é princípio que rege a ordem econômica e deve ser concretizado pelo Estado por todos os meios que dispõe. (SOARES, 2001, p. 287). Claudia Alexandra Dias Soares, com precisão, anota que “um Estado fiscal não se limita a dirigir [...] e a coordenar a economia através da intervenção e do estímulo, ele é também dotado de instrumentos de transformação e modernização das estruturas económico-sociais”. (SOARES, 2001, p. 287).

Desse modo, diante da possibilidade de se expandir o rol de mecanismos que visem a proteger o meio ambiente, a tributação ambiental mostra-se cada vez mais como a via adequada a complementar os instrumentos jurídicos já existentes, instituídos pelo Direito Ambiental. Há que se estremar que a adoção dessa política tributária deve ser pautada de modo transversal, isto é, com elementos voltados à proteção ao meio ambiente inseridos de uma maneira mais ampla no sistema tributário, acompanhados de uma revisão dos instrumentos ora vigentes. A questão do tributo ambiental não se limita aos seus critérios técnicos ou à instituição de novos parâmetros aos já existentes e sim em uma ampla reforma tributária ambientalmente orientada, a fim de conduzir a atuação fiscal da Administração Pública ao encontro do Estado de Direito Ambiental.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objeto do presente trabalho cingia-se à proposição do uso do tributo, através de seu caráter extrafiscal, para fins de recuperar a eficácia protetiva do Direito Ambiental. Como ficou demonstrado no primeiro capítulo, o Direito Ambiental vive hodiernamente uma crise de eficácia e efetividade de seus institutos jurídicos. Não se nega que houve um enorme avanço da legislação ambiental, com especial menção à elevação da proteção ambiental ao patamar constitucional, oriundo do direito inalienável e indisponível do cidadão brasileiro de viver em um ambiente natural equilibrado.

Entretanto, o que se observa no cotidiano é o esgotamento dos institutos jurídicos do Direito Ambiental. Ainda que haja normatização e estrutura estatal voltada para a preservação ambiental, verifica-se que não é suficiente. De mesmo modo, no que tange ao sistema de fiscalização e punição de transgressores das normativas ambiental, uma vez mais conclui-se que atualmente o aparato não é suficiente. A degradação ambiental continua a ocorrer. Nesse sentir, o que se pretendeu no presente trabalho foi apontar uma possível solução para referida crise.

Há que se registrar que a proposta do Direito Tributário Ambiental não é *substituir* os atuais institutos jurídicos do Direito Ambiental, baseados na premissa prevenção e punição. Como se observou, especialmente no capítulo terceiro, é que a ideia de se utilizar do caráter extrafiscal do tributo para fins de proteção e recuperação ambiental é integrativa, complementar ao aparato jurídico ora existente. A prevenção, através do sistema de comando e controle (cita-se a exemplo a exigência do EIA/RIMA para a concessão de licenças), deve ter continuidade e expansão, com o enfrentamento de seus óbices teóricos e factuais, tais como a corrupção instalada em muitos órgãos de proteção ambiental.

De mesma maneira a questão da punição dos transgressores, que venham a causar poluição e degradação do meio ambiente, deve ser elevada em seu rigor e celeridade, para que o efeito perante a sociedade não se esmaeça. Todavia, o que se constata, da mesma forma que com a prevenção, é uma profunda crise estrutural, pautada pelo sucateamento da fiscalização

e a corrupção e tráfico de influência arraigados em órgãos da Administração Pública voltados para a temática ambiental.

Certamente que a desburocratização, o aumento de estrutura (com mais pessoal, instalações e equipamentos) e o combate à corrupção em muito colaborará para a recuperação da efetividade e eficácia do Direito Ambiental na sociedade contemporânea. Contudo, a conclusão a que se chega após a elaboração do presente estudo, é que não será suficiente.

Isso porque, ainda que houvesse a estrutura *ideal*, o Direito Ambiental encontra-se baseado em um paradigma de comando e controle, que não se mostra mais suficiente para a sociedade moderna. Isto é, a delimitação das condutas autorizadas e proibidas e a fiscalização das mesmas nunca será suficiente para a concretização do escopo do Estado de Direito Ambiental. A expectativa do legislador ambiental e do Estado fiscalizador é que o indivíduo fará aquilo autorizado ou não defeso em lei e, caso venha a desrespeitar tais premissas, deve ser punido.

Todavia, tal paradigma é obsoleto. A sociedade atual não pode mais ser dividida entre aqueles que simplesmente cumprem a norma e aqueles que simplesmente não a cumprem. O gradiente de classificação dos indivíduos deve ser expandido. E essa é a proposta do Direito Tributário Ambiental. Para esse ramo do direito, os indivíduos de uma sociedade podem ser divididos entre os transgressores (que devem ser punidos), os cumpridores passivos das normas (aqueles que fazem o estritamente exigido pela legislação) e os cumpridores ativos das normas (aqueles que voluntariamente adotam medidas excepcionais para a preservação ambiental, em troca de algum benefício).

A resposta para essa nova classificação reside no caráter extrafiscal dos tributos, finalidade diversa da estritamente arrecadatória. Observou-se, ao longo do desenvolvimento humano recente, que a incidência de tributos sobre determinadas condutas humanas interfere na organização social e na economia. Tanto pela via positiva, incidência ou majoração de tributos sobre atividades poluidoras, quanto pela via negativa, através da concessão de benefícios e isenções fiscais, a exigência de um tributo pelo Estado provoca reações reflexas

nos indivíduos e coletivamente.

Diante desse contexto, a proposta do tributo ambientalmente orientado, através de sua finalidade extrafiscal, é induzir o comportamento humano para uma postura mais saudável ao meio ambiente que *ultima ratio* afeta diretamente a todos. Dessa maneira, haverá um reforço complementar aos institutos jurídicos do Direito Ambiental.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXANDRE, Ricardo. Direito tributário esquematizado. 3. ed. atual. ampl. Rio de Janeiro. Forense. São Paulo. Método. 2009.

ALVES. Fernanda Maia Salomão. Competência reformadora do Congresso Nacional, em matéria tributária, em face do princípio federativo. Revista de informação legislativa. Senado Federal. ano 38. N. 149. jan-mar. 2001.

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

AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 11 ed. rev. e atual. São Paulo. Saraiva. 2005.

ANTUNES, Paulo de Bessa. Direito Ambiental. 9 ed. São Paulo: Lumen Juris, 2006.

ARAÚJO, Cláudia Campos de... [et al.] São Paulo: Editora Senac São Paulo. 2003.

ARAGÃO, Alexandra. Direito Constitucional do Ambiente da União Européia.

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

_____. O Princípio do Poluidor-Pagador: Pedra Angular da Política Comunitária do Ambiente. Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra. N. 2. Coimbra: ed. Coimbra, 1997.

ARAÚJO, Cláudia Campos de (et. al.). Meio ambiente e sistema tributário: novas perspectivas. São Paulo: Senac São Paulo, 2003.

BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. 7 ed. Rio de Janeiro. Forense. 1997.

_____. Direito tributário brasileiro. 11 ed. rev. e compl. Por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro. Forense. 2004.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. Manual de direito tributário. Florianópolis. Diploma Legal. 1999.

BARRICHELLO, Stefania Eugenia. ARAÚJO, Luiz Ernani Bonesso de. O tributo extrafiscal como meio de proteção ambiental. Fórum de Direito Urbano e Ambiental (FDUA). Belo Horizonte. ano 6. n. 34. jul-ago. 2007.

BARROSO, Luís Roberto. O Direito Constitucional e a efetividade de suas normas - limites e possibilidades da constituição brasileira. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1993.

BASTOS, Celso Ribeiro. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 9 ed. atual. e ampl. Sao

Paulo: Celso Bastos Editor. 2002.

BASTOS, Celso Ribeiro. Comentários à Constituição do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1998/Celso Ribeiro Bastos, Ives Gandra Martins. São Paulo. Saraiva. 1988.

BECK, Ulrich. World at Risk. Cambridge: Polity, 2009.

BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. 2 ed. São Paulo. Saraiva. 1972.

BENSON, K. R. The emergence of ecology from natural history. vol. 24(2). Washington: Endeavour, 2000.

BOBBIO, Norberto. O Positivismo Jurídico: Lições de filosofia do direito. São Paulo: Ícone, 1995.

_____. Era dos Direitos. Rio de Janeiro: Campus, 1992.

BONAVIDES, Paulo. Curso de direito constitucional. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

CALLE, Enrique Ortiz. La Directiva 2003/96/CE Como Marco General de La Imposición Energética Europea. In: SCAFF, Fernando Facury; ATHIAS, Jorge Alex (Org.). Direito Tributário e Econômico Aplicado ao Meio Ambiente e à Mineração. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. Juridicização da Ecologia ou Ecologização do Direito. In: Revista Jurídica do Urbanismo e do Ambiente. N. 4. Coimbra: IDUAL e Livraria Almedina, dezembro de 1995.

_____; LEITE, José Rubens Morato, organizadores. Direito constitucional ambiental brasileiro. 2 ed. rev. São Paulo. Saraiva. 2008.

CARRAZZA, Roque Antônio. O sujeito ativo da obrigação tributária. São Paulo. Resenha Tributária. 1977.

CARRAZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 22 ed. rev. ampl. e atual. São Paulo. Malheiros. 2006a.

_____. ICMS. 9 ed. rev. e ampl. 2003. p. 32

_____. Curso de direito constitucional tributário. 22 ed. rev. ampl. e atual. São Paulo. Malheiros. 2006.

CARVALHO, Gardênia Maria Braga de. Contabilidade Ambiental: Teoria e Prática. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2008.

CARVALHO. Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 21 ed. São Paulo. Saraiva. 2009.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

_____. Manual de Direito Tributário. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

DANILEVICZ. Rosane Beatriz J. O princípio da essencialidade na tributação. Direito Tributário em Questão. Revista da FESDT. n. 3. Jan-jun. Porto Alegre. FESDT. 2009. e atual. Rio de Janeiro. Forense. 2006.

DERANI, Cristiane. Direito Ambiental Econômico. São Paulo: Max Limonad, 1997.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanela. Direito Administrativo. 20 ed. São Paulo. Atlas. 2007.

DOLACIO *apud* MARTINS, Ives Gandra. Curso de direito tributário. Ives Gandra da Silva Martins (coord.). 7 ed. São Paulo. Saraiva. 2000.

FERRAZ, Roberto. Tributação Ambientalmente Orientada e as Espécies Tributárias no Brasil. In: TÔRRES, Heleno Taveira (org.). Direito Tributário Ambiental. São Paulo: Malheiros, 2005.

FERREIRA, Heline Sivini. A biossegurança dos organismos transgênicos no direito ambiental brasileiro: uma análise fundamentada na teoria da sociedade de risco. In: Florianópolis : UFSC : 2008. Tese (Doutorado em Direito) - Universidade Federal Santa Catarina, 2008. Orientador(es): LEITE, José Rubens Morato.

FIORILLO, Celso Antonio Pacheco. Curso de Direito Ambiental Brasileiro. São Paulo: Saraiva, 2005.

FREITAS, Vladimir P. de: A Constituição Federal e a Efetividade das Normas Ambientais, 1ª ed., 2000, Revista dos Tribunais, SP.

_____. Direito Administrativo e meio ambiente, 3ª ed., 2002, Curitiba: Juruá,

GASSEN, Valcir. A tributação do consumo : o princípio de origem e de destino em processos de integração econômica. Florianópolis: Momento Atual, 2004.

GONÇALVES, Carlos Roberto. Direito Civil Brasileiro. Volume I – Parte Geral. São Paulo: Saraiva, 2005.

HARADA, Kiyoshi. Direito financeiro e tributário. 15 ed. São Paulo. Atlas. 2006.

LEAL, Virgínia de Carvalho. Tributação Ambiental: implementação do direito fundamental ao meio ambiente saudável e equilibrado através de política fiscal. Dissertação de Mestrado. Faculdade de Direito do Recife. Centro de Ciências Jurídicas. Universidade Federal de Pernambuco – UFPE.

LEITE, José Rubens Morato. AYALA, Patryck de Araújo. Direito ambiental na sociedade de risco. Rio de Janeiro. Forense universitária. 2002.

_____. Direito Ambiental Contemporâneo. Barueri: Manole, 2004

LEONETTI, Carlos Araújo. A Contribuição de melhoria na Constituição de 1988. Florianópolis. Diploma Legal. 2000.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 28ª Ed. ver. at. e amp. São Paulo: Malheiros. 2007.

_____. Curso de direito tributário. 28 ed. rev. atual. e ampl.. São Paulo. Malheiros. 2007.

_____. Curso de direito tributário. 30 ed. rev. atual. e ampl. São Paulo. Malheiros. 2009.

MACHADO, Paulo Affonso Leme. Direito ambiental brasileiro. 11 ed. rev. atual. e ampl. São Paulo. Malheiros. 2003.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Teoria da imposição tributária. 2 ed. rev. e atual. São Paulo: Ltr, 1998.

_____. Sistema tributário nacional na Constituição de 1988. 5 ed. rev. e atual. São Paulo. Saraiva. 1998.

MARTINS, Sergio Pinto. Manual de direito tributário. São Paulo. Atlas. 2002.

MELO. José Eduardo Soares de. ICMS: Teoria e Prática. 7 ed. São Paulo. Dialética. 2004.

MELO, Osvaldo Ferreira de. Fundamentos da política jurídica. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 1998.

_____. Temas atuais de política do direito. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 1998.

MENEZES, Paulo Lucena de. Tributos Ambientais. Revista do Instituto dos Advogados de São Paulo. ano 9. n. 17. jan-jun. 2006.

MEZZAROBA, Orides. Monteiro, Cláudia Sevilha. Manual de metodologia de pesquisa no Direito. 4. ed. rev. e atual. São Paulo. Saraiva. 2008.

MILARÉ, Édis. Direito do ambiente: doutrina, prática, jurisprudência, glossário. São Paulo. RT. 2000.

NABAIS, José Casalta. Por um Estado Fiscal Suportável: Estudos de Direito Fiscal. Coimbra: Almedina, 2005.

NERY JUNIOR, Nelson. Responsabilidade civil por dano ecológico e a ação civil pública.

Justitia 126/175

NUNES, Cleucio Santos. Direito tributário e meio ambiente. São Paulo: Dialética, 2005.

OLIVEIRA, José Domingues de. Direito Tributário e meio ambiente: proporcionalidade, tipicidade aberta, afetação da receita. 2 ed.ver. e ampl. – Rio de Janeiro: Renovar, 1999. 178p.

_____. Direito Tributário: capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio. 2 ed. rev. e atual. Rio de Janeiro. Renovar. 1998.

_____. Direito tributário e meio ambiente: proporcionalidade, tipicidade aberta, afetação da receita . Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. Manual de direito financeiro. 6 ed. rev. São Paulo. RT. 2003.

ONU. Declaração do Rio de Janeiro sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento. Conferência das Nações Unidas. 1992. Disponível em: <http://www.onu-brasil.org.br> <http://www.mma.gov.br/>. Acessado em: 8 de dezembro de 2011.

PAULSEN, Leandro. Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à luz da Doutrina e Jurisprudência. 8ª Ed. Proto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

PICCIAREDDA E SELICATO *apud* COSTA, Regina Helena. Apontamentos sobre a Tributação Ambiental no Brasil. p. 315 in TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). Direito Tributário Ambiental. 1ª ed. São Paulo: Malheiros.2005.

PIGOU, Arthur Cecil. Essays in Economics. London: Macmillan & Co., 1952.

ROSENBLATT, Paulo. Limitações constitucionais à instituição de contribuição de intervenção ambiental. Revista de Direito Ambiental n. 36. ano 9. out-dez.2004.

SEBASTIÃO, Simone Martins: Tributo Ambiental. Curitiba: Juruá, 2006,

SILVA, José Afonso da. Curso de direito constitucional positivo. 5. ed. São Paulo: RT, 1989.

_____. Curso de direito constitucional positivo. 30. ed. São Paulo: RT, 2008.

SOARES, Claudia Alexandra Dias. O Imposto Ambiental: Direito Fiscal do Ambiente. Cadernos CEDOUA. Coimbra: Almedina, 2002.

_____. O Imposto Ecológico: Contributo para o Estudo dos Instrumentos Econômicos de Defesa do Ambiente. Coimbra: Coimbra Editora, 2001.

TORRES, Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro e tributário. 12 ed. atual. Rio de

TÔRRES, Heleno Taveira. A proteção a áreas degradadas por atividades relacionadas à indústria do petróleo e do gás e seus derivados e o emprego da CIDE-combustíveis. In: SCAFF, Fernando Facury; ATHIAS, Jorge Alex (Org.). Direito Tributário e Econômico

Aplicado ao Meio Ambiente e à Mineração. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

SUTER, Jordan F. Consumption patterns, development, energy and environment. New York: Cornell University Press, 1999.

TUPIASSU, Lise. A Reforma Fiscal Verde e o Duplo Dividendo. In: SCAFF, Fernando Facury; ATHIAS, Jorge Alex (Org.). Direito Tributário e Econômico Aplicado ao Meio Ambiente e à Mineração. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

VARGAS, Jorge de Oliveira *apud* LEAL, Virgínia de Carvalho. Tributação Ambiental: implementação do direito fundamental ao meio ambiente saudável e equilibrado através de política fiscal. Dissertação de Mestrado. Faculdade de Direito do Recife. Centro de Ciências Jurídicas. Universidade Federal de Pernambuco – UFPE. Janeiro. Renovar. 2005.