

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DO PARANÁ
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E SOCIAIS
PROGRAMA DE MESTRADO EM DIREITO**

LEDA RAMOS MAY

**O TRIBUTO COMO INSTRUMENTO DE DESENVOLVIMENTO
SOCIOECONÔMICO – A INTERNALIZAÇÃO DE CUSTOS AMBIENTAIS**

CURITIBA

2007

LEDA RAMOS MAY

**O TRIBUTO COMO INSTRUMENTO DE DESENVOLVIMENTO
SOCIOECONÔMICO – A INTERNALIZAÇÃO DE CUSTOS AMBIENTAIS**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-graduação, Pesquisa e Extensão em Direito, da Pontifícia Universidade Católica do Paraná, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Vladimir Passos de Freitas

CURITIBA

2007

LEDA RAMOS MAY

**O TRIBUTO COMO INSTRUMENTO DE DESENVOLVIMENTO
SOCIOECONÔMICO – A INTERNALIZAÇÃO DE CUSTOS AMBIENTAIS**

Dissertação apresentada como requisito parcial
para obtenção do grau de Mestre pelo Programa
de Pós-graduação, Pesquisa e Extensão em
Direito da PUCPR. Aprovada pela Comissão
Examinadora abaixo assinada.
Orientador: Prof. Vladimir Passos de Freitas

COMISSÃO EXAMINADORA

Prof. Dr. Vladimir Passos de Freitas
(Orientador)

Prof. Dr. José Rubens Morato Leite
(Convidado)

Prof. Ms. Nicolau Konkel Júnior
(Convidado)

Prof^a. Dr^a. Fabiane Lopes Bueno Netto Bessa
(Membro)

Curitiba, 20 de setembro de 2007.

Dedico à saudade.

Saudade de Maria Iphigenia que acompanhou do infinito a conclusão deste trabalho.

E a Antonio e Silvia que souberam, mesmo com saudade no coração, entender minhas ausências no período final de meu estudo de mestrado.

AGRADECIMENTOS

A opção por um estudo acadêmico importa em dedicação e extrema habilidade no manejo do tempo, essência que identifica e permite um trabalho científico com qualidade.

Por saber que tempo hoje é um luxo, sou grata aos que, de algum modo, concederam-me tempo para momentos de leitura, reflexão e construção acadêmica. Tempo indispensável para o estudo das disciplinas e para a elaboração do texto da dissertação, e que foi, sem qualquer prévia autorização, subtraído de todos que me são caros e preciosos.

Por isso a você, que me concedeu tempo, incentivo e apoio para seu desenvolvimento, meus agradecimentos.

Ao meu orientador, Professor Vladimir Passos de Freitas de quem tomei precioso tempo para minha orientação.

Em especial, agradeço às minhas Marias, Eugenia e Augusta, que bem souberam lidar com a minha falta de tempo e costumeira ausência, senão física, emocional.

Às irmãs de afeto, Doris, Karina e Ana Maria, que em diversas oportunidades socorreram-me, com seu precioso tempo, em pesquisas, revisões e opiniões de conteúdo acadêmico e profissional.

À Wanda e à Célia, presentes por escolha do infinito, que por meio de seus conhecimentos profissionais e disponibilidade pessoal de tempo, tornaram mais consistente o conteúdo do trabalho.

Aos advogados, funcionárias e estagiárias de meu escritório que tiveram de incluir em suas agendas, parte de meus compromissos profissionais, importando em cessão de seu inestimável tempo no intento de suprir a minha quase eterna falta de tempo.

Aos professores do programa de mestrado que dispuseram de tempo para abrir portas de conhecimento e informação, sem os quais não teria sido possível a dissertação.

Às sempre presentes, Eva e Isabel, que, com seu desempenho profissional, dedicação e uma disponibilidade de tempo ilimitada, socorreram-me e auxiliaram-me na secretaria do mestrado.

*O nosso futuro não poderá nunca ser como o
nosso passado.*

Niklas Luhmann

RESUMO

A complexidade das relações sociais impõe um ritmo a que se acostuma e se segue. As questões e discussões de seus interesses passam a ser impessoais e tratados na medida da força coercitiva dos grupos que detêm maior poder de persuasão. E poucos poderes podem ser comparados ao poder de imposição que o interesse econômico possui no equacionamento de uma decisão social.

Desde que as organizações deixaram de reger-se pela vontade de uma pessoa ou de um grupo social – Estado Patrimonial, em que havia um marco de personalidade, porque de interesse pessoal do detentor do poder – a impessoalidade da imposição econômica tem sido preponderante na escolha da tutela de interesses a serem atendidos pela sociedade. Por vezes em detrimento de um interesse comum, o meio ambiente.

Tem-se, portanto, um conjunto de interesses sociais, econômico e ambiental, que deve ser equacionado pela sociedade. O primeiro, porque articula e executa os recursos necessários de produção para a existência da vida humana; o segundo, pois nele se encontram os insumos para esta produção.

Há quase cem anos análises econômicas constataam a existência de falhas de mercado, resultantes da não-inserção do custo ambiental no custo da produção, uma deseconomia negativa. Identifica-se, assim, um componente até então desconsiderado no cálculo do valor do produto que é reflexivo no âmbito social e econômico.

Por este motivo, para que haja um equilíbrio entre atividade econômica e meio ambiente, o benefício privado e o custo social, a deseconomia negativa deve ser eliminada e se não for possível na sua totalidade, ao menos minimizados seus efeitos. Para tanto, realizar a internalização da externalidade ambiental negativa ao custo do produto. A determinação de institutos para uma intervenção no domínio econômico deve considerar a existência de desigualdades de situações para que ocorra um tratamento isonômico, razão pela qual o uso do tributo como instrumento de internalização da externalidade ambiental negativa.

O tributo ambiental indutor, por meio da arrecadação ou direcionamento de atividades econômicas, permite uma prestação efetiva de tutela ambiental. Está recepcionado no ordenamento jurídico brasileiro como instrumento de tutela ambiental de intervenção no domínio econômico. E é igualmente indicado com essa função pela Declaração do Rio de Janeiro para o Meio Ambiente e o Desenvolvimento.

Palavras-chave: Tributo. Indutor. Internalização da externalidade. Meio ambiente. Economia. Deseconomia negativa. Princípios.

ABSTRACT

The complexity of the social relationships imposes us a rhythm to which we got used to and proceeded. The subjects and discussions of their interest become impersonal and they pass to be treated in the measure of the coercive force of the groups that have larger persuasion power. Few powers can be compared to the imposition power that the economic interest possesses in the result of a social decision.

Since the organizations stopped governing for the will of a person or of a social group - Patrimonial State, in that there was a personal relation mark, because it was of personal interest of the holder of the power -, the unpersonal relation of the economical imposition has been preponderant in the choice of the protection of interests that have been assisted by the society. Sometimes, to the detriment of a common interest: the environment.

Therefore, it has a group of social, economical and environmental interests, that should be set out by the society. The first because it articulates and executes the necessary resources of production for the existence of the human life; the second, because the inputs for this production are in its.

In the last century, economical analyses verify the existence of market flaws, resultants of the no-insert of the environmental cost in the cost of the production, a negative uneconomy. So, it was identified a component that was still inconsiderate in the calculation of the value of the product and that is reflexive in the social and economical extent.

For this reason, for being a balance between economic activity and environment, between the private benefit and the social cost, the negative uneconomy should be eliminated and, if it is not possible in its totality, at least their effects should be minimized. For so much, it should take place the internalization of the negative environmental externality at the cost of the product. The determination of institutes for an intervention in the economical domain should consider the existence of inequalities of situations so that it happens an isonomic treatment, reason for the use of the tribute as instrument of internalization of the negative environmental externality.

The inductor environmental tribute, through the collection or direction of economic activities, allows an effective installment of environmental protection. It is received in the Brazilian legal system as instrument of environmental protection of intervention in the economical domain. It is also indicated with that function by the Declaration of Rio de Janeiro for the Environment and the Development.

Keywords: Tribute. Inductor. Internalization of externality. Environment. Economy. Negative uneconomy. Principles.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	12
2 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS BRASILEIROS	16
2.1 PERTINÊNCIA DA ANÁLISE DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS	16
2.2 PRINCÍPIOS AMBIENTAIS	19
2.2.1 Princípio do poluidor pagador	19
2.2.2 Princípio do usuário pagador.....	20
2.2.3 Princípios da precaução e da prevenção	21
2.2.4 Princípio do desenvolvimento sustentável.....	23
2.2.5 Princípio da cooperação.....	24
2.2.6 Princípio da equidade intergeracional.....	24
2.3 PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS.....	25
2.3.1 Princípio da anterioridade	25
2.3.2 Princípio da capacidade contributiva	26
2.3.3 Princípio do não-confisco	27
2.3.4 Princípio da seletividade	27
2.4 PRINCÍPIOS ECONÔMICOS.....	28
2.4.1 Princípio da livre iniciativa	28
2.4.2 Princípio da economicidade.....	29
2.5 SÍNTESE DO CAPÍTULO.....	30
3 INTERNALIZAÇÃO DE CUSTOS AMBIENTAIS	33
3.1 A JUSTIFICATIVA ECONÔMICA E JURÍDICA	33
3.1.1 Econômica	33
3.1.2 Jurídica.....	37
3.2 A INTERNALIZAÇÃO DA EXTERNALIDADE NEGATIVA AMBIENTAL	39
3.3 CONSTITUIÇÃO FEDERAL, ARTIGO 170, INCISO VI.....	45
3.4 O RISCO SOCIAL E ECONÔMICO DA NÃO-INTERNALIZAÇÃO DA EXTERNALIDADE AMBIENTAL	49
3.5 SÍNTESE DO CAPÍTULO.....	55
4 TRIBUTO COMO NORMA INDUTORA DE AÇÃO ECONÔMICA E AMBIENTAL	57

4.1 NORMA TRIBUTÁRIA.....	57
4.1.1 Tributo	57
4.1.2 Função do tributo	62
4.2 A NORMA TRIBUTÁRIA INDUTORA AMBIENTAL	66
4.2.1 Conceito	66
4.2.2 Seletividade	69
4.2.3 Afetação da receita.....	72
4.2.4 Indução de ação	74
4.3 IDENTIFICAÇÃO E CARACTERIZAÇÃO DA NORMA TRIBUTÁRIA INDUTORA DE AÇÃO ECONÔMICA E AMBIENTAL	75
4.3.1 Elementos normativos	75
4.3.2 Elementos específicos.....	77
4.4 PROPOSTA DE PROJETOS DE LEI NO CONGRESSO NACIONAL	83
4.4.1 Proposta de projeto de lei nº 3.955/2004	84
4.4.2 Proposta de projeto de lei complementar nº 73/2007.....	86
4.5 SÍNTESE DO CAPÍTULO.....	88
5 CONCLUSÃO	89
REFERÊNCIAS.....	93
ANEXOS	103

1 INTRODUÇÃO

Muito se questiona e se discute acerca do meio ambiente e dos reflexos que a sua preservação e proteção implicam hoje no viver em sociedade.

Considere-se que o homem vive de forma coletiva e organizada, normatizando seus bens e interesses há mais de 4.000 anos e que somente a partir da metade do século passado, ou seja, há apenas 30 anos, o meio ambiente passou a ser um instituto jurídico sistematizado nos ordenamentos jurídicos.

É que se afirma com segurança que a tutela ambiental é sem dúvida um dos mais recentes interesses coletivos a ser incorporado nos sistemas normativos.

A inexistência de um conjunto de normas de tutela ambiental mais remota demonstra que até então não havia uma expressiva motivação e um envolvimento social na identificação do meio ambiente como bem de interesse coletivo e, portanto, merecedor de uma proteção via conjunto de normas de conduta legal.

Assim, fica demonstrado que o envolvimento social é importante para a determinação da tutela de um interesse coletivo. E mais, pela experiência, percebe-se que embora existente a norma, esta realiza sua função quando a sociedade realmente se propõe pelo seu cumprimento. Pelo que, pouco efeito prático tem a positivação da norma jurídica enquanto o grupo social a quem se destina não observa e apreende a importância de seu cumprimento. Não bastando a expressa previsão normativa, é preciso igualmente a vontade social e política para sua efetivação prática.

No Brasil, tem-se uma legislação recente, farta e ágil a uma efetiva tutela ambiental, sem que com isso se tenha na prática uma real proteção e preservação ambiental em face de outros ordenamentos jurídicos que tenham positivado em menor escala o interesse jurídico ambiental. Parte desta ineficácia se dá em razão da ausência de uma consciência social, talvez por falta de conhecimento e de informação da relevância coletiva do cumprimento da norma ambiental. E ainda, senão a razão preponderante, por impossibilidade econômica de se cumprir a norma ambiental enquanto no exercício de uma atividade econômica produtiva.

O equilíbrio entre atividade econômica e meio ambiente é o desafio que a tutela ambiental impõe às organizações sociais.

Equilíbrio fundamental para que se possa hoje continuar a manter um padrão de consumo mínimo para a satisfação das necessidades essenciais à vida humana. Mas fosse somente o problema do consumo atual, a questão seria mais simples. O desafio é maior. É permitir que as gerações futuras igualmente tenham a possibilidade de uso e gozo de bens ambientais, nas mesmas proporções e grau de qualidade hoje disponibilizada.

Por isso, no trato dos desafios apresentados pela tutela ambiental, a pertinência da frase inicial de Niklas Luhmann¹: “o *nosso futuro não poderá nunca ser como o nosso passado*”.

Niklas Luhmann, sociólogo alemão, em meados do século passado inovou no estudo da sociologia postulando uma teoria sistêmica para explicar a forma de interação dos interesses sociais. No seu entender, a base para identificação de um interesse é a comunicação. Instrumento pelo qual um interesse passa a ser relevante, incorporando-se de forma independente a cada um dos sistemas do complexo social, na medida do grau de comunicação existente entre o sistema e o interesse. Desse modo a comunicação passa a ser o vetor determinante das alterações sistêmicas e inserções de novos interesses.

Isto posto, se se deseja para o futuro um legado ambiental baseado em uma ação racional do uso, hoje, do bem ambiental, tem-se que alterar o modelo de ação. Não se pode continuar a agir como se os recursos naturais fossem inesgotáveis; o patrimônio cultural, paisagístico e histórico passível de reconstrução, porque mantida a forma presente de atuação, o *nosso futuro não poderá nunca ser como o nosso passado*.

A tutela ambiental com eficácia futura não permite possibilidade de ação de modo idêntico à ação presente. E ainda, visto que urgente a sua implantação, torna-se um dever: nosso futuro não *deverá* nunca ser como o nosso passado.

Ressalta-se que quando se identifica aqui a expressão meio ambiente, este conceito deve ser entendido em seu sentido macro, englobando o meio ambiente material e imaterial. Ou seja, em todos os aspectos de bem jurídico cuja não-proteção e preservação importarão em uma dilapidação do patrimônio ambiental a ser deixado para as futuras gerações.

¹ Apud GIORGI, R. Apresentação, In: CAMPILONGO, C. F. **O direito na sociedade complexa**, São Paulo, Max Limonad, 2000, p, 12.

Como anteriormente afirmado, a tutela ambiental é um instituto jurídico recente. Hoje, com previsão constitucional que determina ser um bem comum de todos, cujo dever de proteção e preservação compete tanto ao sujeito de direito público, como do direito privado. Essa generalização constitucional implica, na prática, na não-especificação do sujeito do dever. E enquanto não expresso e identificado a quem compete o ônus pela proteção e preservação ambiental, esta vem sendo suportada por toda a coletividade. O sistema social, formado pelo público e privado, vem suprimindo as necessidades de sua efetivação, de uma forma genérica, sem específica contrapartida econômica daquele que efetivamente se beneficia pelo uso do bem ambiental.

O presente trabalho tem como justificativa o estudo da norma tributária, como instrumento de política ambiental, objetivando uma ação de equilíbrio no sistema econômico e o ambiente em que ele atua. Para tanto, o texto está desenvolvido em três segmentos, que sustentam a conclusão final.

No primeiro, a identificação dos princípios constitucionais relevantes para a validade de uma proposta de tributo que atenda igualmente às regras constitucionais, tributárias, econômicas e ambientais.

A seguir, análise dos aspectos econômicos e jurídicos da possibilidade de internalização da externalidade negativa ambiental ao custo econômico, via norma tributária. A premissa é que a obtenção de benefício econômico pelo uso de bem ambiental deve importar em uma sujeição tributária, por duas razões: desonerar a sociedade como um todo do suporte de efetivação do interesse coletivo, bem ambiental. Segundo, como fator indutor de ação econômica no sentido de racionalizar o uso do bem ambiental em razão do interesse social de sua proteção e preservação.

Finalizando, tem-se a indicação de requisitos mínimos para uma norma tributária ser identificada como indutora de ação positiva ambiental, e referência a algumas propostas legislativas em tramitação no Congresso Nacional para uma positivação em nosso ordenamento jurídico.

Encerra-se esta introdução, recordando uma pergunta que me fora feita no processo de seleção para o programa de mestrado: Você tem tempo? Naquele momento, não imaginei que a questão, tempo, passaria a me acompanhar com tanta ênfase e urgência. Costumeiramente se diz que tempo se faz; tempo é questão de interesse e prioridade. No estudo acadêmico deparei-me inúmeras vezes com a

dificuldade de harmonizar os afazeres e meu tempo pessoal, mas essa era uma questão de menor importância. A minha preocupação com o tempo passou a ser urgente ao constatar a ainda gritante indiferença social e jurídica diante do fato que para uma tutela ambiental, com fulcro no ditame constitucional de bem comum de todos e disponível igualmente às futuras gerações, o tempo está se esgotando.

2 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS BRASILEIROS

2.1 PERTINÊNCIA DA ANÁLISE DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

A Constituição Federal do Brasil assegura em seus artigos interesses jurídicos diversos. A positivação de normas de conteúdo múltiplo pode suscitar divergência quando da sua aplicação.

Para elucidar possíveis enfrentamentos normativos constitucionais ou infraconstitucionais, a análise interpretativa de um conflito de normas se apóia, entre outros, nos princípios norteadores do texto constitucional.

Princípios constitucionais são regras de valor que formam a base de sustentação do texto constitucional. A origem da palavra é latina, *principium*, indicando o início, a base de um raciocínio, de uma ação.

No dizer de Roque Antonio Carrazza²,

A Constituição é, pois, um conjunto de normas e princípios jurídicos, atuais e vinculantes. Os princípios possuem acentuado grau de abstração, traçando, destarte, as diretrizes do ordenamento jurídico. Enunciam uma razão para decidir em determinado sentido.

E ainda: “Em suma, os *princípios* são normas qualificadas, exibindo excepcional valor aglutinante: indicam como devem aplicar-se as normas jurídicas, isto é, que alcance lhes dar, como combiná-las e quando outorgar precedência a algumas delas.” (itálico do autor)

Identifica-se que os princípios constitucionais estão voltados à sistematização de questões fundamentais do Estado, nas palavras de Augusto Zimmermann³.

² CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 17 ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p, 36.

³ ZIMMERMANN, Augusto. **Princípios fundamentais de interpretação constitucional**. Disponível em: http://www.achegas.net/numero/noveaugustozimmermann_09.htm. Acesso em: 20 de abril de 2007.

Considere-se que a tutela ambiental, o desenvolvimento econômico e o sistema tributário são interesses jurídicos de imposição diferenciada, embora todos fundamentais ao Estado, por este motivo, solicitam uma interpretação harmônica de seus princípios e regras.

Isto porque alguns princípios são de natureza ampla e geral, importando uma vinculação em todo o campo normativo, razão pela qual serão primeiramente examinados, já que pertinentes tanto ao direito ambiental, como ao tributário e o econômico. Outros, por sua especialidade de conteúdo, são objeto de análise específica na sua categoria de inserção.

A Constituição Federal trata no seu início, Título II, Capítulo I, dos direitos e deveres fundamentais, passando às questões ambientais, econômicas e tributárias em títulos e capítulos específicos. No Título VI, Capítulo I, ao dispor sobre o sistema tributário nacional, na Seção I, especifica os princípios gerais tributários. No Título VII, Capítulo I, os princípios gerais da atividade econômica e no Título VIII, Capítulo VI trata em um único artigo, embora com diversos parágrafos, do meio ambiente. Havendo, então, uma dispersão no corpo de seu texto, das normas pertinentes a um tributo com função indutora ambiental.

O exame dos princípios constitucionais se faz aqui presente em razão da interdisciplinaridade do tema abordado neste trabalho: norma tributária ambiental. O estudo não busca a exaustão da análise dos princípios constitucionais e sim a indicação daqueles de maior relevância para uma norma de caráter complexo, que envolve institutos de ordem tributária, econômica e ambiental. Pela especialidade de seu conteúdo, de imposição fundamental genérica, os princípios constitucionais da igualdade e da legalidade, alicerce do ordenamento e, portanto, inerente a qualquer outra formulação normativa, estão previamente abordados neste capítulo.

O princípio da igualdade, inscrito no caput do art. 5º da Constituição Federal⁴, é o fundamento constitucional jurídico que determina serem todos iguais perante a lei. Este princípio, igualmente denominado de princípio da isonomia, vale como segurança constitucional de que a lei não fará distinção entre pessoas. Seguindo o dizer de Hugo de Brito Machado⁵: a lei sempre discrimina. Seu papel fundamental

⁴ Constituição Federal - Art. 5º - Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...).

⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 27 ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 62.

consiste precisamente na disciplina das desigualdades naturais existentes entre as pessoas.

A disciplina das desigualdades é que torna a todos iguais. A norma jurídica é o instrumento essencial para ação de equilíbrio e isonomia social, revelando o sentido de Justiça deste princípio constitucional.

Neste sentido assevera, Victor Uckmar⁶, ao discorrer sobre o princípio constitucional da igualdade:

a igualdade perante a lei consiste em a lei dever ser igual para todos que se encontrem em situações idênticas, e na proibição de estabelecer exceções ou privilégios tais que excluam a favor de um, aquilo que é imposto a outros, em idênticas circunstâncias.

Quanto ao princípio da legalidade, princípio fundamental constitucional, inscrito no art. 5º, inciso II da Constituição Federal⁷, cuja aplicação em um Estado de Direito importa em agir de acordo com a lei, porque somente esta tem o efeito de compelir alguém a fazer ou deixar de fazer alguma coisa. Tem, ainda, o controle da constitucionalidade da norma, que determina o fazer ou não-fazer, papel essencial na eficácia desse princípio.

José Marcos Domingues de Oliveira⁸ afirma que o princípio da legalidade se destina a realizar o princípio material de igualdade e só nessa perspectiva é que encontra sua justificativa, porque é com a legalidade que se coloca ao alcance dos desiguais a igualdade pretendida no espírito constitucional.

O princípio da legalidade em um Estado de Direito, ou seja, o Estado regulado por normas jurídicas previamente estabelecidas e não editadas ao acaso a serviço de interesses escusos e/ou individuais, garante à sociedade uma estabilidade jurídica na medida em que somente a lei, a norma posta, obrigará a fazer ou deixar de fazer alguma coisa.

⁶ UCKMAR, Victor. **Direito constitucional tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1976, p, 56.

⁷ Constituição Federal - Art. 5º (...) II – ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

⁸ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito tributário e meio ambiente**. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p, 52.

2.2 PRINCÍPIOS AMBIENTAIS

2.2.1 Princípio do poluidor pagador

O princípio do poluidor pagador, inscrito no art. 225, § 3º da Constituição Federal⁹ e no art. 4º, inciso VII da Lei nº 6.938 de 31 de agosto de 1981¹⁰ que instituiu a política nacional do meio ambiente no Brasil, importa em determinar a quem polui o dever de arcar economicamente com o seu custo ambiental.

No dizer de Edis Milaré¹¹, este princípio está assentado na vocação redistributiva do Direito Ambiental, não sendo um princípio constitucional permissivo de ação poluidora.

E ainda José Joaquim Gomes Canotilho e José Rubens Morato Leite em Direito Constitucional Ambiental Brasileiro, baseado em Antonio Carvalho Martins¹²:

O princípio do poluidor-pagador visa sinteticamente, à internalização dos custos externos de deterioração ambiental. Tal situação resultaria em uma maior prevenção e precaução em virtude do conseqüente maior cuidado com situações de potencial poluição. É evidente que a existência de recursos naturais gratuitos a custo zero, leva inexoravelmente à degradação ambiental.

Trata-se de princípio impositivo à atividade lícita - porque se a atividade é ilícita a imposição normativa pertence ao campo do direito penal ou administrativo - que determina a quem utiliza economicamente um bem ambiental a inclusão no valor da sua produção o custo ambiental. A ciência econômica denomina de internalização de externalidade o ato de trazer ao custo econômico fatores externos

⁹ Constituição Federal - 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.

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

¹⁰ Lei nº 6.938 - Art. 4º - A Política Nacional do Meio Ambiente visará: VII - à imposição, ao poluidor e ao predador, da obrigação de recuperar e/ou indenizar os danos causados, e ao usuário, de contribuição pela utilização de recursos ambientais com fins econômicos.

¹¹ MILARÉ, Edis. **Direito do ambiente**, 3ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004, p. 142.

¹² CANOTILHO, José Joaquim Gomes; LEITE, José Rubens Morato. **Direito constitucional ambiental brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 181.

à produção. No caso do princípio do poluidor-pagador, a externalidade ambiental deve ser incluída, internalizada no custo econômico do produto, em a qual, a externalidade ambiental recai sobre toda a sociedade e não, como de justiça, sobre quem dela se beneficia.

2.2.2 Princípio do usuário pagador

O princípio do usuário pagador, apesar de não inscrito explicitamente na nossa Constituição deve assim ser entendido, como princípio constitucional, em razão da pertinência analógica com o princípio do poluidor pagador; este sim, explícito na carta constitucional. E ainda, porque é expresso como princípio na disposição do art. 4º, inciso VII, da Lei nº 6.938 de 31 de agosto de 1981¹³ que instituiu a política nacional do meio ambiente, que identifica como instrumento de política ambiental a imposição ao usuário de bem ambiental o dever de contribuir em razão do seu uso quando com finalidade econômica.

Ricardo Lobo Torres em seu artigo, *Princípios e Teoria Geral do Direito Tributário Ambiental*¹⁴, quando trata da questão de justiça tributária ambiental, faz referência, separadamente, ao princípio do poluidor pagador e ao princípio do usuário pagador. Entretanto, prefere o autor a denominação de *consumidor* em vez de usuário, afirmando ser este princípio, *consumidor pagador*, um corrolário do princípio do poluidor pagador. Ele parte da imposição constitucional de que o bem ambiental é bem comum de todos e, portanto aquele que o usufrui individualmente, em detrimento da coletividade, deve pagar pelo uso de um bem coletivo.

Dessa maneira, tanto o princípio do usuário pagador, como o princípio do poluidor pagador, impõe a internalização da externalidade ambiental, delineando sua eficácia redistributiva na imposição do dever de pagar pelo uso individual econômico de um bem coletivo: bem ambiental.

¹³ Lei nº 6.938 - Art. 4º - A Política Nacional do Meio Ambiente visará: VII - à imposição, ao poluidor e ao predador, da obrigação de recuperar e/ou indenizar os danos causados, e ao usuário, de contribuição pela utilização de recursos ambientais com fins econômicos

¹⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **Estudos de direito constitucional, financeiro e tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 28.

2.2.3 Princípios da precaução e da prevenção

Os princípios da precaução e da prevenção, ambos inscritos no caput do art. 225, e § 1º, inciso IV e V do mesmo artigo¹⁵ e na Declaração do Rio de Janeiro sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento de 1992, Princípio 15¹⁶, importam na imposição de obrigação constitucional ao sujeito de direito público ou privado de defender e preservar o meio ambiente para as presentes e futuras gerações. Determina, ainda, como aplicação desse princípio, que as atividades potencialmente lesivas ao meio ambiente sejam objeto de estudo e análise técnica antes da obtenção de autorização para sua execução, perante a autoridade pública competente.

O trato doutrinário dos princípios da precaução e prevenção, por vezes os confunde. Sendo certo que a finalidade é a mesma, instrumentar ações futuras com potencial de degradação ambiental.

Em ambos há a necessidade de acesso à informação, conhecimentos científicos e tecnológicos que são os instrumentos essenciais para uma aplicação justa desses princípios.

O princípio da precaução, mais amplo e abrangente do que o da prevenção explicita a necessidade de um equilíbrio entre o conhecimento científico e técnico atual sobre a existência de perigo de dano futuro e a permissão de ação.

Como afirma Fernando Magalhães Modé¹⁷:

¹⁵ Constituição Federal - 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.

§ 1º - Para assegurar a efetividade desse direito, incumbe ao Poder Público:

IV - exigir, na forma da lei, para instalação de obra ou atividade potencialmente causadora de significativa degradação do meio ambiente, estudo prévio de impacto ambiental, a que se dará publicidade;

V - controlar a produção, a comercialização e o emprego de técnicas, métodos e substâncias que comportem risco para a vida, a qualidade de vida e o meio ambiente.

¹⁶ Princípio 15: Em caso de danos graves ou irreversíveis a ausência de certeza científica absoluta não deve servir de pretexto para procrastinar a adoção de medidas efetivas visando a prevenir a degradação do meio ambiente.

¹⁷ MODÉ, Fernando Magalhães. **Tributação ambiental: a função do tributo na proteção do meio ambiente**. Curitiba: Juruá, 2003, p. 51.

A atuação do princípio da precaução se dá, assim, no átimo existente entre a necessidade imediata de execução de determinada atividade e o atual estágio de desenvolvimento científico que permite avaliar a existência de perigo e sua extensão.

E em Paulo Affonso Leme Machado¹⁸:

A implementação do princípio da precaução não tem por finalidade imobilizar as atividades humana. Não se trata da precaução que tudo impede ou que em tudo vê catástrofes ou males. O princípio da precaução visa à durabilidade da sadia qualidade de vida das gerações humanas e à continuidade da natureza existente no planeta. A precaução deve ser visualizada não só em relação às gerações presentes, como em relação ao direito ao meio ambiente das gerações futuras...

O princípio da precaução decorre do risco não conhecido do resultado de uma ação, podendo o desconhecimento significar um dano ambiental. Assim, como não se tem certeza da inocorrência de dano, a atividade não deve ser permitida. É um agir antecipado diante do desconhecido. Não significa necessariamente em uma proibição total de ação diante da falta de conhecimento ou de informação. Mas sim um agir com cautela até que se conheça e identifique o resultado e efeitos da ação.

O princípio da prevenção resulta de uma situação conhecida, do real perigo da atividade porque se conhece previamente seu resultado, razão por que a atividade deve ser igualmente proibida. Sabe-se que o agir importa em dano.

Ainda Fernando Magalhães Modé¹⁹:

No caso da prevenção ao contrário do que ocorre com o princípio da precaução, já existem provas científicas da danosidade de uma determinada atividade, do nexos entre o dano e a causa e da adequação das medidas de prevenção.

A prevenção pressupõe uma prévia avaliação das conseqüências; para tanto é preciso acesso à informação e conhecimento técnico e científico. Razão porque se obriga às atividades potencialmente poluentes um estudo prévio de seus efeitos

¹⁸ MACHADO, Paulo Afonso Leme. **Direito ambiental brasileiro**. 11 ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 56.

¹⁹ MODÉ, Fernando Magalhães. **Tributação ambiental: a função do tributo na proteção do meio ambiente**. Curitiba: Juruá, 2003, p. 53.

antes da permissão para sua execução: licenças prévias de estudo de impacto ambiental. E como afirma Paulo Affonso Leme Machado²⁰, a prevenção não é estática, tem-se que atualizar e fazer reavaliações, para poder influenciar a formulação das novas políticas ambientais.

Assim posto, tanto o princípio da precaução como o da prevenção visam a uma defesa e proteção ambiental para o futuro. O primeiro, precaução, visto que se ignora científica e tecnicamente o resultado. O segundo porque conhecido seu resultado, dano, a ação deve ser proibida.

2.2.4 Princípio do desenvolvimento sustentável

O princípio do desenvolvimento sustentável, inscrito implicitamente no caput do art. 225 da Constituição Federal e na Declaração do Rio de Janeiro sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento de 1992, Princípio 4²¹, determina que o uso hoje de bem ambiental não impossibilite o uso desses recursos pelas gerações futuras.

Edis Milaré²², afirma ser um princípio com raízes profundas no Direito Natural e no Direito Positivo, com um duplo ordenamento:

Neste princípio, talvez mais do que nos outros, surge tão evidente a reciprocidade entre direito e dever, porquanto o desenvolver-se e usufruir de um Planeta plenamente habitável não é apenas direito, é dever precípua das pessoas e da sociedade. Direito e dever como contrapartidas inquestionáveis.

O equacionamento entre o dever e o direito exercita-se com respeito aos demais princípios constitucionais. O desafio do desenvolvimento sustentável é a efetivação da tutela ambiental e a manutenção da liberdade de ação econômica.

²⁰MACHADO, Paulo Afonso Leme. **Direito ambiental brasileiro**. 11 ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p.74.

²¹ Princípio 4: Para alcançar o desenvolvimento sustentável, a proteção ambiental constituirá parte integrante do processo de desenvolvimento e não pode ser considerada isoladamente deste.

²² MILARÉ, Edis. **Direito do ambiente**. 3ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004, p.148.

A identificação e a implantação de um modelo de desenvolvimento sustentável baseiam-se no equilíbrio entre a atividade econômica e a proteção e preservação ambiental.

O que no dizer de Ricardo Berzoza Saliba²³, da observância do princípio do desenvolvimento sustentável, é que se poderá atender às necessidades do presente sem comprometer as gerações futuras. Isso enseja um uso harmônico do bem ambiental em benefício da manutenção e crescimento de parâmetros e modelos sociais e econômicos, hoje e para o futuro.

2.2.5 Princípio da cooperação

O princípio da cooperação, inscrito no caput do art. 225 da Constituição Federal, gera obrigação idêntica e concomitante ao poder público, e à coletividade privada o dever de defender e preservar o meio ambiente.

No dizer de Cristiane Derani²⁴, é um princípio de orientação do desenvolvimento político, por meio do qual se pretende uma maior composição das forças sociais. Princípio incluso na estrutura do Estado Social e não exclusivo do direito ambiental.

Implica uma ação conjunta entre os sujeitos de direito público e privado na gerência do patrimônio ambiental. E igualmente, entre sujeitos de direito público internacionais e entre sujeitos de direito público e privado internacionais.

Um agir global e não somente local. Seja na esfera pública ou privada, interna ou externa. A ação em prol do meio ambiente não pode e não deve ser restrita a interesses individualizados, haja vista que a proteção e preservação ambiental não se restringe às fronteiras políticas e geográficas.

2.2.6 Princípio da eqüidade intergeracional

²³ SALIBA, Ricardo Berzoza. **Fundamentos do direito tributário ambiental**, São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 232.

²⁴ DERANI, Cristiane. **Direito ambiental econômico**. 2ª ed. São Paulo: Max Limonad, 2001, p. 161.

O princípio da eqüidade intergeracional, inscrito no caput do art. 225 da Constituição Federal, consagra a defesa e proteção ambiental tanto para as presentes como para as futuras gerações. Todas têm o direito de usufruir os bens ambientais na mesma proporção e medida das suas necessidades.

Vale dizer, uma sintonia entre normas de solidariedade e prevenção, instituindo um patrimônio ambiental de uso sustentável e possível hoje e para o futuro.

Como afirma Vladimir Passos de Freitas²⁵, um princípio ético que foi alçado à garantia constitucional. E que no dizer de José Rubens Morato Leite²⁶, pode ser *“sintetizado em um único princípio, o da responsabilidade, que pressupõe, agora, a atuação responsável em face do outro ainda não existente, dos ainda não nascidos, dos titulares de interesses sem rosto”*. (itálico do autor)

As necessidades da sociedade hoje implicam um uso ambiental incompatível com o conhecimento prático e científico de que os recursos ambientais são finitos. Alguns renováveis, mas se não protegidos e preservados, com certeza, serão exauridos em pouco tempo. A eqüidade consiste em um uso racional e solidário; sem desperdício e sem abusos; em solidariedade ao próximo de hoje e de amanhã que tem o direito de igualmente atender às suas necessidades mediante o uso de bem ambiental.

2.3 PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS

2.3.1 Princípio da anterioridade

O princípio da anterioridade está inscrito nos arts. 150, III, “b” “c”; 150, § 1º e 195, § 6º todos da Constituição Federal.

²⁵ FREITAS, Vladimir Passos de. **A constituição federal e a efetividade das normas ambientais**. 3ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, p. 239.

²⁶ LEITE, José Rubens Morato. **Direito ambiental na sociedade de risco**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2004, p. 113.

Segundo Carrazza²⁷, o princípio da anterioridade decorre de outro princípio constitucional, o da segurança jurídica. Tem a função de evitar surpresas jurídicas, dando segurança quanto a instituição ou majoração de tributos no decorrer do exercício financeiro.

O princípio da anterioridade tem uma ligação intrínseca e forte com o princípio fundamental da legalidade. Ambos essenciais a uma pretensão tributária com fulcro na constitucionalidade.

A legalidade e anterioridade da norma tributária são os principais fatores que a tornam exeqüível e, portanto se há a intenção de induzir uma atividade econômica com uma finalidade ambiental positiva, sua instituição deve se dar de forma solene, por meio de lei, observando-se a sua anterioridade normativa à ação da hipótese de incidência.

2.3.2 Princípio da capacidade contributiva

O princípio da capacidade contributiva, inscrito no art. 145, § 1º da Constituição Federal²⁸, apesar da ressalva textual de sua aplicação decorrer de um juízo prévio de oportunidade, em razão da expressão *sempre que possível*, assevera a capacidade contributiva como de caráter pessoal e individualizado. Deve ser analisada, na hipótese de incidência tributária, a possibilidade econômica objetiva do sujeito passivo da norma tributária de arcar com sua instituição.

Humberto Ávila²⁹ afirma que o princípio da capacidade contributiva importa no âmbito tributário à aplicação do princípio fundamental da igualdade. Por ele, todos devem arcar com a imposição tributária na medida da sua capacidade econômica pessoal, fazendo-se assim, Justiça, quando cada sujeito passivo responde em razão da sua real possibilidade.

²⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 17 ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 188.

²⁸ Constituição Federal - 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.

²⁹ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 366.

2.3.3 Princípio do não-confisco

O princípio do não-confisco está inscrito no art. 150, IV da Constituição Federal³⁰. O confisco implica em apreensão em favor do fisco, ou seja, ultrapassa o limite da incidência tributária aproximando-se de uma penalidade. Considere-se que a imposição de pena decorre de ato ilícito, como o tributo de ato lícito, razão pela qual há inconstitucionalidade na norma tributária que imponha ao sujeito passivo um confisco de seu patrimônio.

Hugo de Brito Machado³¹ esclarece quando afirma que o tributo deve ser um ônus suportável, um encargo que o contribuinte pode pagar sem sacrifício do desfrute normal dos bens da vida.

A noção e prova do confisco requerem uma análise geral da carga tributária imposta a determinado indivíduo, a qual é feita perante o judiciário, em razão da peculiaridade de cada atividade econômica ou de cada sujeito passivo da relação tributária.

2.3.4 Princípio da seletividade

Este princípio foi previsto de forma expressa e inovadora na Constituição Federal de 1988, no artigo 153, § 3º, I³² para o Imposto sobre Produtos

³⁰ Constituição Federal - Art. 150 – Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) IV – utilizar tributo com efeito de confisco;

³¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 27 ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 65.

³² Constituição Federal - Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

I - importação de produtos estrangeiros;
 II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;
 III - renda e proventos de qualquer natureza;
 IV - produtos industrializados;
 V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;
 VI - propriedade territorial rural;
 VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.
 § 3º - O imposto previsto no inciso IV:
 I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;

Industrializados (IPI) e no artigo 155, § 2º, III³³ para o Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS).

Justifica-se a sua instituição pela necessidade de se tratar de forma diferente, mediante critérios técnicos, determinadas atividades, onerando de forma diferenciada os bens sobre os quais há a sua incidência. Em essência, ocorre a seletividade em razão da essencialidade do produto ou mercadoria, como o caso dos fundamentais para uma vida humana digna.

2.4 PRINCÍPIOS ECONÔMICOS

2.4.1 Princípio da livre iniciativa

O princípio da livre iniciativa, inscrito no art. 1º, inciso IV da Constituição Federal³⁴, é fundamento da atividade estatal brasileira que defende o valor da livre iniciativa. Ou seja, a ação do sujeito de direito privado que vise ao exercício de atividade não proibida legalmente. Não sendo proibida, toda atividade estará resguardada pelas normas constitucionais.

A dificuldade prática é o exercício da livre iniciativa, juntamente com a implantação de um desenvolvimento econômico e a defesa do meio ambiente. O paralelo que se reveste a forma de interação desses valores sociais, todos fundamentais e previstos em nosso ordenamento constitucional.

A norma de defesa e proteção ambiental pode restringir a atuação da livre iniciativa, ou a livre iniciativa pode impor uma menor defesa ambiental. Este é o

³³ Constituição Federal - Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre
I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;
II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;
III - propriedade de veículos automotores

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;

³⁴ Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;

modelo a ser equacionado mediante instrumentos de política estatal, em que o tributo surge como uma das alternativas em razão da possibilidade de internalizar ao custo econômico, da livre iniciativa, o custo ambiental, restringindo ou impondo um melhor aproveitamento do bem ambiental. Obtém-se, então, um equilíbrio entre livre iniciativa e defesa ambiental, pelo preço, valor econômico do tributo no produto final decorrente desta internalização externa ambiental.

E ainda, em relação da livre iniciativa, igualmente relevante a sua conjunção com o princípio da livre concorrência, inscrito no art. 170, inciso IV e do tratamento diferenciado às atividades produtivas na forma prevista no art. 170, inciso VI³⁵, questão a ser abordada em tópico específico.

2.4.2 Princípio da economicidade

Este princípio de ordem econômica determina que se utilize a forma com maior viabilidade possível na execução de uma ação para a obtenção do resultado desejado em razão de dada necessidade. Ou seja, que o objetivo a ser alcançado se dê na maneira menos onerosa admissível, independentemente do tipo de necessidade, seja patrimonial, política, ambiental ou cultural, entre tantas outras. Seu enfoque é social, atendendo subsidiariamente a um interesse individual.

Estando nesse princípio econômico a base de sustentação para um equilíbrio entre atividade econômica e meio ambiente, impõe-se que aquela opere sempre com a menor onerosidade ambiental possível; que o exercício da atividade produtiva seja permitido, livre iniciativa, mais ainda quando regula de forma econômica e razoável o uso do bem ambiental.

A aplicação do princípio da economicidade na atividade econômica causa um efeito positivo ao meio ambiente, na medida em que passa a impor um uso racional do bem ambiental. O uso racional reflete em um melhor aproveitamento de matéria prima e do uso de energia na atividade produtiva. Ainda, na busca por tecnologias

³⁵ Constituição Federal - Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

IV - livre concorrência;

VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação.

que propiciem uma atividade mais econômica fomenta a pesquisa científica e a disseminação de informações e conhecimentos entre os agentes econômicos.

Este princípio de ordem econômica guarda uma relação com o princípio ambiental de desenvolvimento sustentável.

Como se observa em Cristiane Derani³⁶:

A análise do texto jurídico, dentro de sua totalidade complexa, é o único modo de adequar o direito ambiental à uma política real e conseqüente de conservação dos recursos naturais. Procurando ajustar prática econômica com o uso equilibrado dos recursos naturais, adota o direito à idéia de desenvolvimento sustentável.

2.5 SÍNTESE DO CAPÍTULO

No dizer de Celso Antonio Pacheco Fiorillo³⁷, os princípios constitucionais são as vigas mestras que sustentam o ordenamento jurídico brasileiro.

São normas de valores jurídicos fundamentais que norteiam a construção de um sistema jurídico. Por isso um tributo com vocação de indução da atividade econômica, visando à uma ação positiva ao meio ambiente, deverá seguir os princípios acima referidos sob pena de ser inconstitucional a sua instituição.

Alguns princípios constitucionais são de natureza essencial para perfeita identificação de um tributo ambiental.

Antes de qualquer outra síntese, a importância da verificação do sujeito passivo da norma tributária ambiental cuja identificação se dá por meio do princípio nomeado hoje por alguns doutrinadores³⁸ como princípio da responsabilização.

O princípio da responsabilização é uma expressão aglutinadora dos princípios do poluidor pagador e usuário pagador.

José Rubens Morato Leite³⁹ esclarece:

³⁶ DERANI, Cristiane. **Direito ambiental econômico**. 2ª ed. São Paulo: Max Limonad, 2001, p. 174.

³⁷ FIORILLO, Celso Antonio Pacheco; FERREIRA, Renata Marques. **Direito ambiental tributário**. São Paulo: Saraiva. 2007, p. 124.

³⁸ Cristiane Derani e Fernando Magalhães Modé, entre outros.

³⁹ CANOTILHO José Joaquim Gomes LEITE, José Rubens Morato. **Direito constitucional ambiental brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 182.

não se trata, exclusivamente de um princípio de compensação dos danos causados pela deterioração, ou seja, ele não se resume na fórmula do *polui pagou*. Seu alcance é maior, incluindo ainda os custos de prevenção, de reparação e de repressão ao dano ambiental. (itálico do autor)

Há responsabilidade ambiental para aquele que polui ou usufrui de um bem ambiental. Há responsabilidade individualizada e não genérica em razão da previsão constitucional e legal de que aquele que danifica ou utiliza um bem ambiental, com fim econômico, tem o dever de retribuir para a coletividade.

Sendo assim, identifica-se o sujeito passivo pelo uso ou dano efetivo ou potencial a um bem ambiental. Quem assim age, com um fim econômico tem o dever de retribuir à sociedade.

A imposição tributária ambiental deve conter em seu conteúdo ou na sua forma os princípios constitucionais e legais acima referidos sob pena de inconstitucional a sua exigência.

A legalidade e a anterioridade de um tributo ambiental têm um significativo reflexo social e econômico na medida em que a ação econômica é precedida de uma análise de sua viabilidade. A segurança jurídica da norma posta, indicadora ou não da obrigatoriedade de internalização de um custo ambiental, pode ser um fator decisivo na sua implantação (atividade econômica).

Da mesma forma, o equilíbrio entre o desenvolvimento sustentável, a livre iniciativa, a economicidade e a capacidade contributiva do sujeito passivo, pressupõem uma análise criteriosa de encargos que esta ação econômica possa ter em razão de prévia determinação legal.

O princípio do não-confisco traz em primeiro plano a habilidade do empreendimento econômico. Sendo a carga tributária excessiva, este se torna financeira e economicamente não-viável, importando por vezes em um desrespeito aos princípios do desenvolvimento econômico e da livre iniciativa.

A cooperação, a precaução e a prevenção são princípios genéricos e abrangentes relacionados com a ética, a moral e o conhecimento científico. Na questão de tutela ambiental, são determinados por valores sociais. A sociedade define o grau de suportabilidade passível de aceitação. A sociedade determina, com a valoração de seus interesses, o grau de cooperação de seus sujeitos, público e

privado. Igualmente defende até que ponto é necessário uma certeza técnica e/ou científica para a autorização de atividades que envolvam tutela ambiental.

E, a questão da igualdade, aqui tributária, a qual com a imposição de tributo pode-se obter um equilíbrio entre as desigualdades. Desigualdades sociais, impondo somente a quem utiliza ou danifica um bem ambiental de forma lícita e econômica o ônus de uma retribuição social. Lembrando que a responsabilidade deve, por força de dispositivo constitucional e legal, recair exclusivamente sobre aquele que polui ou usufrui economicamente de um bem ambiental.

Completando o sistema de normas com caráter de equilíbrio e equivalência, o princípio da seletividade, que com sua permissibilidade constitucional de seleção de bem e produto, permite no campo do direito ambiental uma ação positiva no que se refere à sua proteção e prevenção na medida da possibilidade de ação indutora de uso racional do bem ambiental na atividade econômica.

Concluindo, a imposição de um tributo, com indicação de proteção e prevenção de bem ambiental requer uma positivação harmônica e equilibrada entre esferas distintas de interesse social: desenvolvimento, atividade econômica e tutela ambiental. Com o gravame do princípio constitucional que determina: não só para as presentes, como para as futuras gerações.

O que se sabe é que a tutela de um interesse social depende da valoração que o organismo social dá a este interesse. Hoje, o modelo a ser equacionado é o equilíbrio entre atividade econômica e tutela ambiental. O que se denota, apesar da farta disposição normativa, ainda não bem definido e identificado socialmente.

3 INTERNALIZAÇÃO DE CUSTOS AMBIENTAIS

3.1 A JUSTIFICATIVA ECONÔMICA E JURÍDICA

3.1.1 Econômica

A atividade econômica tem seu fundamento no equilíbrio entre custo produtivo e o benefício dele resultante. Em estudos de resultados econômicos, foram identificados fatores externos à produção que não se encontram inseridos no seu custo. A esta constatação, reflexiva no custo econômico, a ciência econômica denomina externalidade, que pode ter um efeito positivo ou negativo. Em caso de efeito negativo, deve ser economicamente internalizado. Ou seja, havendo uma externalidade negativa, deve-se ao valor do produto este fator que se encontra externo ao custo da sua produção.

Na esfera da ciência econômica, uma das primeiras referências doutrinárias⁴⁰ na identificação de externalidades é encontrada no livro *The Economics of Welfare*, de Arthur Cecil Pigou⁴¹, professor em Cambridge, Inglaterra, que nas primeiras décadas do século XX⁴², ao examinar falhas de mercado, identificou na sua origem a existência de fatores secundários, alheios à cadeia de produção, mas causadores de distorções mercadológicas, denominados de deseconomias negativas.

De modo mais simples, falhas de mercado são identificadas quando não há regularidade na oferta de recursos para manutenção do equilíbrio entre produção,

⁴⁰ Vide referência em TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. *Tributação ambiental: A utilização de instrumentos econômicos e fiscais na implementação do direito ao meio ambiente saudável*. Rio de Janeiro: Renovar. 2006, p.67, e em MODÉ, Fernando. Magalhães. *Tributação ambiental: a função do tributo na proteção do meio ambiente*. Curitiba: Juruá, 2003, p.112 a Alfred Marshall, a quem identificam como precursor do estudo da externalidade econômica, sendo o alicerce da teoria desenvolvida e divulgada por Pigou. E ainda, com o início dessa percepção econômica na análise do Ótimo de Pareto: nenhum agente ou situação pode estar em uma posição melhor sem fazer com que outro agente ou situação assuma uma posição pior.

⁴¹ PIGOU, Arthur Cecil. *The economics of welfare*, In: RAMOS, Sanchez.. *La economia del bienestar*. Madrid: Nerija, 1946.

⁴² O livro *The Economics of Welfare*, passou por alterações de conteúdo em diversas edições, a critério do Autor, até a edição de 1928. O título inicial, publicado em 1912, *Wealth and welfare*, foi alterado, bem como extraído parte do seu conteúdo e anexos, publicados posteriormente sob outros títulos (informação retirada na introdução da edição traduzida para o espanhol).

distribuição e consumo. A origem da irregularidade de aporte de recurso que desencadeie uma falha de mercado pode ser única ou múltipla.

Segundo Pigou, entre as causas de maior relevância se encontram: a fonte e o custo da energia para a execução da atividade produtiva; a flutuação entre consumo e demanda indisciplinada por monopólio de produção e/ou distribuição; efeitos das relações de trabalho, essencialmente, quanto ao valor da sua remuneração e a utilização de recursos naturais como matéria-prima no processo de produção.

Na análise pigouviana, a ocorrência de uma falha de mercado desencadeia uma distorção resultante em socialização do seu custo enquanto mantém-se privatizado seu benefício. Este raciocínio, base da doutrina socialista, foi o objeto de estudo de Pigou, que visando a um equilíbrio na distribuição de renda desenvolveu sua teoria para justificar soluções para as distorções sociais em razão do desequilíbrio na distribuição de renda. Indicava também a intervenção estatal como instrumento para o restabelecimento do equilíbrio social e uma melhor distribuição de renda.

Justifica sua conclusão por entender ser função do Estado a manutenção do equilíbrio nas relações sociais. E, se preciso, a intervenção deve se dar inclusive em nível econômico podendo ser executado por meio de diversos instrumentos; entretanto, identificando, o instrumento tributário, como o mais hábil a tal manejo.

Desta maneira, pertinente se faz citação a Guilherme d'Oliveira Martins⁴³, que assim se expressa:

O Estado, para Pigou, deve intervir, assim, através de meios tributários e outros, no sentido de corrigir a distribuição de rendimentos. Mas corrigir não pode significar qualquer dirigismo ou limitação da livre iniciativa e do direito de propriedade. Para cada sujeito económico o ponto óptimo de oferta de bens públicos é aquele em que a utilidade marginal dos bens públicos é igual à desutilidade marginal do imposto. Importa, assim, ter sempre em consideração a relação entre o pagamento de impostos e a provisão de bens públicos. Deste modo, Pigou considera que o aumento do bem-estar económico pode não traduzir-se em **bem-estar social**. Este exige, em abstracto, a igualdade entre todos, porque só então seriam iguais as utilidades marginais de todos os sujeitos económicos. (negrito do autor)

⁴³ MARTINS, Guilherme d Oliveira. Finanças Públicas. Lisboa: Fundação Minerva. 2007. Disponível em: <http://www.lis.ulsiada.pt/cursos/bolonha/ciclos_2006_2007/direito/1_ciclo/docs/financas_publicas_capitulo_1.pdf>. Acesso em: 23 ago. 2007.

Ao final de sua fundamentação teórica, Pigou postula uma forma para cálculo de equivalência na internalização da externalidade gerada, por meio de taxas, *taxas pigouvianas*; instrumento de aferição do grau de intervenção estatal no mercado para a manutenção de um equilíbrio do bem-estar social.

Aqui, uma inserção necessária ao tema em questão: tutela ambiental. O estudo pigouviano de falhas de mercado teve como origem a constatação de um desequilíbrio econômico com efeito social entre produção e consumo; leia-se capital e trabalho, importando em uma desarmonia nas relações sociais e na distribuição de riqueza.

No decorrer do estudo, foi também identificada uma falha de mercado de procedência de uso de bem ambiental, com enfoque estritamente econômico sem preocupação com os reflexos sociais de um dano ambiental, e menos ainda com intuito de preservação ou proteção ambiental. Isto porque, à época, praticamente inexistente o conceito de meio ambiente como bem comum, com característica social.

O que já se identificava era a ocorrência de escassez de matéria-prima ou a impossibilidade de seu uso em razão de uma deterioração de ordem externa, fatos com efeitos econômicos relevantes na cadeia produtiva. E ainda, reflexos econômicos do uso de bem ambiental com ênfase no direito de posse, uso, propriedade, diga-se, propriedade privada. A análise e preocupação econômica do bem ambiental fora sempre realizada sob o aspecto de direito privado: invasão a um direito de propriedade ou limitação ao exercício de atividade produtiva (escassez, deterioração do bem).

Identificava-se, assim, a falha de mercado, a partir do momento em que ocorria um desequilíbrio no trinômio, produção, distribuição, consumo, por ausência de recurso em face de impossibilidade de uso de matéria-prima ou litígio de propriedade.

Surgindo, portanto, um quarto elemento a ser levado em consideração para a manutenção do equilíbrio econômico e do bem-estar social: o elemento ambiental. Elemento que vem em reforço à necessidade de intervenção estatal para a manutenção do bem-estar social. E mais, identificado como uma externalidade negativa, como se verá a seguir, ou seja, com reflexos econômicos e socialmente

indesejáveis, deve, por conseguinte, ser regulado para que produza o mínimo de efeito econômico possível.

Contrapondo-se a esta teoria, da necessidade de intervenção estatal para regularização de falhas de mercado, Ronald Coase⁴⁴, da escola de Chicago, com uma visão liberal de ação, em 1937, publica o livro *The firm, the market, and the law*, em que argumenta que o próprio mercado, sem intervenção estatal, tem condições de restabelecer o equilíbrio resultante de falhas mercadológicas. Ou seja, no espírito da máxima do capitalismo liberal do *laissez-faire*, contraria a posição pigouviana da intervenção estatal para um equilíbrio social.

Assegura também que o mercado por si mesmo tem condições de regular uma falha decorrente de externalidade. Apresenta, ainda, como solução um raciocínio lógico, por meio de um teorema, *teorema de coase*, sustentado pela resultante média entre um valor máximo e um valor mínimo, para que a atividade seja considerada economicamente viável, a ser estabelecido entre as partes envolvidas.

Patricia Guzmán Aguilera⁴⁵, no livro *Introducción al análisis económico del derecho ambiental*, resume a posição de Coase:

Según COASE para poner en práctica la negociación se hace necesario, reconocer que todo problema conlleva una *naturaleza recíproca*, es decir, que las partes involucradas están mutuamente comprometidas tanto en el problema como en la solución, superando la asignación a priori que normalmente se tiene respecto de los derechos adquiridos jurídicamente hablando (itálico da autora).

Impondo-se às partes, porque diretamente envolvidas e não ao Estado, a avaliação entre a externalidade gerada e suas possíveis soluções. Obtendo-se um juízo de valor, determinante do custo benefício da solução econômica a ser utilizada para internalização da deseconomia negativa.

Assim, têm-se duas posições doutrinárias econômicas antagônicas para uma solução de falha de mercado: intervenção estatal e livre ação do mercado; hoje, porém, vislumbra-se uma posição de equilíbrio entre ambas as concepções.

⁴⁴ COASE, Ronald Harry. **The firm, the market and the law**. Chicago: The University of Chicago Press, 1988.

⁴⁵ AGUILERA, Patricia Guzmán. **Introducción al análisis económico del derecho ambiental**, Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2006, p.106.

Em uma rápida visão das transformações políticas ocorridas no último século, conclui-se que a tese pigouviana de intervenção estatal mantém-se pertinente, ainda mais quando se identificam diferentes gerações de direitos que devem ser igualmente tutelados pelos ordenamentos jurídicos. O que justifica em parte o fato de as organizações sociais, salvo poucas exceções, estarem hoje politicamente organizadas de forma a atuar em equilíbrio entre o liberal e o social.

O fato é que existem fatores externos com reflexo econômico que não podem ser ignorados no cômputo do custo da atividade produtiva. O modo como o ordenamento social instrumentalizará a sua regulação depende da forma como se encontra politicamente organizado; entretanto, independentemente de uma preponderância liberal ou social na sua constituição, este fator deve ser incorporado, internalizado ao custo da atividade econômica.

Sob o prisma de tutela ambiental, a prática tem demonstrado que deixar ao exclusivo arbítrio da livre iniciativa, a regularização da externalidade ambiental não tem sido eficaz. Da mesma forma que uma desmedida ação estatal, especialmente por meio de imposição tributária mal planejada, igualmente não soluciona a falha de mercado.

O que se almeja é o estabelecimento de um equilíbrio econômico e social entre o público e o privado, o benefício e o custo, tendo o tributo a possibilidade de induzir o mercado, seja para uma ação racional do uso de bem ambiental ou pelo justo ressarcimento social de seu benefício privado, minimizando assim os efeitos econômicos e sociais derivados de uma falha de mercado de origem ambiental.

3.1.2 Jurídica

A norma jurídica regula interesses sociais. Norberto Bobbio⁴⁶, em seu livro *a Era dos Direitos*, relata a evolução dos interesses sociais tutelados pela norma jurídica, classificando os direitos em gerações. Direito de primeira geração é aquele considerado como fundamental e que permite ao indivíduo uma ação plena, sem vínculos outros senão com sua própria vida, liberdade e consciência em

⁴⁶ BOBBIO, Norberto. **A era dos direitos**. Rio de Janeiro: Editora Campus, 2004, p. 24-27.

contraposição ao Estado que deve permitir que o indivíduo aja livremente. Direito que impõe ao Estado um não-agir, no sentido de admitir ao indivíduo a discricionariedade pessoal de ação. Posta a liberdade de ação individual, identificam-se situações sociais em que o indivíduo necessita de uma intervenção do Estado em sua defesa.

A esse dever de ação do Estado, consignado em norma jurídica, relaciona-se o direito de segunda geração, direito a uma segurança social e previdenciária, a justas relações de trabalho. Assim, têm-se dois conjuntos normativos, um que impõe um dever de não-agir e outro um dever de ação ao Estado.

No entanto, as relações sociais identificam ainda um terceiro grupo de interesses, coletivos, como o das relações de consumo, cuja tutela necessita da interação entre Estado e indivíduo para sua efetivação. São os direitos de terceira geração, de interesse social e coletivo, impositivo tanto ao Estado como ao indivíduo direitos e deveres.

Nesta categoria, de terceira geração, é que se encontra o direito ambiental, que determina a toda sociedade a responsabilidade pela tutela ambiental. Não isoladamente ao Estado, tampouco ao indivíduo o dever de agir ambientalmente responsável.

Por fim, fala-se hoje em direito de quarta geração⁴⁷ em razão das constantes inovações tecnológicas responsáveis por uma globalização dos interesses sociais, em que o direito a informação, patrimônios genéticos, de disponibilidade de acesso global do conhecimento humano passam igualmente a ser tutelados.

A Constituição Federal do Brasil determina em seu artigo 225, ser um dever de todos a proteção e preservação ambiental, cabendo à esfera de atuação de cada sujeito de direito público e privado o custo individualizado pelo ônus da sua efetivação. Ao Estado é imposição, o cumprimento e a administração dos instrumentos para sua eficácia; ao privado, o cumprimento individual e a fiscalização da observância do dever estatal.

Como abordado no capítulo antecedente, princípios constitucionais determinam uma ação sistematizada em defesa ambiental. O interesse pela sua tutela, seja de ordem econômica ou coletiva, está positivado no ordenamento

⁴⁷ LIMA NETO, Francisco Vieira. Direitos humanos de 4ª Geração. Disponível http://www.dhnet.org.br/direito/textos/geracao/4_geracao.html>. Acesso em: 17 ago 2007.

jurídico com regras claras determinantes do limite de ação do Estado e do indivíduo que, portanto, devem ser observadas.

Justifica-se a norma jurídica por existir um fator ambiental, com valor de justiça social e a otimização de mercado a ser inserido na atividade econômica. Veja-se não simples possibilidade, e sim dever em razão do artigo 225 da Constituição Federal, que determina ser direito de todos um meio ambiente ecologicamente equilibrado.

Equilíbrio. Equilíbrio econômico a ser obtido com a individualização justa do ônus de sua externalidade, resultando em um equilíbrio social. Diz-se justo porque não é toda atividade produtiva que traz em si um índice de externalidade negativa que deva ser internalizada em seu custo, razão pela qual a possibilidade de tratamento diferenciado na inserção ou não da externalidade ambiental estar hoje expressa no artigo 170, inciso VI, possibilidade incluída pela Emenda Constitucional nº 42 de 19 de dezembro de 2003.

O aspecto da livre iniciativa e da livre concorrência na atividade econômica requer uma análise criteriosa de ação em confronto com a previsão constitucional do princípio ambiental de responsabilidade individual – poluidor/usuário pagador – e não-coletiva, alcançando uma estabilidade econômica e social por meio de intervenção estatal via imposição normativa tributária.

3.2 A INTERNALIZAÇÃO DA EXTERNALIDADE NEGATIVA AMBIENTAL

As falhas de mercado, ocasionadas por fatores desconsiderados no cômputo do custo produtivo, resultam em um desequilíbrio econômico e social. Ou na expressão de Paulo Henrique do Amaral⁴⁸, em seu livro *Direito Tributário Ambiental*, de forma geral, uma externalidade é uma relação econômica entre agentes, um custo ou um benefício, que não é tomado no cômputo pelo preço de mercado. Portanto, a externalidade pode ser de ordem positiva ou negativa: havendo um

⁴⁸ AMARAL, Paulo Henrique de. **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p, 41.

benefício à coletividade, diz-se positiva ou economia externa; em oposto, um custo social, negativa ou deseconomia negativa.

Um dos fatores desse desequilíbrio é o uso de bem ambiental na medida em que seu custo não esteja incluso no preço final do produto. Identifica-se esse fator externo como externalidade negativa já que é causador de um efeito nocivo à sociedade. Nocivo porque, ausente do custo do produto, onera a sociedade e não aquele que dela se beneficia. Como afirma Amaral⁴⁹:

Portanto, os agentes econômicos, ao utilizarem o meio ambiente como depósito ou insumo, sem internalizar os custos ambientais, provocam uma falha de mercado. Assim, toda a coletividade estará suportando e realizando o ônus da tão famosa máxima econômica, “privatização dos lucros e socialização dos prejuízos”.

E ainda Edis Milaré⁵⁰ quando se refere ao princípio constitucional do poluidor/pagador:

Busca-se, no caso, imputar ao poluidor o custo social da poluição por ele gerada, engendrando um mecanismo de responsabilidade por dano ecológico abrangente dos efeitos da poluição não somente sobre bens e pessoas, mas sobre toda a natureza. Em termos econômicos é a *internalização dos custos externos* (itálico do autor).

A identificação de uma externalidade negativa ambiental importa em outro efeito que não exclusivamente de ordem econômica (falha de mercado). O uso de um bem ambiental quando não-internalizado o seu custo, por ser de uso comum de todos, conforme explicita a Constituição Federal, beneficia individualmente o agente poluidor/usuário enquanto o ônus pelo seu eventual esgotamento de reserva, proteção e preservação permanece a cargo da sociedade. Tem-se evidenciado insuficiente deixar a cargo da administração pública ou do mercado, a regularização dessa externalidade negativa, para um equacionamento adequado da questão.

Jorge Jiménez Hernández⁵¹, em seu livro *El tributo como instrumento de protección ambiental*, identifica mecanismos públicos para proteção ambiental: legislação penal, instrumentos econômicos e instrumentos administrativos. E entre os instrumentos econômicos, a ajuda financeira, sistemas de consignações, criações de mercados e tributos como elementos para sua efetiva aplicação. Conclui ser a

⁴⁹ AMARAL, Paulo Henrique de. **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 41.

⁵⁰ MILARÉ, Edis. **Direito do ambiente**. 3ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004, p. 142.

⁵¹ HERNÁNDEZ, Jorge. Jiménez., **El tributo como instrumento de protección ambiental**. Granada: Comares, 1998, p. 52-55.

tributação, pela sua capacidade de incidência no preço, o melhor instituto econômico para a proteção e preservação ambiental, ou seja, a internalização da externalidade ambiental.

E se manifesta⁵²:

Em los últimos años, sin embargo, en el marco de um recrudescimiento de los problemas que aquejan al planeta danando gravemente el médio ambiente, y gracias a uma creciente concienciación de tal crisis, la nueva perspectiva va encaminada a la utilización de mecanismos que inciden en el sistema de precios.

Menciona ainda a teoria pigouviana como o início da inserção do elemento ambiental ao custo econômico⁵³. Referência também feita por Cristiane Derani⁵⁴, em seu *Direito Ambiental Econômico*, quando afirma que a partir da identificação de externalidades positivas e negativas ambientais, são incorporadas à economia ambiental as teorias de Pigou e Coase, visando à correção das externalidades negativas, também chamadas de custos sociais. E ao se referir a Pigou:

Pigou analisa e conclui, no caso da falha de mercado com relação à percepção das externalidades, que o Estado deve igualmente introduzir um sistema de impostos, em caso de deseconomia externa (efeitos sociais negativos) e de subvenção ou incentivo, em caso de economia externa (efeitos sociais positivos).

Quanto a Coase, adepto da liberalização do mercado:

Pressuposto para esta solução é um sistema global de direitos de propriedade dos sujeitos privados, que negociam seus interesses, buscando um acordo, para assim, conseguirem uma internalização eficiente dos efeitos externos. O Estado nesse caso, não tem de cuidar da internalização dos efeitos externos através de um sistema de compensação intermediado pela administração pública (subvenção e impostos). Ele deve unicamente evitar, dentro da ordem contratual privada dos “property rights”, o surgimento de externalidades que não interessam a ninguém, garantindo a

⁵² HERNÁNDEZ, Jorge. Jiménez., **El tributo como instrumento de protección ambiental**. Granada:Comares,1998, p, 72.

⁵³ HERNÁNDEZ, Jorge. Jiménez., **El tributo como instrumento de protección ambiental**. Granada:Comares,1998, p. 61. “La idea de utilizar al tributo para corregir disfunciones socio-económicas (entre lãs que contamos a ala contaminación) germina con A.C. Pigou, economista britânico que en 1920 irrumpe con su teoria de la “ Economía del bienestar”, sugiriendo em términos generales, que todo fallo del mercado (market failure) puede ser corregido a través de la internalización de uma determinada externalidad social con cargo al sujeto o sujetos responsables de la misma, internalización que se concreta al imponer gravámenes que incorporen el precio de los productos el coste de la contaminación”.

⁵⁴ DERANI, Cristiane. **Direito ambiental econômico**. 2ª ed. São Paulo:Max Limonad, 2001, p.112-113.

eficiência da completa internalização dos efeitos externos pelos sujeitos do mercado.

Desta feita, a externalidade ambiental se define como positiva quando representa um benefício social, exemplificando, o reflorestamento de áreas, diminuição de resíduos poluentes em uma atividade produtiva em razão de implantação de novas tecnologias. E negativa, quando resulte um ônus a ser subvencionado por toda a sociedade, como no caso de um acidente ambiental que implique o desabastecimento de água à população.

O evento de uma externalidade negativa ambiental pode surgir de forma direta, dano, acidente ambiental que reflita temporária ou permanentemente em um bem ambiental, como no exemplo acima. Ou indireta, pelo uso econômico individual do bem ambiental sem uma contraprestação à sociedade. Em ambas as situações seu custo deve ser introduzido no preço do produto. Faz-se um breve relato do surgimento do interesse pela tutela ambiental sob um aspecto social e não econômico. A sociedade passa a se interessar pela tutela ambiental a partir do momento que a relaciona a efeitos nocivos à sua estabilidade e organização. Momento que ocorre na probabilidade de escassez de produto que importe na impossibilidade de manutenção da vida humana.

Somente ao se deparar com o fato de que o patrimônio ambiental não é infinito, de que a natureza por si só não tem capacidade de se regenerar ou ofertar na medida da demanda do consumo humano, é que efetivamente se observa a preocupação social com seu patrimônio ambiental.

A internalização da externalidade negativa ambiental é, então, fator relevante para o equilíbrio da ordem social. Ordem posta em norma constitucional que impõe a obrigação de tutela ambiental a todos e ainda, impositiva de um dever àquele que polui ou usufrui economicamente de bem ambiental, o ressarcimento à sociedade na medida da equivalência de seu benefício.

Pode-se, nesse sentido, adotar a teoria pegouviana, em entendimento de que o Estado, ao abraçar uma postura exclusivamente liberal, não será capaz de suprir as demandas sociais, em razão de interesses, hoje identificados como coletivos que necessitam igualmente de um efetivo aporte estatal.

A crescente e constante manifestação doutrinária, tanto econômica como jurídica, da relevância social da internalização da externalidade negativa ambiental, tem trazido reflexos nas fontes normativas. Uma das incidências mais significativas

em termos de tutela ambiental mediante instrumentos de internalização da externalidade negativa, encontra-se no documento final da Conferência das Nações Unidas sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento⁵⁵, realizada no Rio de Janeiro, no ano de 1992, também conhecida por Rio/92, que estabeleceu princípios a regular o meio ambiente, entre eles, um específico à internalização da externalidade ambiental:

Princípio 16

As autoridades nacionais devem procurar promover a internacionalização dos custos ambientais e o uso de instrumentos econômicos, tendo em vista a abordagem segundo a qual o poluidor deve, em princípio, arcar com o custo da poluição, com a devida atenção ao interesse público e sem provocar distorções no comércio e nos investimentos internacionais.

A Agenda 21, documento que estipula um planejamento a nível global, nacional e local para ações humanas com impacto ambiental, resultante formal da Declaração do Rio de Janeiro sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento⁵⁶, foi assinada por 179 países, entre eles o Brasil, que se comprometeram pelo seu cumprimento. Houve a ocorrência pertinente e posterior de alteração do texto constitucional mediante a Emenda Constitucional nº 42 de 19 de dezembro de 2003, que incluiu ao inciso VI do artigo 170 a possibilidade de uma análise individualizada na internalização de externalidade ambiental negativa, objeto de análise no item 3.3 *infra*.

E ainda, no trato de normas internacionais disciplinadoras da tutela ambiental, em um parêntese decorrente da análise do documento da Declaração do Rio de Janeiro, faz-se um alerta referente à alteração ao texto constitucional ocorrida por meio da Emenda Constitucional nº 45, de 8 de dezembro de 2004, ao artigo 5º, que incluiu o inciso LXXVIII, assegurando a aplicação de normas fundamentais como imediatas e garantia aos direitos decorrentes de tratados internacionais firmados pelo Brasil:

Constituição Federal, art. 5º

LXXVIII – (...)

§ 1º - As normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata.

§ 2º - Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte.

⁵⁵ Simplificando: Declaração do Rio de Janeiro.

⁵⁶ Agenda 21. Disponível em: <<http://www.ministeriodomeioambiente.gov.br/index.php?ido=conteudo.monta&idEstrutura=18&idConteudo=597>>.

§ 3º Os tratados e convenções internacionais sobre direitos humanos que forem aprovados, em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, por três quintos dos votos dos respectivos membros, serão equivalentes às emendas constitucionais.

Entra-se em um entendimento ainda não bem definido pela doutrina e tribunais quanto à identificação da tutela ambiental como um direito fundamental. No entender de Eros Grau⁵⁷, a Constituição deve ser lida como um todo e não como uma colcha de retalhos ou um conjunto de normas individualizadas e independentes. Portanto, a defesa ambiental, em razão dos artigos 1º, 3º e do caput do artigo 5º da Constituição Federal⁵⁸, que asseguram como fundamental o direito à vida e à propriedade, tem de ser sim considerada, igualmente como direito fundamental. Porque vida não há sem água, ar, terra, ou seja, sem o uso de bem ambiental. Em reforço a esse argumento, como se não o bastasse por si só, o direito à propriedade pode ser violado diante de uma ação negativa ao meio ambiente; não é porque está disposto no Título da Ordem Social e não no Título dos Direitos e Garantias Fundamentais que a tutela ambiental deixa de ser um direito fundamental. Não é o ordenamento literal do documento que determina seu grau de importância, e sim seu conteúdo e a natureza do direito tutelado.

José Marcos Domingues⁵⁹, em seu livro *Direito Tributário e Meio Ambiente*, manifesta posição clara quando afirma que a tutela do meio ambiente é na

⁵⁷ GRAU, Eros. **A ordem econômica na constituição de 1988**. 11 ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 195.

⁵⁸ Constituição Federal: Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

I - a soberania;

II - a cidadania

III - a dignidade da pessoa humana;

IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;

V - o pluralismo político.

Parágrafo único. Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição;

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

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - garantir o desenvolvimento nacional;

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...).

⁵⁹ DOMINGUES, José Marques. **Direito tributário e meio ambiente**. 3ª ed. São Paulo: Forense, 2007, p. 5.

atualidade um tema a ser enfrentado a partir da perspectiva fundamental dos direitos humanos.

Se a tutela ambiental for entendida como direito fundamental, aplica-se o § 1º do inciso LXXVIII, tendo efeito imediato o Princípio nº 16 da Rio/92, independentemente da previsão do § 3º, ou qualquer outro ato para sua eficácia imediata. Veja-se que a discussão se aprofunda diante do questionamento acerca da necessidade da aprovação qualificada do § 3º para tratados já ratificados pelo estado brasileiro e anteriores à Emenda Constitucional nº 45. Por esta razão, faz-se a ressalva acima, como indicativo de observação e estudo da posição a ser adotada brevemente pela nossa Corte Constitucional.

Concluindo, com Fabiane Lopes Bueno Netto Bessa⁶⁰, que em seu livro *Responsabilidade Social das Empresas – Práticas Sociais e Regulação Jurídica*, assim se posiciona:

A complexidade e a indistinção dos desdobramentos e a abrangência dos danos ambientais são uma característica compartilhada pela problemática que envolve a violação a direitos humanos sociais, sinalizando para princípios e abordagens passíveis de serem adotados em relação a estes últimos.

Ou seja, a tutela ambiental deve ser entendida como um direito fundamental cuja violação, seja de forma direta, dano ambiental, ou indireta, incidência econômica de externalidade negativa ambiental, deve ser coibida. Para tanto, a ciência econômica identifica e soluciona a ocorrência de externalidade negativa ambiental com a indicação do uso do tributo como instrumento de ação. Enquanto a ciência jurídica positiva normas de alcance nacional e internacional que permitem e por vezes até obrigam o uso de ações econômicas, sendo a imposição tributária seu instrumento por excelência, como forma de corrigir distorções sociais, externalidades negativas ambientais, derivadas de um uso de bem ambiental.

3.3 CONSTITUIÇÃO FEDERAL, ARTIGO 170, INCISO VI

⁶⁰ BESSA, Fabiane Lopes. Bessa. Neto. **Responsabilidade social das empresas / práticas sociais e regulação jurídica**. Rio de Janeiro: Lumem Júris, 2006, p. 67.

O texto do inciso VI do artigo 170⁶¹ da Constituição Federal brasileira foi alterado pela Emenda Constitucional nº 42. Originalmente, determinava, de forma simples e concisa, como princípio da ordem econômica a defesa ambiental. A esse texto foi acrescido que a defesa dar-se-á inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação, o que possibilita um tratamento constitucional diferenciado aos sujeitos de direito em razão do nível de impacto ambiental de suas atividades econômicas. Isto permite ao legislador uma seletividade normativa em benefício da proteção e defesa ambiental. E essa seletividade vem ao encontro da internalização da externalidade negativa ambiental por meio do tributo. Admite constitucionalmente ao instituidor da norma jurídica a imposição tributária seletiva, na medida da equivalência da negatividade gerada. Ela opera, ainda o dever, em função do princípio constitucional do poluidor/usuário pagador, de se individualizar o custo social ambiental, desonerando a sociedade, sendo uma forma indireta de socialização do benefício na medida em que se deixa de socializar o custo.

Entretanto, encontra-se uma situação na qual o equilíbrio deve se impor para regular a atividade econômica de forma harmônica e eficaz. Isso porque a internalização da externalidade negativa ambiental, nos moldes do inciso VI do artigo 170, deve respeitar o princípio da livre iniciativa como indicado no inciso IV do artigo 1º e no caput do artigo 170, bem como o princípio da propriedade privada, no inciso XXII do artigo 5º⁶² e inciso II do artigo 170 e o princípio da igualdade, caput do artigo 5º da Constituição Federal.

Assim, a norma de internalização da externalidade negativa ambiental sujeita-se a um freio constitucional, não podendo ir contra outras previsões constitucionais, sob pena de ser decretada a sua inconstitucionalidade. Deve ser respeitado o direito à propriedade privada, à igualdade e à liberdade. Liberdade exercida pelos institutos

⁶¹ Constituição Federal - Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação;

⁶² Constituição Federal - Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

XXII - é garantido o direito de propriedade;

econômicos da livre iniciativa e da livre concorrência, não se podendo internalizar um valor que impeça a atividade econômica ou importe em uma majoração de seu custo de produção que desequilibre o preço da oferta, impossibilitando a concorrência entre produtos.

Para um melhor entendimento jurídico dos efeitos da norma jurídica indutora de internalização de externalidade negativa ambiental, deve o direito buscar na economia o suporte técnico necessário a esta avaliação e conceituação de preceitos normativos. Com exceção dos conceitos de propriedade, igualdade e liberdade, porque regulados pelo direito, o sentido jurídico de livre iniciativa e livre concorrência depende de instrumentos econômicos para sua conceituação.

Direito e Economia são ciências distintas e autônomas, cujos institutos precisam ser utilizados de forma conexa no cumprimento das normas constitucionais. A ciência econômica é que traz ao mundo jurídico os institutos e estudos teóricos necessários a uma efetiva internalização da externalidade negativa ambiental. Consoante já visto, a ciência econômica foi quem primeiro identificou a sua ocorrência como falha de mercado, e instrumentou as possibilidades técnicas para sua suplantação.

Neste embate entre Direito e Economia, Rachel Sztajn⁶³, no artigo *Law and Economics*:

A relação entre Direito e Economia é tão antiga quanto a última, embora seja vista como alguma coisa marginal, de pouca importância, e é imensa a contribuição que o diálogo entre direito e Economia (Ciências Sociais aplicadas) pode oferecer ao propor soluções para questões atuais, ao contrário do que afirmam os detratores dessa corrente de estudo.

Concluindo,

Para Ronald Coase, Law and Economics demonstra a importância da Economia no estudo do Direito, notadamente considerando as formulações da Nova Economia Institucional, centrada nas instituições sociais entre as quais, empresas, mercados e normas, que facilitam compreender o sistema econômico. Para Coase, quando os operadores do Direito dominarem conceitos econômicos, suplantarão os economistas na avaliação econômica dos efeitos das normas jurídicas, refinando o método de estudo do Direito.

⁶³ SZTAJN, R., Law and economics, In: ZYLBERSZTAJN, D.; SZTAJN, R. **Direito e economia – análise econômica do direito e das organizações**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005, p. 74 - 85.

Isto posto, o equilíbrio necessário à execução dos princípios constitucionais econômicos depende do conhecimento técnico de institutos que importem na imposição justa da norma. A sociedade identifica a atividade econômica e os princípios fundamentais de liberdade, igualdade e propriedade com um grau idêntico de importância, não se podendo afirmar haver uma sobreposição de um interesse sobre o outro.

Da mesma forma, como se afirma em caso de aparente dicotomia entre princípios constitucionais, estes devem ser interpretados observando-se a relevância de prevalência de cada um. Necessita-se, destarte, das normas fundamentais como as de ordem econômica para a manutenção da vida humana na forma de organização social hoje adotada. A menos que se altere significativamente o modo de interação social e jurídica, haverá sempre a necessidade de um juízo de valor no momento da aplicação de normas constitucionais aparentemente conflitantes.

A utilização da internalização da externalidade negativa ambiental é um dos instrumentos disponíveis para a defesa ambiental; conclusão alcançada em razão do termo utilizado de inclusão de ação.

Desse modo, na conjectura de a internalização vir a violar um princípio constitucional, deve ser utilizado outro instrumento na defesa ambiental, obtendo-se um equilíbrio entre as esferas normativas, resultante na efetividade da defesa ambiental enquanto restando possível a atividade econômica. A hipótese de internalização do custo ambiental está posta no ordenamento constitucional, cabendo ao operador do direito operacionalizar a sua execução, a qual em razão de estudos econômicos melhor se apresenta pela imposição tributária.

Consolidando esse entendimento, José Marcos Domingues⁶⁴:

Dentre os instrumentos econômicos acima (citados), avulta o tributo como ferramenta especialmente hábil ao *munus* estatal de defesa ambiental, graças à possibilidade do seu emprego em praticamente todas as fases do ciclo econômico, da extração de recursos naturais à produção e ao consumo final de bens sofisticados.(parêntesis nosso, itálico do autor)

⁶⁴ DOMINGUES, José Marcos. **Direito tributário e meio ambiente**. 3ª ed.São Paulo:Forense, 2007. p. 11.

3.4 O RISCO SOCIAL E ECONÔMICO DA NÃO-INTERNALIZAÇÃO DA EXTERNALIDADE AMBIENTAL

Inicialmente, uma justificativa pela utilização do vocábulo *risco* e não *perigo*. Há risco em uma situação quando se desconhece a consequência dela resultante; enquanto existe perigo quando se identifica o resultado, prevendo-se seus efeitos. Em ambos, o temor: em um, o temor do desconhecido; no outro do fator previamente conhecido. Esse esclarecimento justifica o uso do termo *risco* em vez de *perigo*.

Com relação a risco de dano ambiental, historicamente, os primeiros relatos de impacto social, não de impacto econômico porque este já identificado como falha de mercado, surgem a partir de duas ocorrências bem definidas: a primeira, com o *Smog* em Londres no ano de 1952, quando uma imensa nuvem negra carregada com efluentes industriais causou uma série de doenças respiratórias em significativa parcela da população londrina; a segunda, *Mal de Minamata*, na cidade japonesa de Minamata em 1953, episódio que causou em inúmeros recém-nascidos anomalias genéticas, dentre elas, a anencefalia decorrente da ingestão, pelos pais, de pescados contaminados pelo despejo excessivo de dejetos químico-industriais nas águas marítimas, dentre eles, o mercúrio⁶⁵.

Na área econômica é fato que se desconhece as consequências de uma não-efetivação da internalização da externalidade negativa ambiental ao indivíduo e à sociedade. Conjetura-se o resultado e identificam-se alguns efeitos, mas não na sua totalidade e com uma certeza científica que afaste em definitivo a possibilidade de risco. Fossem conhecidos todos os seus efeitos, estar-se-ia em uma situação de perigo, em que ações preventivas e mitigadores poderiam pôr fim a este temor.

A questão se assemelha aos princípios ambientais de prevenção e precaução. Na prevenção, há um perigo de dano, em razão de se conhecer o resultado de dada atividade, exigindo-se uma ação que o evite, importando na proibição integral de sua execução ou a implantação de ações que venham a diminuir suas consequências. Na precaução, há um risco de dano, ignoram-se os efeitos de sua execução, em razão do que se proíbe totalmente a ação por se

⁶⁵ GREENPEACE, *Tóxicos*.

desconhecer formas de prevenir ou mitigar o possível dano, deixando-se de correr o risco da sua efetivação.

Pertinente a transcrição de trecho do livro *Sociedade Ambiental na Sociedade de Risco* de autoria de José Rubens Morato Leite e Patryck de Araújo Ayala⁶⁶:

Admitir o risco como fundamento de justificação importa em romper com o modelo tradicional de justificação das medidas judiciais preventivas, uma vez que as noções de ilícito e de dano trabalham sobretudo com bases de informações, ainda que limitadas (na hipótese das tutelas preventivas e medidas antecipatórias). Em relação ao risco, o que se tem é exatamente o oposto, a ausência de informação, razão pela qual a justificação das medidas estabelece relações bastante próximas com o domínio de aplicação do princípio da precaução.

É certo que hoje a grande diversidade de atividades sociais, a rapidez na instituição de novas tecnologias, a disponibilidade de acesso a informações, importa em um crescente risco, não se aguardando um tempo de uso ou experiência prévia para a avaliação de seus efeitos. Vive-se, portanto, em uma sociedade de risco. E que ao Estado tem sido imputado o comprometimento pelo risco integral de seus sistemas, e não somente os originados de suas ações típicas.

Diz-se que uma das funções dos sistemas sociais é de reduzir a sua complexidade e controlar a contingência, possibilitando um agir direcionado e com sentido de ação integral. A sociedade estabelece o limite máximo e mínimo de risco que pode suportar. Aos sistemas sociais a imposição de atuar dentro desse limite. Segundo Niklas Luhmann⁶⁷, risco é uma forma média entre o provável e o improvável, identificado por um risco aceitável.

Na concepção de Niklas Luhmann, a sociedade é formada por sistemas autônomos que, entretanto, interagem na medida de interesses que são incorporados por meio da comunicação, da informação, estando os sistemas localizados no meio, meio ambiente, que é parte do conjunto em que os sistemas atuam. Em tal situação, a ocorrência de um dano ao meio afeta todos os sistemas, há uma interação sistêmica do efeito danoso. O risco social de um dano ambiental, então, é suportado por todos os sistemas enquanto ausente mecanismo que identifique o sujeito do dever de seu ônus.

⁶⁶ LEITE, José Rubens Morato; AYALA, Patryck de Araújo. **Direito ambiental na sociedade de risco**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2004. p. 201.

⁶⁷ LUHMANN, Niklas. **Sociologia del riesgo**. Guadalajara: Universidad Iberoamericana, 1991.

Na existência de uma falha de mercado, identificada com um bem ambiental, este é suportado por todos os sistemas sociais, mas preponderantemente no sistema econômico. A internalização da externalidade ambiental negativa vem a suprir este desequilíbrio social, já que se mantida externamente ao mercado, cabe ao Estado, sociedade organizada, a posição de suporte de seus efeitos, requerendo deste disponibilidade técnica e financeira para tal suporte.

Sergio André R.G da Silva⁶⁸, em seu artigo A tributação na sociedade de risco, ao tratar da modernização reflexiva e a sociedade de risco, afirma:

O século XX trouxe notáveis modificações à dinâmica da vida do homem sobre a Terra. De fato, pela primeira vez na nossa história o desenvolvimento técnico-científico, assim como as vicissitudes do modelo sócio-econômico prevalecente põem em risco de continuidade a própria perpetuação da espécie humana.

A sociedade de risco, conforme Ulrich Becker, citado por Silva⁶⁹, designa uma fase no desenvolvimento da sociedade moderna, em que os riscos sociais, políticos, econômicos e individuais tendem cada vez mais a escapar das instituições para o controle e a proteção da sociedade industrial.

A respeito, Sergio André R.G da Silva,

A sociedade de risco traz consigo riscos que transcendem em muito a individualidade das pessoas e até mesmo as comunidades locais, com a globalização em escala mundial dos riscos.

Em outra assentada, os riscos presentes na sociedade de riscos não são naturais, com o que se quer afirmar que os mesmo são uma decorrência do próprio desenvolvimento técnico da humanidade e da forma como os seres humanos exercem o papel de espécie predominante na Terra (itálico do autor).

⁶⁸ SILVA, Sergio Andre R.G.da. A tributação na sociedade de risco, In: PIRES, Adilson Rodrigues. TORRES, Heleno Taveira. **Princípios de direito financeiro e tributário**.Rio de Janeiro: Renovar, 2006 p. 179.

⁶⁹ SILVA, Sergio Andre R.G.da. A tributação na sociedade de risco, In: PIRES, Adilson Rodrigues. TORRES, Heleno Taveira. **Princípios de direito financeiro e tributário**.Rio de Janeiro: Renovar, 2006 p. 180.

E como afirmam Rubens Morato Leite e Patryck de Araújo Ayala⁷⁰, o dano ambiental é um desses novos problemas produzidos pelos modelos de organização social de risco. Por esta razão ainda não se encontra devidamente ordenada a forma de agir individual e coletiva para a sua prevenção ou a mitigação de seus efeitos. Está-se por enquanto a cargo quase que exclusivo do Estado a responsabilidade pelo seu contingenciamento.

A política financeira de um Estado Fiscal, com fulcro na liberdade, determina sua capacidade financeira para cumprimento de suas obrigações. Ao se ordenar uma sociedade de risco, impositiva ao Estado o ônus de seus efeitos, este passa a ter que contingenciar recursos financeiros para seu suporte, sob pena de descumprimento formal de deveres institucionais. Devendo, portanto, instituir mecanismos sistêmicos que reflitam na individualização do risco.

Um dos mecanismos a ser utilizado é o instrumento tributário. Que no dizer de Ricardo Lobo Torres⁷¹, é o preço pago pela liberdade, eis que o indivíduo se distancia do Estado na medida em que a prestação fiscal substitui os deveres pessoais e alivia as proibições jurídicas, razão pela qual a inexistência de normas tributárias identificadas com o cumprimento das obrigações estatais apresenta um risco social. Risco à liberdade individual e coletiva. Risco de descumprimento das normas estipuladas em seu ordenamento jurídico.

Chega-se à internalização da externalidade negativa ambiental por meio do instrumento econômico tributário, porque se identifica risco de perda de liberdade na não-internalização do custo ambiental. Seja ele de origem pelo uso ou pelo dano.

Esta perda de liberdade há muito é identificada pelo sistema econômico financeiro, reflexiva no fluxo de mercado, na livre iniciativa e na livre concorrência. Por esse fato são criadas pelo sistema econômico expectativas e estratégias de ação diante da possibilidade de um risco ambiental, para interferência e direcionamento na proteção e preservação do meio ambiente, porque o meio ambiente não é um sistema, não atua autonomamente. Os sistemas é que se situam no meio ambiente e interferem neste com as ressonâncias de suas atuações. Cabe ao sistema a criação de instrumentos de gerência de seu eventual efeito social.

⁷⁰ LEITE, José Rubens Morato; AYALA, Patryck de Araujo. **Direito ambiental na sociedade de risco**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2004, p. 124.

⁷¹ TORRES, Ricardo Lobo. **A idéia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991, p. 37.

A economia há muito tempo vem identificando falhas de mercado em razão de efeitos negativos derivados de ações nas quais as possibilidades de um risco ambiental não foram devidamente avaliadas. Risco porque até então são ignorados seus efeitos. E permitir a manutenção do modelo que imputa ao mercado o livre arbítrio de solução da externalidade ambiental negativa tem-se demonstrado insatisfatório, haja vista a comprovada e crescente incidência de escassez de bens ambientais.

Assim, a forma como se soluciona o agir econômico e a proteção ambiental tem de ser alterada. Um dos instrumentos para essa alteração é a internalização da externalidade negativa ambiental que tem o escopo de permitir um uso mais lógico e técnico do bem ambiental, por meio da implantação de novas tecnologias, ou no ressarcimento à sociedade, Estado, via tributo, para que este implante medidas de proteção e preservação ambiental que venham a diminuir seu impacto social.

Esta preocupação já era identificada por Pigou⁷², que em apêndice de seu livro, trata do risco como fator da produção, assinalando que aos fatores da produção devem ser agregadas as diversas classes de incertezas e de riscos. Ou seja, internalização de externalidades negativas.

Citando Ricardo Lobo Tôrres⁷³, a sociedade de risco se caracteriza por algumas notas relevantes: a ambivalência, a insegurança, a procura de novos princípios e o redesenho do relacionamento entre as atribuições das instituições do Estado e da própria sociedade. Há, dessa forma, a necessidade de instituírem-se novos conceitos, modelos e institutos para solução dos efeitos derivados das situações de risco.

Em termos de risco econômico, primeiramente o risco de quebra do Estado, de insuficiência de disponibilidade financeira para o cumprimento de suas obrigações. Veja-se, ao se identificar o Estado como Estado Social com um acréscimo de deveres antes instituídos a nível individual, percebe-se não ter havido uma igual preocupação na determinação de equivalência de recursos financeiros.

Acrescente-se que ao permitir um liberalismo na atividade econômica, deixando-se ao mercado o efeito da externalidade negativa ambiental, o que se

⁷² PIGOU, Arthur Cecil In: RAMOS, F. Sanchez. **La economia del bienestar**. Madrid: Nerija, 1946, p. 655.

⁷³ TÔRRES, Ricardo Lobo. **Estudo de direito constitucional, financeiro e tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 177.

verifica é que ao Estado o ônus da proteção e prevenção, enquanto ao privado mantém-se o benefício.

Desse modo, haverá um limite de suportabilidade estatal. Igualmente haverá um limite no uso desmedido ou não equacionado do patrimônio ambiental, razão mais do que suficiente que importe em uma internalização do seu custo. Internalização da externalidade ambiental negativa ao custo da atividade produtiva que dela se beneficie. Mais ainda, porque externalidades outras, não imputáveis à atividade econômica continuam a ser custeadas pelo Estado, o que, sem a mudança de modelo, mostrar-se-á em um futuro bem próximo como insuficiente para a execução da proposta de proteção dos bens ambientais.

Em segundo, por uma questão de igualdade, de isonomia, na atividade econômica como bem instituído na carta constitucional. A não-internalização da externalidade ambiental negativa limita o direito de liberdade econômica. Limitação à concorrência e à iniciativa privada daqueles que atuam em conformidade com os princípios de proteção e prevenção ao meio ambiente. Ora, se não houver a internalização, não houver um acréscimo justo ao preço do produto na equivalência do uso, identificar-se-á uma falha de mercado. Falha porque não individualizado o custo gerado, ocasionará uma injusta concorrência de produtos.

Em termos de risco social, reporta-se novamente a Rubens Morato Leite e Patryck de Araújo Ayala⁷⁴, ao afirmarem que uma imprevisão potencial dos efeitos das atividades de intervenção sobre o meio ambiente, as que indicam com maior precisão a *pertinência* dos interesses das futuras gerações e a *atualidade* dos mesmos nos processos de decisão (itálico dos autores). Porque não se tem como perder de foco que o patrimônio ambiental é intergeracional, pois deve ser disponibilizado com equidade para a presente e as futuras gerações, como instituído no artigo 225 da Constituição Federal do Brasil.

E ainda a indisponibilidade financeira do Estado no suporte dos efeitos de riscos ambientais pode significar que o Estado tenha que optar pelo cumprimento de uma ou outra obrigação, valorando institutos sociais que demonstrem numa necessidade mais significativa em detrimento de outras. O que justifica a instituição de tributo com a função de internalizar externalidade ambiental negativa.

⁷⁴ LEITE, José Rubens Morato; AYALA, Patryck de Araujo. **Direito ambiental na sociedade de risco**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2004, p. 125.

3.5 SÍNTESE DO CAPÍTULO

A forma de as sociedades se organizarem e suprirem suas demandas administrativas e sociais teve que ser alterada, uma vez ser fato inconteste que as fontes de recursos de bens ambientais estão se esgotando ou se deteriorando. O modo como a sociedade vai atuar diante da potencialidade de efeitos de ações de riscos ambientais pode ser instrumentalizado por alternativas econômicas, tecnológicas e posturas individuais, estas a serem incorporadas por meio da educação e informação.

Não se espera, muito menos se impõe, a total preservação dos recursos ambientais de forma até que impossibilitem o exercício de determinadas atividades econômicas e sociais. Espera-se sim, que a sociedade se disponha a assumir atitudes, dentro de riscos aceitáveis, focando o futuro e a influência global de suas ações, impondo àquele que do risco se beneficia o ônus do custo gerado pelo uso de bem ambiental a internalização da externalidade ambiental negativa.

O que não se pode permitir é um agir indiferente. Como se a tutela ambiental não fosse constitucionalmente determinada como um direito e uma obrigação de todos, deve-se determinar que hoje se adotem posturas ambientalmente e socialmente responsáveis; entretanto, mesmo assim, só o futuro poderá confirmar o acerto nas alternativas utilizadas, porque se corre o risco, risco inevitável, de a ação atual ser insuficiente.

No entanto, não se tem como deixar de corrê-lo; o que se pode é almejar que as ações sociais sejam sempre pelo equilíbrio entre os sistemas, refletindo em um legado ambiental compatível com as necessidades sociais e econômicas futuras. E que as ações e contingências estejam em conformidade com um risco socialmente aceitável em favor de um meio ambiente não só local e sim global; hoje e para o futuro. Para que se possa afirmar, *o nosso futuro não poderá nunca ser como o nosso passado*, porque estar-se-á diante de um futuro melhor, porque as avaliações e ações no tempo presente em frente aos riscos, especialmente quanto aos riscos ambientais, permitirão que no futuro se diga que o legado ambiental é melhor do que o hoje existente.

Para tanto, um Estado com fulcro na fiscalidade e preocupado com ações sociais, como o brasileiro em razão de expressas previsões constitucionais, deve utilizar todos os instrumentos de que disponha para uma perfeita interação entre seus sistemas. Não há de ser em face da complexidade do tema – tutela ambiental – que as normas não possam ser incluídas no ordenamento jurídico para atuarem com eficácia no seu objetivo e função de proteção e preservação ambiental.

A norma tributária, respeitadas as limitações constitucionais existentes para sua imposição, está apta a cumprir essa função social constitucional. Basta que a sociedade exija de seu sistema político a inserção legislativa de norma tributária ambiental, indutora de ação econômica, em razão da necessidade e dever de tutela de um patrimônio ambiental em benefício de seu uso hoje e para o futuro.

A Ciência Econômica identifica situações, falhas de mercado, que são impositivas de uma ação para sua correção. No caso de falhas decorrentes de um uso de um bem ambiental, indica o tributo como instrumento hábil à sua correção. A Ciência Jurídica dispõe de normas capazes de cumprir com esta função. Assim, a internalização da externalidade negativa ambiental encontra respaldo doutrinário e normativo para sua instituição, principalmente quando o Estado passa a assumir obrigações sociais, tendo inclusive de intervir nas relações privadas para regular os sistemas sociais, como previsto em nossa Constituição Federal.

Como assevera Silva⁷⁵, no contexto de um Estado Social, portanto, a tributação passa a ser a fonte de custeio de todos os deveres estatais, muitos deles elevados a direitos fundamentais do indivíduo pela Constituição.

⁷⁵ SILVA, Sergio Andre R.G.da. A tributação na sociedade de risco, In: PIRES, Adilson Rodrigues. TORRES, Heleno Taveira. **Princípios de direito financeiro e tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006 p. 188.

4 TRIBUTO COMO NORMA INDUTORA DE AÇÃO ECONÔMICA E AMBIENTAL

4.1 NORMA TRIBUTÁRIA

4.1.1 Tributo

Para Roque Antonio Carrazza⁷⁶, nos termos da Constituição Federal, tributo é o instrumento de arrecadação, necessário à realização das despesas públicas; de prestação obrigatória porque decorrente de lei e não da vontade da Administração Fazendária ou do contribuinte.

E, com excepcional acuidade, o ordenamento jurídico brasileiro conceitua o que seja um tributo; por esta razão deixa de ser relevante uma ponderação acadêmica sobre sua conceituação⁷⁷. A Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966, que dispõe sobre o sistema tributário nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios, em seu artigo 3º⁷⁸ define tributo, como toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nessa se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Tem-se, portanto, uma definição normativa com características individualizadas merecedoras de análise.

a) Prestação pecuniária em moeda ou valor correlato

As obrigações jurídicas de ordem econômica podem ser cumpridas pelo pagamento *in natura* ou por meio de um equivalente, *in pecunia* (contratos de compra e venda, troca/permuta, locação, entre outros). Sob o aspecto de

⁷⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 17 ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 380.

⁷⁷ MACHADO, Hugo Brito. **Curso de direito tributário**. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 76- 78: “Assim, já agora se mostra de nenhuma utilidade, no plano do direito positivo vigente, o exame dos diversos conceitos de tributo formulados pelos juristas e pelos financistas”.

⁷⁸ Código Tributário Nacional - 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.

administração financeira do Estado, até o feudalismo e mesmo em parte do que se denomina de Estado Patrimonial⁷⁹, ainda havia a possibilidade de pagamento de tributo *in natura*. No dizer de Ricardo Lobo Torres⁸⁰, no livro *A Idéia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal*:

É inútil procurar o tributo antes do Estado Moderno, eis que surge ele com a paulatina substituição da relação de vassalagem do feudalismo pelos vínculos do Estado Patrimonial, com as suas incipientes formas de receita fiscal protegidas pelas primeiras declarações de direito.

E complementa ao afirmar que somente com o advento do liberalismo se transforma o tributo na categoria básica da receita. É nessa concepção de receita financeira do Estado que o pagamento do tributo passa a ser essencialmente *in pecunia*, diante da necessidade de prover as despesas públicas de uma forma mais ágil e eficaz. Conforme afirma Hugo de Brito Machado⁸¹, não há mais nos sistemas tributários modernos o tributo *em natureza*, pago em serviços ou em bens diversos do dinheiro (itálico do autor).

Desse modo, em consonância com os demais sistemas tributários, a norma brasileira determina a obrigatoriedade do seu pagamento de modo pecuniário. À questão do pagamento dever ser em moeda ou valor correlato, Hugo de Brito Machado assevera que tal inserção textual se verifica à exceção da regra, dação em pagamento, que em sendo hipótese legal de pagamento não ocorre em moeda corrente, mas como dito, exceção a justificar a regra geral que proíbe o pagamento *in natura*, seja ele em bem propriamente dito ou execução de trabalho.

b) Compulsória e instituída em lei

No conceito de Hugo de Brito Machado⁸², na prestação tributária a obrigatoriedade nasce diretamente da lei, sem que se interponha qualquer ato de vontade daquele que assume a obrigação. Não há discricionariedade na sua imposição. No Brasil, a Constituição Federal determina as hipóteses de incidência

⁷⁹ TORRES, Ricardo Lobo. **A idéia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991, p. 13-14. Identifica o Estado Patrimonial na dimensão do patrimonialismo financeiro, ou seja, em viver fundamentalmente das rendas patrimoniais ou dominiais do príncipe, só secundariamente se apoiando na receita extrapatrimonial de tributo... (itálico do autor)

⁸⁰ TORRES, Ricardo Lobo. **A idéia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991., p. 2.

⁸¹ MACHADO, Hugo. Brito. **Curso de direito tributário**. 27 ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 77.

⁸² MACHADO, Hugo. Brito. **Curso de direito tributário**. 27 ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 77.

tributária, às quais devem obedecer, sem qualquer possibilidade de escolha entre impor, cumprir ou não a obrigação tributária.

Inexiste na norma tributária a necessidade de qualquer manifestação de vontade, seja do sujeito ativo como do passivo do tributo, para que surja sua obrigatoriedade e os correspondentes deveres de pagamento e de exigência pelo seu cumprimento. Sendo dessa forma compulsória tanto a sua instituição e o dever de cobrança pelo ente federado, como o pagamento pelo sujeito a quem de destino.

Veja-se que o artigo 17 do Código Tributário Nacional⁸³, determina expressamente somente haver imposto na forma dos artigos 19 a 76, determinando inclusive a competência individual da União, dos Estados e dos Municípios. Quanto às taxas e contribuições de melhoria, a obrigatoriedade externa-se mais vinculante ainda, bastando a existência do serviço prestado ou do benefício imobiliário para que deva ser compulsoriamente instituído o tributo. Não agindo dessa maneira, o ente federado competente estará deixando de cumprir dever que lhe fora previamente instituído.

Há igualmente a necessidade de a obrigação tributária decorrer de lei. O princípio jurídico da legalidade, que não é exclusivo do direito tributário, surge com a organização moderna do Estado de Direito, trazendo uma segurança às relações sociais. Na nossa Constituição Federal, está expresso no artigo 5º, inciso II que ninguém ser obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude da lei.

No aspecto tributário, a legalidade garante em especial os direitos do sujeito passivo, o contribuinte, o que é fortalecido pelo inciso I do artigo 150⁸⁴ da Constituição Federal que determina que o tributo só possa ser exigido ou aumentado seu valor por lei que assim o permita e estabeleça.

Como afirma Roque Antonio Carrazza⁸⁵:

O princípio da legalidade teve sua intensidade reforçada, no campo tributário, pelo art. 150, I, da CF. Graças a este dispositivo, a lei – e só ela – deve definir, de forma absolutamente minuciosa, os tipos tributários.

⁸³ Código Tributário Nacional - Art. 17. Os impostos componentes do sistema tributário nacional são exclusivamente os que constam deste Título, com as competências e limitações nele previstas.

⁸⁴ Constituição Federal - 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.

⁸⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 17 ed. São Paulo: Malheiros, 2006 p. 243.

c) Não-sanção por ato ilícito

A especialização do recurso financeiro originado em norma tributária pressupõe um ato lícito. A imposição tributária resulta de uma ação lícita, não sendo sanção pela prática de ato contrário à lei. A esta, a prescrição normativa da pena, pela violação de dever legal; àquela, a imposição tributária pela prática de ato permitido em lei. São, portanto, institutos jurídicos com naturezas e finalidades jurídicas diversas que na atualidade não mais se confundem.

Entretanto, historicamente, há uma justificativa para que se enfatize a natureza lícita do tributo. Roberto Ferraz⁸⁶, no artigo *Tributação Ambientalmente Orientada e as Espécies Tributárias no Brasil*, ao tratar da origem do tributo, afirma:

O tributo surge como prêmio em favor do vencedor da guerra; imposto aos povos dominados, inaceitável aos cidadãos livres. Nesse primeiro momento, portanto, o tributo caracterizou-se como nota distintiva da ausência de liberdade, da ausência de igualdade entre derrotados e vitoriosos.

E que somente com as idéias republicanas que o tributo perde a substancial identificação que tinha na Antiguidade com a condição de dominado. Concluindo ele, que num regime democrático, carece de sentido a visão do tributo como pena, como sanção⁸⁷.

A característica do tributo estar vinculado a uma atividade lícita tem especial relevância no tratamento do tributo indutor de atividade econômica e ambiental. Uma vez que sendo lícita a atividade, é passível de discricionariedade do sujeito passivo da norma na tomada de decisão que importe na imposição tributária.

d) Atividade administrativa vinculada

Atividade administrativa vinculada é aquela em que não se encontra um poder de agir com discricionariedade ao administrador, no caso, administrador público.

⁸⁶ FERRAZ, Roberto. Tributo ambientalmente orientado e as espécies tributárias no Brasil (a contribuição de intervenção da emenda 33/2001), In: TORRES, Heleno Taveira. **Direito tributário ambiental**. São Paulo:Malheiros, 2005, p. 334

⁸⁷ FERRAZ, Roberto. Tributo ambientalmente orientado e as espécies tributárias no Brasil (a contribuição de intervenção da emenda 33/2001), In: TORRES, Heleno Taveira. **Direito tributário ambiental**. São Paulo:Malheiros, 2005, p. 339.

Segundo Hugo de Brito Machado⁸⁸, a atividade de cobrança do tributo é sempre vinculada, ainda quando a norma albergue conceitos vagos ou indeterminados.

Roque Antonio Carrazza⁸⁹, traz a questão de atividade administrativa vinculada à noção de competência, ao afirmar que se a pessoa política realiza a atuação estatal sem ter competência administrativa para tanto, não pode instituir e arrecadar nenhum tributo vinculado. Ou seja, a vinculação importa na competência legal, no caso da competência tributária expressa de forma fechada na Constituição Federal, para que o sujeito ativo da norma a possa instituir. Não há qualquer poder de liberdade por parte do agente público a quem compete a sua imposição; há um dever de obediência a ser formalmente cumprido.

No campo do tributo indutor, essas características tornam-se particularmente interessantes, na medida em que, além do dever de cumprir os institutos contidos no conceito legal, deve trazer no seu texto uma ordem impositiva que reflita a proteção e preservação ambiental, concomitantemente respeitando os princípios econômicos permissivos de atuação econômica privada, ou seja, com um benefício econômico resultante.

A respeito assevera Fernando Magalhães Modé⁹⁰:

Ao não se atuar, pela via tributária, na internalização compulsória dos custos ambientais, está-se ratificando situação de total ineficiência de todo o sistema econômico sob o aspecto de defesa do meio ambiente.

Um agir compulsório em razão da determinação do artigo 225 da Constituição Federal que não permite uma discricionariedade entre defender ou não o bem ambiental. Da mesma forma que incide em atividade lícita, que, por conseguinte, deve continuar a ser exercida, não podendo a norma tributária impossibilitar a sua execução sob pena de afronta aos princípios da livre iniciativa e do desenvolvimento econômico.

E, com Victor Uckmar⁹¹, que acrescenta na problemática da instituição tributária, observações outras, além do cumprimento do tipo conceitual,

⁸⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 27 ed. São Paulo:Malheiros, 2006, p. 83.

⁸⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 17 ed.São Paulo: Malheiros, 2006, p. 618.

⁹⁰ MODÉ, Fernando Magalhães. **Tributação ambiental: a função do tributo na proteção do meio ambiente**. Curitiba: Juruá, 2003, p. 71.

⁹¹ UCKMAR, Victor, **Princípios comuns de direito constitucional tributário**. Tradução Marco Aurélio Greco. São Paulo: Malheiros, 2ª ed. 1999, p. 121.

esclarecendo haver princípios mínimos para uma existência válida de norma tributária: a norma tributária deve ser criada exclusivamente por lei; todos os contribuintes devem ser postos, diante dos gravames tributários num plano de igualdade que abrange a generalidade, uniformidade e abolição de todo e qualquer privilégio; a repartição dos impostos com base na capacidade econômica dos contribuintes, com introdução de alíquotas progressivas nos impostos pessoais; por fim, deve-se observar a competência tributária para imposição da norma, considerando-se ainda a manutenção do livre comércio interno e externo.

4.1.2 Função do tributo

Historicamente, o tributo cumpre a função de prover ao Estado recursos financeiros. Entretanto, Hugo de Brito Machado⁹² afirma em seu livro *Curso de Direito Tributário*, que desde a antiguidade existem registros da utilização do tributo com a finalidade de interferência na atividade econômica.

Portanto, o tributo exerce basicamente duas funções, prover recursos financeiros ao Estado e indução econômica. A doutrina, com base no critério da finalidade da receita arrecadada, classifica os tributos em três categorias: fiscal, parafiscal e extrafiscal.

O tributo com função fiscal é aquele que tem como objeto a arrecadação de receita para a execução das atividades do aparato estatal, não havendo uma vinculação direta entre sua arrecadação e a contraprestação específica de um serviço público. Existe sim uma função financeira, geradora de recursos que permitam ao Estado executar suas atividades naturais.

Ricardo Berzoza Saliba⁹³, em *Fundamentos do Direito Tributário Ambiental*:

Diante das infinitas necessidades públicas, o Estado, no desempenho das suas também infinitas atribuições, mobiliza-se por um meio bem primoroso, comumente denominado pela doutrina especializada de “atividade financeira” procura meios para atender os anseios da sociedade em si, ou

⁹² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**, 17 ed. São Paulo:Malheiros,2006. 87.

⁹³ SALIBA, Ricardo Berzoza. **Fundamentos do direito tributário ambiental**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 125.

seja, tudo aquilo que diga respeito à promoção do bem estar geral – v.g. segurança, saúde, educação, *meio ambiente* e etc. (itálico do autor)

Por excelência, o tributo com finalidade fiscal é o imposto, assim definido no nosso ordenamento:

Código Tributário Nacional, Lei nº 5.72/66:

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

A finalidade parafiscal do tributo surge quando são exercidas pelo Estado atividades indiretas. Dizem-se indiretas porque não incluídas nas obrigações essenciais da administração pública, mas que acabam sendo por ela executadas. Para tanto, criam-se pessoas jurídicas autônomas para a implementação dessas atividades estatais indiretas.

Por fim, a função extrafiscal, que tem por natureza o tributo com tipificação normativa para ação de interferência no domínio econômico. Indutor e regulatório de circunstâncias que clamem por uma atenção e orientação do Estado na sua execução. Orientação esta a ser feita mediante a imposição tributária.

No dizer de Gustavo Goibeira de Oliveira e Eduardo Barros Miranda Périllier⁹⁴:

Por sua vez, os tributos classificados como extrafiscais ou de finalidade extrafiscal possuem objetivos distintos à geração de receitas para cobrir as despesas ordinárias do Estado. De fato, em adição à simples função fiscal, os tributos extrafiscais apresentam outras características, notadamente funções político-sociais e econômicas.

E José Marcos Domingues de Oliveira⁹⁵:

Já a denominada tributação *extrafiscal* é aquela orientada para fins outros que não a captação de dinheiro para o Erário, tais como redistribuição da renda e da terra, a defesa da indústria nacional, *a orientação dos*

⁹⁴ OLIVEIRA, Gustavo Goibeira de; PÉRILLIE, Eduardo Barros Miranda. A extrafiscalidade como instrumento de controle ambiental. In: ORLANDO, Breno Ladeira Ingma et. al. (Coord.). **Direito tributário ambiental**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006, p. 105.

⁹⁵ OLIVEIRA, Gustavo Goibeira de; PÉRILLIE, Eduardo Barros Miranda. A extrafiscalidade como instrumento de controle ambiental. In: ORLANDO, Breno Ladeira Ingma et. al. (Coord.). **Direito tributário ambiental**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006, p. 105.

investimentos para setores produtivos ou mais adequados ao interesse público, a promoção do desenvolvimento regional ou setorial etc. (itálico do autor).

Complementa, ainda, que a extrafiscalidade permite ao contribuinte alternativa de escolha de gravame mais ameno. Concluindo, na esfera específica ambiental:

Sem dúvida, entre os meios de prevenção e combate à poluição, o tributo surge como instrumento eficiente tanto para proporcionar ao Estado recursos para agir (tributação fiscal), como fundamentalmente para estimular condutas não-poluidoras e desestimular as poluidoras (tributação extrafiscal).

Para Marcus de Freitas Gouvêa⁹⁶, no livro *A Extrafiscalidade no Direito Tributário*, a extrafiscalidade é um princípio de legitimação da incidência tributária:

Verifica-se, sem maiores esforços, que os diversos ramos do saber humano encontram justificativas para a tributação que se afastam da mera arrecadação de recursos para o Estado, vale dizer, justificativas extrafiscais.

E ainda⁹⁷:

Eis a extrafiscalidade como princípio, decorrente da supremacia do interesse público, que fundamenta, juridicamente, a tributação com fins diversos do puramente arrecadatário.

Dentro da tipificação do artigo 5º do Código Tributário Nacional⁹⁸, que determina que tributos são impostos, taxas e contribuição de melhorias, os dois últimos se apresentam como os que melhor se destinam a uma função extrafiscal, em razão das suas próprias definições legais:

Código Tributário Nacional, Lei nº 5.72/66:

⁹⁶ GOUVÊA, Marcus de Freitas. **A extrafiscalidade no direito tributário**. Belo Horizonte:Del Rey, 2006, p. 42.

⁹⁷ GOUVÊA, Marcus de Freitas. **A extrafiscalidade no direito tributário**. Belo Horizonte:Del Rey, 2006, p. 43.

⁹⁸ Código Tributário Nacional - Art. 5º Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria.

Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

Em razão do disposto no artigo 149 da Constituição Federal⁹⁹, além dos tributos descritos no artigo 145, incisos, I, II e III da Constituição Federal¹⁰⁰, consubstanciados no artigo 5º do Código Tributário Nacional, pode igualmente o Estado instituir contribuições de intervenção no domínio econômico, esta com específica função extrafiscal.

Tem-se, portanto, no tributo a função de suprir o Estado de recursos financeiros para o cumprimento de suas obrigações diretas (fiscal) ou indiretas (parafiscal). E a intervenção no sistema social, com um instrumento econômico, para ordenar e direcionar determinados interesses que sem esta interferência desequilibram a organização social.

No campo específico da tutela ambiental, a sociedade deve identificar seu grau de interesse impondo ser seu custo coletivo. Dessa feita com aporte de recurso generalizado ou se individualizado, com a internalização da externalidade negativa ambiental. Decisão a ser tomada em um Estado organizado de forma fiscal e social, com fulcro no ideal de liberdade e justiça social, em que havendo um benefício econômico, há o dever de internalizar individualmente seu custo; enquanto a tutela importar em um benefício a toda coletividade, deve ser suportado por todos na medida de sua capacidade contributiva.

⁹⁹ Constituição Federal - Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

¹⁰⁰ Constituição Federal - Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, 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 à sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

Como afirma Juan Manuel Barquero Estevan¹⁰¹:

Conviene, no obstante, distinguir claramente los dos tipos de problemas que en estos caso aparecen implicados. El primero radica em determinar si determinados bienes o servicios se consideran públicos y, consiguientemente, se proveen por los entes públicos, directa o indirectamente, generando un gasto público. En este momento ya está implícita la cuestión de la socialización o no de determinados gastos: la decisión de que un bien no se provea (ni tampoco se subvencione) por el sector público implica que su coste es un coste privado que debe asumirse individualmente. Si, por el contrario, se opta por la provisión pública de determinados bienes, ello no implica todavía la assunción colectiva del coste, lo que depende de cómo se reparta este coste entre los ciudadanos; si se hace conforme a criterios de capacidad económica, se puede hablar de asunción colectiva; si por el contrario, se hace según criterios de equivalencia parece más correcto hablar de assunción individual.

4.2 A NORMA TRIBUTÁRIA INDUTORA AMBIENTAL

4.2.1 Conceito

Luis Eduardo Schoueri¹⁰², no livro *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*, afasta a possibilidade de as normas tributárias manterem-se neutras em face das necessidades dos grupos sociais, cumprindo exclusivamente uma função arrecadatória; afirma que passam a servir de instrumento do Estado na intervenção sobre o Domínio Econômico. Em continuidade, que a verdadeira norma indutora se distancia e independe do recurso arrecadado. Sendo este consequência e não a finalidade da norma. O que torna por vezes difícil a identificação de uma norma indutora que não tenha igualmente uma finalidade arrecadatória.

O relevante é que a norma tributária tem sim características e tipicidade jurídica para uma indução econômica. E mais, indução econômica ambiental porque pode instrumentalizar a internalização das externalidades negativas ambientais. Se

¹⁰¹ ESTEVAN, Juan Manuel Barquero. **La función del tributo em el estado social y democrático de derecho**. Madrid: Dayton, 2002, p. 84.

¹⁰² SCHOUERI, L. uiz Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro:Forense,2005 p. 15.

o efeito, arrecadação, é maior que a intenção, indução, no âmbito de tutela ambiental, é de menor relevância haja vista que toda ação em defesa do patrimônio ambiental deve ser bem recepcionada pelo ordenamento jurídico e social. Principalmente, se o produto do efeito arrecadatário for convertido em recurso público específico para a defesa e proteção ambiental e não simplesmente ter seu valor acrescido indistintamente ao orçamento público.

Assim, um tributo a ser identificado como indutor ambiental requer uma tipificação específica, conforme esclarecem os doutrinadores.

Na definição de Roberto Ferraz¹⁰³, os tributos ecologicamente orientados são aqueles que influenciam na decisão econômica de modo a tornar mais interessante a opção ecologicamente mais adequada. Afirmando-se ser de fundamental importância que se perceba que a função essencial do tributo é incompatível com qualquer forma de sanção de atividade¹⁰⁴. E ainda no dizer de Ferraz¹⁰⁵:

Na atividade econômica, as decisões são orientadas pelo binômio custo/benefício e, assim, ainda que não seja critério exclusivo, o custo é critério de extrema relevância nas decisões diárias, não apenas do empresário mas de todos. Ora, se os custos da degradação ambiental não forem refletidos nos preços, as decisões econômicas nunca serão ecologicamente corretas. A função das *green taxes* é precisamente essa: “internalizar” os custos ambientais, isto é, trazer para o custo de cada bem ou mercadoria o custo que seu consumo representa em termos ambientais. (itálico do autor)

De acordo com Regina Helena Costa¹⁰⁶, no artigo *Tributação Ambiental*:

A tributação ambiental pode ser singelamente conceituada como o emprego de instrumentos tributários para orientar o comportamento dos contribuintes à proteção do meio ambiente, bem como para gerar os recursos necessários à prestação de serviços públicos de natureza ambiental.

¹⁰³ FERRAZ, Roberto. Tributo ambientalmente orientado e as espécies tributárias no Brasil (a contribuição de intervenção da emenda 33/2001), In: TORRES, Heleno Taveira (org) **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 341.

¹⁰⁴ FERRAZ, Roberto. Tributo ambientalmente orientado e as espécies tributárias no Brasil (a contribuição de intervenção da emenda 33/2001), In: TORRES, Heleno Taveira(org) **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 340.

¹⁰⁵ FERRAZ, Roberto. Tributo ambientalmente orientado e as espécies tributárias no Brasil (a contribuição de intervenção da emenda 33/2001), In: TORRES, Heleno Taveira(org) **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 342.

¹⁰⁶ COSTA, Regina Helena. Tributação ambiental, In: FREITAS, Vladimir Passos. **Direito ambiental em evolução**, nº 1 Curitiba: Juruá, 2006 p. 303.

Igualmente, a indicação do tributo como instrumento de tutela ambiental em Franco Picciaredda e Pietro Selicato¹⁰⁷, em seu livro *I Tributi e L'ambiente – Profili Ricostruttivi*:

O verdadeiro aspecto que sobressai ligado à tutela ambiental - no ângulo de visão que aqui interessa - é representado por um dualismo conceitual entre os modelos abstratamente hipotetizados por uma regulamentação das emissões poluentes (em sentido lato) por meio de instrumentos econômicos. (tradução da autora)

E complementam¹⁰⁸, referindo-se ao princípio da neutralidade:

Verdadeiramente, o respeito ao princípio da neutralidade implica que os impostos devem ser definidos só em função da arrecadação a conseguir, sem provocar reação ou modificação dos comportamentos dos operadores econômicos. Ao contrário, os impostos ambientais, na generalidade dos casos, vêm estabelecidos exatamente para corrigir comportamentos anti-econômicos dos consumidores, com a finalidade de buscar a preservação daquele bem coletivo que é o ambiente.

Tendo em conta as conseqüências do caráter redistributivo da riqueza entre as várias categorias de produtores e consumidores, decorrentes da criação dos impostos ambientais e da necessidade de tutelar os interesses dos sujeitos penalizados com o estabelecimento de tais tributos, sem considerar-se ao menos que os efeitos incentivadores tornam-se econômica e socialmente aceitáveis, além disso, revela-se a necessidade de associar as essas novas formas de editar provimentos de caráter compensatório, de modo a manterem substancialmente invariáveis o montante global da arrecadação e a incidência fiscal em relação a cada contribuinte individual. (tradução da autora)

¹⁰⁷ PICCIAREDDA, Franco; SELICATO, Pietro. **I tributi e l'ambiente** – profili ricostruttivi. Varese: Dott. A. Giuffrè Editore, 1996.p. 137. “Il vero aspetto saliente connesso alla tutela ambientale – nell'angolo di visuale che qui interessa – è rappresentato da un dualismo concettuale tra i modelli astrattamente ipotizzabili per una regolamentazione delle immissioni inquinanti (latu sensu) attraverso strumenti economici”.

¹⁰⁸ PICCIAREDDA, Franco; SELICATO, Pietro. **I tributi e l'ambiente** – profili ricostruttivi. Varese: Dott. A. Giuffrè Editore, 1996.p. 137p. 34. “Invero, il rispetto del principio di neutralità implica che le imposte devono essere definite solo in funzione del gettito da conseguire, senza provocare reazioni o modificare i comportamenti degli operatori economici. Al contrario, le imposte ambientali, nelle generalità dei casi, vengono inserite proprio per correggere comportamenti diseconomici dei consumatori, al fini di perseguire il risparmio di quel bene collettivo che è l'ambiente. Tenuto conto delle conseguenze di carattere redistributivo della ricchezza tra le varie categorie di produttori e consumatori derivanti dall'introduzione delle imposte ambientali e della necessità di tutelare gli interessi dei soggetti penalizzati dall'introduzione di tali imposte, senza farne venir meno gli effetti incentivanti e renderle così economicamente e socialmente accettabili, è stata, inoltre, rilevata la necessità di associare a queste nuove forme di prelievo provvedimenti di carattere compensativo in modo da mantenere sostanzialmente invariati il gettito complessivo e l'incidenza fiscale sui singoli contribuenti”.

Adotam os autores uma posição clara, permissiva de intervenção no domínio econômico pelo tributo ambiental, com intuito de correção e direção do mercado. Afastando dessa maneira da norma tributária sua característica de neutralidade, em razão da sua natureza arrecadatória, diante da necessidade de uma ação indutora no mercado consumidor. Consideram ainda a necessidade de manter-se de forma estável o nível de arrecadação e o grau de incidência tributária individual para o equilíbrio entre a tutela ambiental e o sistema econômico.

O que se pretende com um tributo indutor ambiental é uma imposição normativa que no âmbito da atividade lícita regule e equilibre as relações sociais entre tutela ambiental e atividade econômica. Seja pelo efeito arrecadatório, que permite um ressarcimento social ou pelo efeito financeiro na análise custo/benefício da atividade econômica, indutor de ação benéfica ao patrimônio ambiental em razão de um melhor aproveitamento do bem ambiental, considerando-se sempre a sua natureza jurídica de tutela a um bem comum, comum de todos.

Jorge Jiménez Hernández¹⁰⁹ afirma que a necessidade de tutela do bem ambiental é o fator que justifica a imposição de um tributo ambiental, decorrente de ser um interesse difuso, portanto, a ser subsidiado por toda a coletividade. Assim, a norma tributária ambiental indutora surge da sua natureza constitucional que cria igualmente o direito e o dever a todos.

Norma tributária ambiental indutora é aquela que intervém no domínio econômico resultando em um equilíbrio econômico e social, seja pela arrecadação de receita ou de uma ação ambiental e socialmente responsável.

4.2.2 Seletividade

O que se apreende das conceituações doutrinárias é a característica de seletividade do instrumento tributo em uma política ambiental. Seletividade porque

¹⁰⁹ HERNÁNDEZ, Jorge Jimenez. **El tributo como instrumento de protección ambiental**. Granada: Comares, 1998, p. 100. De tal manera, se llega a la intersección del poder tributario Y ambiente, la cual aparece vinculada a la naturelexa del bien ambiental y los intereses difusos, por lo que su representación no puede ser sinorelativa a los principios generales que inspiran el deber de todos de contribuir al gasto público, em base a los criterios de imposición que establece el legislador constitucional. La necesidad de satisfacer el bien ambiental justifica la fiscalidad ecológica.

pode incidir o ser impositivo somente nos casos específicos de indução em que ocorra uma deseconomia negativa ambiental. Verifica-se então, uma questão relevante em razão do princípio da igualdade que determina que todos devem ser tratados de forma igual, o que aparentemente vai ao encontro da seletividade da norma indutora ambiental.

A igualdade importa em isonomia entre os iguais e não entre os desiguais. E mais, o instrumento tributo pode tornar iguais aqueles que por ações diversas possam ser identificados como desiguais. Assim, o sujeito passivo que tem a obrigação de pagar um tributo genérico, sem contraprestação específica do Estado, cuja arrecadação venha em benefício do meio ambiente encontra-se em situação de desigualdade perante outro sujeito passivo, que recolha o mesmo tributo, mas que usufrua economicamente de um bem ambiental. Trato desigual para situação igual.

Situação que pode ser identificada como privilégio, um benefício, um bônus a ser regulado por uma norma indutora. No caso de ações como a descrita acima, ao sujeito passivo que se beneficie do bem ambiental, um justo acerto econômico por meio de norma tributária. Ou um privilégio, via isenção, incentivo ou subvenção ao primeiro sujeito passivo que não usufrui economicamente do bem ambiental. No enfoque de privilégio, que identifica como equalizador, assevera Ricardo Lobo Torres¹¹⁰,

De notar que esses privilégios equalizadores têm que ver, em princípio, com o problema da liberdade, pois não constituem usurpação dos direitos fundamentais. São concedidos, em sua forma negativa (isenções) ou positiva (incentivos e subvenções), por considerações de justiça ou em atenção ao princípio do desenvolvimento econômico.

Mas se não forem estendidos igualmente a todos os componentes do grupo que merece o tratamento desigual, serão suscetíveis de ferir a liberdade.

E Humberto Ávila¹¹¹, em seu livro *Direito Constitucional Tributário*, ao tratar do princípio da igualdade, assim se pronuncia:

O essencial é o seguinte: os sujeitos passivos que se encontram em idêntica situação devem ser igualmente tributados. Isso significa que a

¹¹⁰ TORRES, Ricardo Lobo. **A idéia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991, p. 131.

¹¹¹ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 2ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 344.

aplicação do princípio da igualdade pressupõe o estabelecimento de uma relação entre duas pessoas ou situações de fato.

O princípio da igualdade exige não apenas a generalidade das normas (proibição de *leges ad personae*), mas também proíbe a escolha de critérios arbitrários para a diferenciação de tratamento...

Desse modo, estabelece-se a igualdade pelo critério do uso ou dano ao bem ambiental. Selecionando o que assim age, e lhe impondo a norma tributária, imposição não de caráter sancionador, mas sim de justiça e equilíbrio social. A seleção realiza a igualdade na equivalência das desigualdades.

A equivalência das desigualdades deve ser norteada pelo princípio da capacidade contributiva. Como asseveram Gustavo Goiabeira de Oliveira e Eduardo Barros Miranda Périllier¹¹²:

Assim, além de servir de baliza para qualquer tributo, o princípio da capacidade tributária deve ser visto como par da extrafiscalidade, já que a finalidade distributiva da extrafiscalidade corresponde ao conteúdo igualitário inserto no princípio da capacidade contributiva.

De forma combinada, a extrafiscalidade e a capacidade contributiva concorrem para a promoção do desenvolvimento socioeconômico harmonioso e eqüitativo, conforme a exigência constitucional da justiça social.

Ainda na seletividade, Regina Helena Costa¹¹³, ao tratar do Imposto sobre Produtos Industrializados, afirma:

A regra da seletividade em função da essencialidade do produto, obrigatória (art. 153, § 3º, I) e determina a modulação da tributação – em maior ou menor intensidade – consoante se trate de produto necessário, útil ou supérfluo, permitindo, desse modo, a adoção de alíquotas mais gravosas para as operações com produtos industrializados tóxicos ou poluentes.

¹¹² OLIVEIRA, Gustavo Goiabeira de; PÉRILLIE, Eduardo Barros Miranda. A extrafiscalidade como instrumento de controle ambiental. In: ORLANDO, Breno Ladeira Ingma et. al. (Coord.). **Direito tributário ambiental**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006, p. 109.

¹¹³ COSTA, Regina Helena. Tributação ambiental, In: FREITAS, Vladimir Passos. **Direito ambiental em evolução**, nº 1 Curitiba: Juruá, 2006, p. 310.

Dessa maneira, assinala-se a importância da seletividade na imposição da norma tributária indutora para que se possa um justo agir em equilíbrio entre a atividade econômica e o meio ambiente, selecionando a quem o dever de internalização da externalidade negativa ambiental, no limite de sua equivalência.

4.2.3 Afetação da receita

O tributo indutor ambiental pode ser instituído com o efeito de afetação da receita. A receita arrecadada é que cumpre o papel de instrumento de efetividade da política ambiental, sendo resultante da internalização da externalidade ambiental negativa, um ressarcimento social ao uso individual do bem ambiental.

Nesta situação, encontra-se a taxa e a contribuição de melhoria como instrumento tributário, impondo-se na medida de uma contraprestação específica de serviço pelo Estado ou valorização da propriedade. É o que ocorre com as taxas de licenciamento instituídas pelos órgãos ambientais competentes e pela taxa de fiscalização do IBAMA, decorrentes de seus poderes de polícia¹¹⁴, bem como com taxas decorrentes de serviços de limpeza ou de recuperação ambiental utilizados ou postos à disposição do contribuinte.

Em Luis Eduardo Schoueri:

As taxas permitem que sua disciplina se faça mediante a inserção de normas tributárias indutoras. Estas, não tendo sua fundamentação na necessidade financeira do Estado nem no princípio da equivalência, requerem justificação baseada na necessidade do Estado de intervir sobre o Domínio Econômico. Ademais, dado que o fato gerador da taxa implica uma prestação estatal, não se aceita venha a norma tributária indutora a indicar comportamento contrário ao que motivou a própria prestação estatal (itálico do autor).

Na hipótese de contribuição de melhoria, a afetação da receita decorre de um ressarcimento pelo benefício econômico auferido pelo proprietário do imóvel.

¹¹⁴ Código Tributário Nacional - Art. 78. Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranqüilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos

Para Paulo Henrique do Amaral ¹¹⁵:

A contribuição de melhoria tem sua hipótese de incidência tributária vinculada à realização de obras públicas que decorram a valorização imobiliária do imóvel do contribuinte. A contribuição de melhoria pode se prestar como instrumento incentivador para construir obras públicas de natureza ambiental que produzam para o contribuinte a valorização do seu respectivo imóvel, por exemplo, arborização de logradouro, praças, parques e outros.

Como afirma Luis Eduardo Schoueri ¹¹⁶:

Assim, parece possível *que se insiram normas tributárias indutoras no contexto da criação de uma contribuição de melhoria*. Surgiriam, pois, naqueles tributos, a par das normas legitimada pelo sinalagma, outras cuja motivação estaria na necessidade de intervenção do Estado sobre o Domínio Econômico (itálico do autor).

Na afetação da receita, pertinente a avaliação de Cristiane Derani ¹¹⁷, de dificuldade na valoração do bem ambiental:

A dificuldade, ou mesmo impossibilidade, de atribuir-se uma medida monetária ao recurso natural está sobretudo no fato de que lhe falta a soma de fatores inerentes à produção. Isto é, ele vale pela sua simples requisição para continuidade do processo produtivo. Sua valoração dispensa o fator custo de produção, estando sujeita teoricamente à quantidade e escassez.

Considera-se que a receita a ser afetada deve ter um valor de equivalência com seu custo ambiental, para uma justa imposição tributária, que venha a ressarcir a coletividade seja por um serviço prestado ou colocado à disposição, ou pelos recursos despendidos que ocasionam uma valoração patrimonial positiva. O valor a ser afetado deve corresponder na forma mais exata possível ao seu custo social e não ao seu custo econômico, que pode ser a este idêntico ou não.

Lembrando que a função do tributo não se confunde com a pena, com a sanção. Sua função é outra, especificamente na internalização da externalidade

¹¹⁵ AMARAL, Paulo Henrique de. **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 179.

¹¹⁶ SCHOUERI, Luiz Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 181.

¹¹⁷ DERANI, Cristiane. **Direito ambiental econômico**. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2001, p. 112.

ambiental negativa, com caráter de tributo-fiscal, é compensar a sociedade e não penalizar o sujeito passivo pela prática de um ato, como se ilícito fosse.

4.2.4 Indução de ação

O levar alguém, por meio de um tributo indutor ambiental, a agir de forma ambientalmente responsável, tem como efeito direto, um uso racional do bem ambiental. A imposição da norma tributária, ao internalizar a externalidade ambiental negativa, incorpora ao custo final do produto o valor da externalidade. Desse modo, a indução tributária deve refletir em um melhor aproveitamento do recurso ambiental utilizado na atividade econômica, na suposição de que sua racional utilização equivalha a uma diminuição no custo econômico final.

O tributo ambiental indutor de ação tem a característica de permitir uma discricionariedade ao sujeito passivo da norma, tendo ele a possibilidade de gerenciar a imposição tributária, com reflexo na demanda de bem ambiental.

Nessa situação, o objetivo da norma tributária é o efeito sobre o uso e a demanda do bem ambiental, e não a arrecadação a ser obtida com sua imposição. Tem-se claro o caráter extrafiscal da norma, com função de intervenção no domínio econômico, extrafiscalidade pura, em vista de uma tutela ambiental, sendo a arrecadação de receita um efeito secundário, ou indireto.

Na colocação de Roberto Ferraz¹¹⁸, a *permanência* de um tributo ambiental, por compor o preço, tem a efetividade que a regulação e fiscalização não têm (itálico do autor). Desse modo agindo de forma mais eficaz na preservação e proteção ambiental, em razão da constância do seu valor ao preço final do produto. Mantém-se assim a ação desejada de tutela ambiental, induzida pela norma tributária, com a manutenção da sua obrigatoriedade.

¹¹⁸ FERRAZ, Roberto. Tributo ambientalmente orientado e as espécies tributárias no Brasil (a contribuição de intervenção da emenda 33/2001). In: TORRES, Heleno Taveira (org.). **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 346.

Mencionando a questão da extrafiscalidade pura, esclarecem Gustavo Goiabeira de Oliveira e Eduardo Barros Miranda Périllier¹¹⁹:

E essa intervenção pode se justificar, também, como forma mais adequada de atuação estatal na busca do fim almejado, tendo em vista que em determinadas situações é muito mais eficaz a extrafiscalidade como indutor de certas atividades do que a arrecadação de tributos para custear, por exemplo, a fiscalização exercida pelos órgãos públicos.

Pelo que, nem sempre o objetivo da norma é arrecadatório. Na forma de indução da ação, o objetivo é extrafiscal e de orientar e direcionar a atividade econômica; o recurso arrecadado, um efeito que pode ser igualmente desejado, mas não o objetivo principal da imposição tributária.

4.3 IDENTIFICAÇÃO E CARACTERIZAÇÃO DA NORMA TRIBUTÁRIA INDUTORA DE AÇÃO ECONÔMICA E AMBIENTAL

4.3.1 Elementos normativos

Segundo Cristiane Derani¹²⁰, o Direito Ambiental surge para rever e redimensionar conceitos que dispõem sobre a convivência das atividades sociais. Nessa linha, de redimensionamento de conceitos, pretende-se identificar elementos mínimos para que se possa harmonizar, por meio de um tributo, a convivência entre meio ambiente e atividade econômica.

E como afirma Paulo Henrique Amaral¹²¹, não há consenso na doutrina quanto ao conceito de tributo ambiental, em face de alguns autores entenderem que o determinante é a hipótese de incidência; outros que é a finalidade o seu elemento identificador; e ainda uma terceira corrente, somente a definição terminológica basta

¹¹⁹ OLIVEIRA, Gustavo Goiabeira de; PÉRILLIE, Eduardo Barros Miranda. A extrafiscalidade como instrumento de controle ambiental. In: ORLANDO, Breno Ladeira Ingma et. al. (coord.). **Direito tributário ambiental**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006, p.113.

¹²⁰ DERANI, Cristiane. **Direito ambiental econômico**. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2001, p. 79.

¹²¹ AMARAL, Paulo Henrique de. **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 203-204.

para sua caracterização como um tributo ambiental. Não sendo unânime a identificação do conceito, tem-se dificuldade de elencar os elementos normativos a partir de um conceito único.

E finaliza o autor¹²²:

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

Entretanto, como toda norma jurídica, o tributo ambiental deve ser instituído em obediência aos princípios constitucionais reguladores de eficácia legal. E ainda, por sua natureza de tributo, deve da mesma forma observar os princípios constitucionais tributários.

Feita esta consideração inicial impositiva a toda norma jurídica, observância dos princípios constitucionais, identificam-se como elementos normativos aqueles que qualifiquem a norma como tributária: hipótese de incidência, fato gerador, base de cálculo, alíquota, sujeito ativo, sujeito passivo. Determinantes da identificação precisa do momento em que a norma deixa o mundo da ficção jurídica e passa a existir na esfera jurídica e econômica.

A hipótese de incidência não se confunde com o fato gerador. Aquela é a previsão normativa, descrita na lei, necessária para que surja a obrigação tributária, que passa a existir no momento em que ocorre o fato gerador e se torna um fato jurídico no mundo real. A base de cálculo e a alíquota são os elementos numéricos que permitem a certeza do cálculo do valor do dever tributário a ser cumprido. E os sujeitos ativo e passivo: a identidade de quem ordena o cumprimento da norma, pessoa jurídica de direito público e a quem o dever de cumprir, o sujeito que polui ou consome economicamente um bem ambiental.

Em especial atenção, o fato de que a hipótese de incidência deve incidir sobre um ato lícito e que o tributo deve respeitar a livre iniciativa, livre concorrência e a capacidade contributiva do sujeito passivo para que não se configure como confisco.

¹²² AMARAL, Paulo Henrique de. **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 203.

4.3.2 Elementos específicos

O tributo ambiental pode cumprir com duas finalidades mediante a internalização da externalidade ambiental negativa: função estritamente indutora, de intervenção no domínio econômico em benefício do patrimônio ambiental; função de redistribuição de custo, de ressarcimento à sociedade do custo dispendido na tutela do meio ambiente. Assim, dependendo da função a ser cumprida, surgem elementos específicos que lhe caracterizam.

Quando com função indutora, extrafiscal pura, ou seja, sem o intuito de angariar recursos para o erário, deve obter como resultado o maior número possível dos efeitos que se descreve e para tanto, tem de ter em seu texto o elemento de execução a que se refere:

- uso racional do bem ambiental, conforme o modelo de desenvolvimento econômico e tutela ambiental;
- ações preventivas a possíveis danos ambientais;
- instalação de novas tecnologias que importem em redução no uso e ou dano de bem ambiental;
- mitigação dos efeitos poluentes decorrentes do desenvolvimento da atividade produtiva;
- uso de matrizes energéticas próprias ou alternativas mais eficientes e menos danosas ao meio ambiente;
- incentivo ao uso de bem natural renovável e que possa ser desenvolvido de forma sustentável;
- busca de um equilíbrio de eficiência econômica e administrativa em razão do uso de bem ambiental;
- execução de atividades em locais previamente indicados pela administração pública (zoneamento urbano e industrial) para a instalação da atividade em razão da natureza da atividade e do desenvolvimento econômico da região;

- não impossibilidade do desenvolvimento econômico e comercial de outras atividades empresariais.

Quando a norma tributária tiver como objetivo de indução a arrecadação, distribuição do custo ambiental, ou seja, a internalização da externalidade com função fiscal, deve observar:

- fato gerador e a hipótese de incidência, compatíveis com a ordem de conduta;
- equivalência entre o valor da externalidade negativa gerada e o valor do tributo a ser recolhido ao erário;
- respeitar a capacidade contributiva do sujeito passivo;
- não impedir a livre iniciativa e a livre concorrência de produtos em âmbito local, nacional e internacional;
- respeitar a proibição constitucional de tributo com resultado confiscatório;
- respeitar o grau de desenvolvimento econômico do sujeito passivo.

Sob essas condições, a norma tributária indutora ambiental, atinge seu máximo de eficácia no momento em que somente exista como hipótese de incidência. Quando seu fato gerador deixe de ocorrer em razão de sua ação indutora ter alcançado os efeitos econômicos, ambientais e sociais desejados, ou seja, não se identifiquem mais externalidades ambientais negativas.

E ainda, que o produto da arrecadação seja aplicado na tutela ambiental, não constitua somente mais uma forma de receita pública indiscriminada. Para dessa forma não perder o objetivo da interferência no domínio econômico, qual seja, a internalização da externalidade ambiental negativa.

4.3.3 Conferência das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente e Desenvolvimento - Rio/92

A tutela ambiental tem um marco histórico na sua defesa que é o ano de 1972, quando foi realizada na Dinamarca, pelas Nações Unidas, a *Conferência sobre o Meio Ambiente Humano*, cujo documento final, Declaração de Estocolmo, estabelece pela primeira vez em âmbito internacional o princípio da precaução como indicador de tutela ambiental. Entre outros princípios e deveres a serem cumpridos pelos países signatários em relação à proteção e preservação do meio ambiente, o de encontros periódicos para discussão dos temas ambientais.

Em 1992, a *Conferência das Nações Unidas sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento Humano*, reuniu-se na cidade do Rio de Janeiro, tendo ao final estabelecido alguns princípios¹²³, Declaração do Rio de Janeiro, a serem respeitados pelos países signatários:

A Conferência das Nações Unidas sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento, tendo se reunido no Rio de Janeiro, de 3 a 14 de junho de 1992, reafirmando a Declaração da Conferência das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente Humano, adotada em Estocolmo em 16 de junho de 1972, e buscando avançar a partir dela, com o objetivo de estabelecer uma nova e justa parceria global mediante a criação de novos níveis de cooperação entre os Estados, os setores-chaves da sociedade e os indivíduos, trabalhando com vistas à conclusão de acordos internacionais que respeitem os interesses de todos e protejam a integridade do sistema global de meio ambiente e desenvolvimento, reconhecendo a natureza integral e interdependente da Terra, nosso lar, proclama princípios a serem adotados pelos países signatários (itálico e inclusão nossa no texto).

Entre o encontro de Estocolmo e o do Rio de Janeiro, observa-se uma diferença no enfoque da tutela ambiental, já a partir do título das Conferências: em Estocolmo, a preocupação preponderante com meio ambiente humano; no Rio de Janeiro, com o meio ambiente e desenvolvimento.

A partir do encontro no Rio de Janeiro, o desenvolvimento das nações insere-se na complexidade de interesses que formam a tutela ambiental. O termo desenvolvimento, abrangente e de significados múltiplos, aqui retrata essencialmente o desenvolvimento econômico. As formas como as nações equacionam o uso e preservação de seus recursos ambientais e promovem o

¹²³ BRASIL. Ministério do Meio Ambiente. Declaração do Rio sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento. Disponível em: <<http://www.mma.gov.br/index.php?ido=conteudo.monta&idEstrutura=18&idConteudo=576>>. Anexo I do trabalho.

desenvolvimento econômico e social de suas populações. Para tanto, a análise na ordem postulada de princípios que indicam o caminho a ser seguido na esfera econômica ambiental. Especificamente os Princípios 3, 10, 11 e 16, em razão de reunirem tipicidade ao tema em questão.

O *Princípio 3* determina que o direito ao desenvolvimento deva ser exercido de modo a permitir que sejam atendidas equitativamente as necessidades de desenvolvimento e de meio ambiente das gerações presentes e futuras.

Portanto, antes de qualquer ação, deve-se ter em mente um equilíbrio entre o desenvolvimento e o meio ambiente, considerando que o bem ambiental é um interesse de natureza transgeracional. O patrimônio ambiental não pertence exclusivamente a quem hoje dele usufrui, mas na mesma proporção, às gerações futuras. Importa em um uso racional do bem ambiental, com reprovação ao desperdício e uso de estrutura técnica inadequada.

O acesso às novas tecnologias surge como instrumento hábil a um melhor aproveitamento do bem ambiental – equilíbrio entre desenvolvimento e meio ambiente – razão pela qual devem ser transmitidas por quem as domina àqueles que não dispõem de seu conhecimento. Na área internacional, leia-se transferência de tecnologia dos países desenvolvidos aos países em desenvolvimento. Na esfera nacional, programas de financiamento para a aquisição e implantação de tecnologias que resultem em um melhor aproveitamento do bem ambiental.

O *Princípio 10* afirma que a melhor maneira de tratar as questões ambientais é assegurar a participação, no nível apropriado, de todos os cidadãos interessados. No nível nacional, cada indivíduo terá acesso adequado às informações relativas ao meio ambiente de que disponham as autoridades públicas, inclusive informações acerca de materiais e atividades perigosas em suas comunidades, bem como a oportunidade de participar dos processos decisórios. Os Estados irão facilitar e estimular a conscientização e a participação popular, colocando as informações à disposição de todos. Será proporcionado o acesso efetivo a mecanismos judiciais e administrativos, inclusive no que se refere à compensação e reparação de danos.

A sociedade dispõe de diversos instrumentos para efetivação de uma política ambiental eficaz. Talvez, o de resultado mais duradouro e consistente seja a educação e o acesso à informação. Porque o conhecimento é essencial na tomada de decisão. A sociedade ao definir um interesse a ser tutelado, à forma de sua defesa, pressupõe o conhecimento de seu conteúdo.

Para definir políticas de proteção e preservação ambiental é mister que se transmitam informações acerca de riscos e perigos emanados do uso do bem ambiental, de modo que não se tomem medidas insatisfatórias ao equilíbrio entre desenvolvimento e tutela ambiental. E que as pessoas físicas e jurídicas possam conhecer previamente os efeitos de suas ações, determinando em razão do conhecimento, uma postura ambientalmente mais desejável.

O *Princípio 11* afirma que os Estados adotarão legislação ambiental eficaz. As normas ambientais, e os objetivos e as prioridades de gerenciamento deverão refletir o contexto ambiental e de meio ambiente a que se aplicam. As normas aplicadas por alguns países poderão ser inadequadas para outros, em particular para os países em desenvolvimento, acarretando custos econômicos e sociais injustificados.

Nesse princípio têm-se o equilíbrio e a ponderação como elementos de uma política de desenvolvimento econômico. Porque nem sempre será possível a implantação de iguais medidas em todos os países em razão da diversidade de grau de desenvolvimento. O que se pretende é não impossibilitar atividades econômicas e sim que elas estejam em conformidade com uma política ambiental. A política ambiental de cada nação deve ser determinada com autonomia e em razão do grau de necessidade e de interesse de sua população. E ainda, a implantação de uma política global de tutela ambiental deve ser seletiva, seletiva na medida do tratamento das desigualdades existentes em cada sociedade.

Os países devem ter um grau de comprometimento com a tutela ambiental igual quando iguais em condições de desenvolvimento. De outro modo, estar-se-á impondo uma forma injusta de desenvolvimento e obtenção de melhoria de condições de vida. Não sendo justo aos países em desenvolvimento a cominação de uma política econômica e ambiental similar aos países já desenvolvidos e que, portanto, podem dispensar parte significativa de seus recursos financeiros, sem prejuízo interno, em defesa e proteção ambiental.

O *Princípio 16* postula que as autoridades nacionais devem procurar promover a internacionalização dos custos ambientais e o uso de instrumentos econômicos, tendo em vista a abordagem segundo a qual o poluidor deve, em princípio, arcar com o custo da poluição, com a devida atenção ao interesse público e sem provocar distorções no comércio e nos investimentos internacionais.

No dizer de Fernando Magalhães Modé¹²⁴, dentre todos os resultados apresentados pela Rio/92, dois são de sobeja relevância: inclusão em âmbito mundial dos princípios do poluidor-pagador e do princípio do desenvolvimento sustentável. O desenvolvimento sustentável no Princípio 3, acima analisado; e o do poluidor-pagador inscrito no Princípio 16.

E afirma¹²⁵:

Os instrumentos disponíveis no Direito Ambiental, quaisquer que sejam, atuam diretamente no domínio econômico, ao restringirem o direito de livre-iniciativa, de livre disposição da propriedade ou mesmo, ao instituir sobre determinada atividade econômica, um encargo que vise a internalização de externalidade negativa antes suportada pela sociedade.

O princípio, que se prefere identificar como poluidor/consumidor, justifica um uso extrafiscal da norma tributária como instrumento de política ambiental. A existência de falha de mercado, com origem em recurso ambiental é identificada há muito tempo pela ciência econômica. Seja em razão da escassez de recursos ambientais ou de um dano ambiental. Preocupação esta que passou a ser mais bem tutelada quando diante de significativos desastres ambientais, que colocaram em risco vidas e patrimônios ambientais supranacionais.

Enquanto restrito a uma fronteira geográfica, o dano ambiental e sua responsabilização penal ou econômica em pouco interferia nas relações internacionais. Assim, quando diante de uma falha de mercado, uma deseconomia negativa internacional, a conduta se altera. Autoriza-se, em um documento de alcance internacional, a socialização do custo em equilíbrio a até então privatização do benefício.

Este princípio transfere para o âmbito internacional, o que a Constituição Federal brasileira já dispunha de forma não tão clara no artigo 225, mas que determinava sim a responsabilidade econômica pelo dano ambiental. O que veio a ser melhor instituído com a Emenda Constitucional nº 42, com seu acréscimo ao artigo 170, inciso I, como analisado no item 3.3 supra.

¹²⁴ MODÉ, Fernando Magalhães. **Tributação ambiental**: a função do tributo na proteção do meio ambiente. Curitiba: Juruá, 2003, p. 29.

¹²⁵ MODÉ, Fernando Magalhães. **Tributação ambiental**: a função do tributo na proteção do meio ambiente. Curitiba: Juruá, 2003, p. 48.

Lise Vieira da Costa Tupiassu¹²⁶, ao tratar do princípio do poluidor-pagador:

Assim, o princípio do poluidor pagador deve se identificar com o princípio da internalização dos custos da poluição, devendo o poluidor suportar, senão a totalidade, ao menos a maior parte dos gastos advindos dos danos ambientais.

E

Em verdade, ao adotar este princípio, incorpora-se um novo fator no sistema econômico, sendo que os custos ambientais refletirão no preço dos bens e serviços produzidos, introduzindo o conceito de “passivo ambiental”, através do qual as empresas embutirão em seus custos o valor monetário da degradação ambiental que causam, internalizando as externalidades ambientais negativas por elas produzidas, traduzidas nos gastos necessários à diminuição, eliminação ou neutralização do dano.

A este princípio internacional de tutela ambiental, a ressalva na sua aplicação diante da necessidade de se obter um equilíbrio entre o suporte individual da externalidade ambiental negativa e o desenvolvimento econômico.

Deve ser estabelecida uma variante de comprometimento mínimo e máximo de internalização da externalidade ambiental negativa na qual se possa operar economicamente. O parâmetro de comprometimento pode ser constituído tanto pelas *taxas pigouvianas* – obtidas com a interferência do Estado – ou pelo *teorema de coase* – ao mercado o arbítrio da suportabilidade econômica – o que não se pode permitir é em razão de uma ingerência, nacional ou internacional, limite-se ou coíba-se o exercício da atividade econômica, da livre iniciativa e da livre concorrência. Principalmente, enquanto ainda se falar em necessidade de desenvolvimento econômico para a obtenção de recursos mínimos para a subsistência de populações em condições de subdesenvolvimento.

4.4 PROPOSTA DE PROJETOS DE LEI NO CONGRESSO NACIONAL

¹²⁶ TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. **Tributação Ambiental: A utilização de instrumentos econômicos e fiscais na implementação do direito ao meio ambiente saudável**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 82 – 84.

A tutela ambiental possui instrumentos hábeis para que se realize sua efetivação nos sistemas social e econômico. Entre as possibilidades, a norma tributária indutora de internalização de deseconomias negativas, como equilíbrio a um desenvolvimento sustentável.

Como assevera Vladimir Passos de Freitas¹²⁷:

O desenvolvimento sustentável parece ser a única via possível para os países desenvolvidos e em desenvolvimento. (...)

O que se quer dizer é que a proteção ambiental exige a participação de todos e não basta criticar as consequências do desenvolvimento sobre o meio ambiente. Antes é necessário colocar o desenvolvimento dentro de limites que protejam a natureza, sob pena de em certo momento ter-se que abrir mão de benefícios alcançados com o progresso e que hoje já fazem parte dos hábitos da maior parte da população brasileira

Em virtude disso, buscaram-se no Congresso Nacional, propostas de projetos de lei que estivessem em conformidade com a necessidade de se adequar, hoje, o desenvolvimento econômico e a proteção e preservação ambiental. A pesquisa foi restrita à proposta que tivesse como identificação a norma tributária indutora ambiental e econômica. No Senado Federal não foi encontrado projeto dentro dos requisitos pesquisados. Na Câmara Federal, especificamente na Comissão de Meio Ambiente e Desenvolvimento Sustentável, entre cento e oitenta e três proposições, assim identificados pela Casa em julho do ano de 2007, mas que resultam efetivamente em oitenta e sete projetos de lei, identificaram-se um projeto de lei e outro de Lei Complementar, cujas íntegras dos textos fazem parte do Anexo II deste trabalho.

4.4.1 Proposta de projeto de lei nº 3955/2004

Ementa: Concede benefícios fiscais, no imposto de renda e no imposto sobre produtos industrializados, à empresa que instalar equipamentos antipoluentes¹²⁸.

¹²⁷ FREITAS, Vladimir Passos de. **A constituição federal e a efetividade das normas ambientais**. 3. ed. at. ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, p. 246.

Projeto, apresentado no ano de 2004, foi aprovado por unanimidade pela Comissão do Meio Ambiente e Desenvolvimento Sustentável da Câmara Federal em junho de 2007. Em seguida, encaminhado para a Comissão de Finanças e Tributação da mesma casa legislativa, tendo nesta comissão decorrido prazo legal, agosto de 2007, para apresentação de emendas ao projeto sem que houvesse proposta nesse sentido.

O projeto propicia a internalização de externalidade ambiental negativa por meio da concessão de benefício fiscal, uma imposição normativa extrafiscal com intuito de intervenção no domínio econômico. Pode ser identificado como norma tributária indutora, porque pressupõe uma atividade lícita: industrial ou agroindustrial. No projeto, havendo a imposição de imposto de renda e de imposto sobre produto industrializado, seu sujeito passivo passa a ter direito a uma redução nos seus recolhimentos se houver adquirido equipamento antipolvente, para uso próprio, que propicie uma melhor qualidade de vida.

Esta proposição afasta a neutralidade da norma tributária, porque seleciona uma atividade de interesse na tutela ambiental, atividade industrial e agroindustrial. Permite que o agente, sujeito passivo tributário, dessa atividade usufrua um decréscimo na sua carga fiscal ao incorporar ao seu custo final de produção um benefício fiscal. Benefício a ser alcançado por meio da indução na execução da atividade, aquisição de equipamento antipolvente, que passa a ter uma subvenção pública, desconto em dobro do imposto de renda, calculado sobre o líquido tributável. E ainda, uma redução no imposto sobre produto industrializado incidente sobre os equipamentos antipolventes adquiridos.

Deste modo, denota-se a potencialidade de uma significativa redução da carga tributária do sujeito passivo que cumpra a hipótese de incidência descrita nessa proposta de projeto de lei: aquisição e instalação de equipamento antipolvente. Há uma indução na medida em que não obriga o sujeito passivo a cumprir a norma, e sim, a fazer um juízo de avaliação econômica que determinará a conveniência ou não de agir, instalar equipamento antipolvente, para que incida a previsão legal, hipótese de incidência tributária.

A proposição tem uma função estrita de extrafiscalidade, de intervenção no domínio econômico, sem cunho de fiscalidade. Não reflete em um aumento da

¹²⁸ Íntegra do projeto no Anexo B do trabalho.

arrecadação pública, ao contrário, uma renúncia fiscal expressa pela diminuição de arrecadação de seu sujeito ativo na ocorrência do fato gerador previsto na hipótese de incidência.

No parecer do relator¹²⁹, parte da justificativa pela sua aprovação:

As medidas previstas pelo projeto de lei em tela podem ser um passo importante para inserir efetivamente os instrumentos econômicos de política ambiental na realidade brasileira, pelo que as entendemos como extremamente bem-vindas. Do ponto de vista desta Comissão, não se pode ter outra posição que não a aprovação das propostas que tratam de instrumentos econômicos de incentivo à produção limpa.

4.4.2 Proposta de projeto de lei complementar nº 73/2007

Ementa: Reformulação tributária ecológica, a fim de regulamentar o artigo 146-A da Constituição Federal, instituir os princípios da essencialidade e do diferencial tributário pela sustentabilidade ambiental das emissões de gases de efeito estufa, e criar a taxa sobre o carbono (“carbon tax”), na forma de Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, para a sustentabilidade ambiental e a mitigação do aquecimento global¹³⁰.

Este projeto foi recém-apresentado na Comissão de Meio Ambiente e Desenvolvimento Sustentável da Câmara Federal, em junho de 2007. Aguarda manifestação do relator nesta Comissão e da Comissão de Finanças e Tributação.

Diverso do projeto anterior, este, com fulcro no princípio da essencialidade, objetivando tornar menos desiguais os desiguais, atua como norma tributária indutora por acrescentar diretamente ao preço do produto final um valor a ser internalizado em razão do grau de emissão de gases de efeito estufa (externalidade negativa ambiental). Internaliza a externalidade negativa ambiental, na medida em que a poluição atmosférica traz embutida um custo social que é suportado por toda a sociedade. Veja-se que a ocorrência de afastamento de empregados por motivo de doenças pulmonares ou similares e seu tratamento, entre outros, tem um custo social suportado pela coletividade e não pela empresa que se beneficia despejando

¹²⁹ Íntegra do parecer do relator no projeto nº 3.954/2004, no Anexo B do trabalho.

¹³⁰ Íntegra do projeto no Anexo C do trabalho.

no ar (bem ambiental coletivo) efluentes gasosos. Razão por que se justifica o uso do instrumento ambiental, com característica extrafiscal, mas aqui também com um efeito fiscal, aumento de arrecadação, como forma de induzir a ação do sujeito passivo da norma para que, adquira equipamentos que deixem de poluir o ar, ou assim não sendo possível, que minimize o dano na busca de uma menor incidência tributária.

Encerra-se a análise das proposições em trâmite perante a Comissão de Meio Ambiente e Desenvolvimento Sustentável da Câmara Federal, com comentário a um terceiro projeto em tramitação, que apesar de versar sobre questão ambiental, não pode ser identificado como norma tributária indutora ambiental.

O projeto de Lei Complementar nº 52/2007, em trâmite perante a Comissão de Finanças e Tributação da Câmara Federal prevê a alteração da lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Alterando os critérios de distribuição do Fundo de Participação dos Municípios – FPM para destinar parcela específica dos recursos aos Municípios que possuam Unidades de Conservação ou mananciais de abastecimento público. Em que pese seu interesse em tutela ambiental não pode ser considerado como instrumento tributário de política ambiental, e sim, instrumento financeiro de política ambiental, uma vez que altera a destinação de recurso e não a sua forma ou valor de arrecadação. Não havendo qualquer indução tributária na sua eventual aprovação, e sim, financeira.

Na mesma situação, de instrumentos de política ambiental, alguns tributos implantados no Brasil são de maneira incorreta denominados de *tributos verdes* ou *green taxes*. Como o Imposto sobre Circulação de Mercadoria Ecológico instituído pelo Estado do Paraná através da Lei nº 59/1991 ICMS que muito se assemelha à proposta em comento. Em ambas as normas, a instituída e a proposta, inexistente extrafiscalidade na sua imposição. Não se idêntica em seus textos, qualquer indício de indução tributária de intervenção no domínio econômico. Se ocorre uma ingerência econômica com reflexo ambiental, é por outro instituto econômico e não o tributo. Um instituto financeiro de direcionamento de receita e arrecadação.

Os projetos, objeto de análise, indicam que o legislativo brasileiro está apto a utilizar os instrumentos disponíveis para a efetivação de uma tutela ambiental, tendo apreendido os institutos necessários para que uma norma tributária, de internalização das externalidades ambientais negativas, possa ser aprovada, efetivando uma indução tributária em benefício do meio ambiente.

4.5 SÍNTESE DO CAPÍTULO

O Estado moderno hoje se identifica como fiscal e social. Fiscal porque obtém recursos para o exercício de suas atividades essenciais e comuns pela arrecadação de impostos. Sendo esta a forma mais justa de se dividir o custo estatal porque considera na sua obrigação fatores de igualdade que resultam na equidade da distribuição. E ainda, afirma-se que o tributo é o preço a ser pago em troca da liberdade, uma vez que conhecido previamente o valor do suporte público, pode-se organizar a vida privada, sem a surpresa de cobranças aviltantes e aleatórias passíveis de tolher a liberdade.

A idéia de tributo como penalidade, como forma de subjugar o perdedor, de dever de pagar pelo seu fracasso, igualmente não mais prospera. Da mesma forma que não se confunde tributo com sanção por ato ilícito. Tributo tem como hipótese de incidência uma ação lícita, permitida por lei. Enquanto aquela tem como hipótese a prática de uma violação a uma norma jurídica.

A função social do Estado acarreta uma sobrecarga de obrigações nem sempre acompanhadas de um equivalente aporte de recursos para seu custeio. E hoje o Estado, que depende de recursos fiscais, tributos, para o exercício de sua atividade, por vezes se vê na contingência de ter de escolher a função a ser cumprida. Em um grupo de interesses sociais, em razão de insuficiente aporte financeiro, acaba-se tendo que optar por um em detrimento de outros.

Por esse motivo, de Estado fiscal e social, é que a tutela ambiental tem de ser instrumentalizada de todas as formas possíveis. Sabe-se da dificuldade financeira do Estado para suprir as necessidades essenciais como saúde, educação, moradia; conjectura-se então o quanto de disponibilidade para a defesa e proteção do patrimônio ambiental. Veja-se que o conceito de patrimônio ambiental não se refere exclusivamente ao bem natural e sim em um sentido macro, englobando o trabalho, a paisagem, a cultura, a genética.

A Constituição Federal determina que a tutela ambiental é um dever de todos. Não existindo razão, portanto, para que se atribua ao Estado o ônus exclusivo de sua tutela. Situações existem em que se pode identificar com exatidão aquele que se beneficia do bem ambiental. Para tanto, a economia utiliza a denominação de

deseconomia negativa quando um benefício econômico não é imputado a quem dele se beneficia, recaindo, desse modo, seu custo em toda a sociedade, em última análise ao Estado.

Para suprir essa falha, falha de mercado, existem instrumentos econômicos; entre os quais, o tributo indutor de ação ambiental e econômica que internaliza a externalidade negativa oriunda de um uso econômico ou dano de bem ambiental.

O tributo como forma de indução econômica e ambiental está previsto em norma constitucional e em documento de intenção internacional assinado pelo Brasil, que identifica como dever daquele que polui e/ou consome bem ambiental o custo econômico pela externalidade ambiental negativa.

Ao Estado compete o dever de administrar a internalização, mediante a imposição de normas tributárias que dirijam a economia no sentido de não causar um dano, ou se o causar o reparar e ainda aquele que obtém um lucro econômico o dever de distribuí-lo com a sociedade. É a socialização do lucro e do custo, porque se assim não o for, manter-se-á uma situação decorrente do Estado fiscal puro e liberal que ao mercado privado deixou a tarefa de equilíbrio.

O resultado não permite que se exclua da relação o dever e o poder Estatal de regular de forma justa e equilibrada a externalidade ambiental negativa.

E o tributo indutor de ações econômicas e ambientais a eficácia da internalização dessas externalidades negativas geradas no âmbito econômico, privado, mas com reflexos sociais na medida em que seu custo mantenha-se socializado. Para um equilíbrio entre os sistemas social e econômico com reflexo no meio ambiente a imposição normativa tributária apresenta-se como solução.

5 CONCLUSÃO

A defesa e proteção do patrimônio ambiental são interesses da sociedade que a prática tem demonstrado como imprescindíveis de uma personalidade para a efetividade de sua execução. O que se explica, em parte ou por ser a razão

principal, dependerem de intervenção em institutos de interesse econômico, o que afeta diretamente o indivíduo.

Para uma efetivação da tutela ambiental, fundada em valores de equidade e isonomia, é preciso a internalização da externalidade ambiental negativa ao custo do produto. Desse modo, para que haja um equilíbrio entre atividade econômica e meio ambiente, o benefício privado e o custo social, a deseconomia negativa deve ser eliminada e se não for possível na sua totalidade, ao menos minimizada seus efeitos. Dentre as opções para sua implantação, um instrumento econômico, o tributo, é indicado como hábil para o alcance desse objetivo.

A determinação de institutos para uma intervenção no domínio econômico deve considerar a existência de desigualdades de situações para que ocorra um tratamento isonômico. O tributo possui esta habilidade de tratar de forma diferenciada os desiguais, utilizando-se do princípio tributário da seletividade, que está expresso em nossa lei maior. Seletivo em situações que reflitam uma tutela diferenciada. Um poder discricionário e não impositivo na medida das diferenças. E ainda a seleção de quem deve ser o sujeito passivo da norma tributária, considerando-se ainda a capacidade contributiva em face da manutenção do desenvolvimento normal da atividade.

Não há, portanto, dúvida quanto à necessidade de intervenção no domínio econômico como instrumento de tutela ambiental porque é um direito e um dever de todos, com conteúdo intergeracional, a ser disponibilizado hoje e para as futuras gerações. E ainda, com a expressa previsão constitucional de dever ser internalizado a quem usa ou polui o meio ambiente, o ônus pelo seu custo econômico e ambiental.

O tributo ambiental indutor por meio da arrecadação ou direcionamento de atividades econômicas permite uma prestação efetiva de tutela ambiental, internalizando a externalidade ambiental negativa.

No entanto, na instituição do tributo como indutor de ação ambiental e econômica, devem ser respeitados alguns dogmas e princípios norteadores da organização social. Em especial, as normas dispostas na Constituição Federal que regem de forma clara e precisa os limites entre direitos e deveres. Princípios sem os quais não se mantém uma estabilidade social e jurídica. Em essencial, a liberdade. Liberdade de vida e de ação. Vida como direito fundamental. Fundamental à saúde, ao bem-estar, ao meio em que se vive, ao desenvolvimento pessoal e patrimonial.

Ação livre na atividade econômica, nas opções de iniciativa e concorrência de produtos.

O agir em sociedade não prescinde um atuar coletivo, com tratamento de igualdade entre os indivíduos. Assim está posto em nosso texto constitucional, todavia, a igualdade tem de ser interpretada de forma ponderada e não num afã igualitário de desconsideração das desigualdades. Porque uma situação é ser igual em razão da norma, da previsão legal, outra de ordem prática, na vida em sociedade e em especial, na esfera econômica. O tratamento igual deve ser instituído e imposto entre iguais. Entre categorias de pessoas, situações, institutos iguais. Se desse modo não pode ser identificado o grupo, como de componentes iguais, o tratamento, justo, há de ser pelo equilíbrio entre as desigualdades.

Não se pretende na internalização da externalidade ambiental negativa, por meio de um tributo indutor, estabelecer um divisor entre interesses como público e privado.

A questão ambiental não permite esse trato. Não permite que se observe e se execute sua tutela por um prisma exclusivo do interesse público ou do interesse privado. O interesse é comum. Comum ao público e ao privado.

Nas palavras de Hannah Arendt¹³¹: “Se o mundo deve conter um espaço público, não pode ser construído apenas para uma geração e planejado somente para os que estão vivos: deve transcender a duração da vida de homens mortais.”

Por conseguinte, o espaço a ser considerado é público e não do público ou do privado. E é neste espaço que se encontra o meio ambiente. Bem comum a ser gerenciado e tutelado por instrumentos públicos e privados que devem agir de forma consistente e equilibrada, hoje e para o futuro.

É com a idéia de futuro em mente que se preocupa agora com o patrimônio ambiental. Com o risco de o tempo disponível não ser suficiente para que o *nosso futuro não seja igual ao nosso passado*. Porque o passado, o passado que hoje se conhece, revela uma inconsistência na tutela ambiental, que precisa ser revista, alterada, para que se diga no futuro que o presente é melhor que o nosso passado. Para isso, o tempo, o limitador de ações e intenções. O elemento não a ser domado, mas sim, a ser utilizado em vista do futuro, já que ainda disponível um patrimônio

¹³¹ ARENDT, Hannah. **A condição humana**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 64.

ambiental significativo que deve ser protegido e preservado, no mínimo para as condições elementares de subsistência das futuras gerações. Para isso, ainda haverá tempo, caso a ação tenha início imediato.

REFERÊNCIAS

AGUILERA, Patrícia Guzmán. **Introducción al análisis económico del derecho ambiental**. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2006.

ALTAMIRO, Alejandro C. Jaque a la ley: Referencia a algunas anomalias de la ley tributaria. **Revista brasileira de direito tributário e finanças públicas**, Porto Alegre, março/abril 2007.

AMARAL, Paulo Henrique de. **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

ANTUNES, Paulo de Bessa. **Curso de direito ambiental**. 6. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2002.

_____. **Federalismo e competências ambientais no Brasil**. Rio de Janeiro: Lúmen Júri, 2007.

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

ARENDT, Hannah. **A condição humana**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

ASSIS, Emanuel Carlos Dantas de. **Sistema constitucional tributário**: o tributo e suas espécies. Curitiba: Juruá, 2004.

AUSTRALIAN GOVERNMENT. **An overview of australian taxation**. Disponível em: <www.axiss.com.au>. Acesso em: 22 maio 2006.

ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. **Curso de direito administrativo**. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Comentários à constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva, 1990. 7 v.

_____. **Interpretação e aplicação das normas constitucionais**. São Paulo: Saraiva, 1982.

BAUMAN, Yoram ; DURNING, Alan Thein. **Tax shift**: How to help the Economy, Improve the Environment, and Get the Tax Man off Our Backs. Washington: Northwest Environment Watch, 1998.

BESSA, Fabiane Lopes Bueno Netto. **Responsabilidade social das empresas / práticas sociais e regulação jurídica**. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2006.

BOBBIO, Norberto. **A era dos direitos**. Rio de Janeiro: Editora Campus, 2004.

_____. **O positivismo jurídico**: lições de filosofia do direito. São Paulo: Ícone, 1999.

_____. **Teoria do ordenamento jurídico**. Brasília: Unb, 1999.

BRASIL. Ministério do Meio Ambiente. **AGENDA 21**. Disponível em: <<http://www.ministeriodomeioambiente.gov.br/index.php?ido=conteudo.monta&idEstrutura=18&idConteudo=597>>. Acesso em: 28 jul 2007.

CAMPILONGO, Celso Fernandes. **O direito na sociedade complexa**. São Paulo: Max Limonad, 2000.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes; LEITE, José Rubens Morato. **Direito constitucional ambiental brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2007.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

COASE, Ronald Harry. **The firm, the market and the law**. Chicago: The University of Chicago Press, 1988.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário ambiental**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

_____. **Curso de direito tributário brasileiro**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

COSTA, Regina Helena. Tributação ambiental. In: FREITAS, Vladimir Passos de (Org.). **Direito ambiental em evolução** – Nº 1. Curitiba: Juruá, 2006.

DECLARAÇÃO do rio sobre meio Ambiente e desenvolvimento. Disponível em: <<http://www.mma.gov.br/index.php?ido=conteudo.monta&idEstrutura=18&idConteudo=576>>. Acesso em: 28 jun 2007.

DERANI, Cristiane. **Direito ambiental econômico**. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2001.

DOMINGUES, José Marcos. **Direito tributário e meio ambiente**. 3. ed. rev. ampl. São Paulo: Forense, 2007.

ESTEVAN, Juan Manuel Barquero. **La función del tributo em el estado social y democrático de derecho**. Madrid: Dayton, 2002.

FERNANDES, Rodrigo. **A eficácia dos instrumentos econômicos para o desenvolvimento sustentável**. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=6342>>. Acesso em: 10 maio 2006.

FERRAZ, Roberto. Tributo ambientalmente orientado e as espécies tributárias no Brasil (a contribuição de intervenção da emenda 33/2001). In: TORRES, Heleno Taveira (Org.). **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005.

FIORILLO, Celso Antonio Pacheco; FERREIRA, Renata Marques. **Direito ambiental tributário**. São Paulo: Saraiva, 2005.

FREITAS, Vladimir Passos de. **A constituição federal e a efetividade das normas ambientais**. 3. ed. at. ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.

_____. **Direito ambiental em evolução**. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2006.

GIORGI, Raffaele de. Apresentação. In: CAMPILONGO, Celso Fernandes. **O direito na sociedade complexa**. São Paulo: Max Limonad, 2000.

GOUVÊA, Marcus de Freitas. **A extrafiscalidade no direito tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.

GRAU, Eros. **A ordem econômica na constituição de 1988**. 11 ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2006.

GREENPEACE. **Tóxicos**. Disponível em: <http://www.greenpeace.org.br/toxicos/?Conteudo_id=818&sub_campanha=0&img=15>. Acesso em: 31 jul 2006.

HM TREASURY. **Tax and the environment**: using economic instruments. Disponível em: <http://www.hm-treasury.gov.uk/pre_budget_report/prebud_pbr02/assoc_docs/prebud_pbr02_adtaxenvir.cfm>. Acesso em: 22 maio 2006.

HANNIGAN, John A. **Sociologia ambiental**: a formação de uma perspectiva social. Lisboa: Perspectivas Ecológicas, 1995.

HERNÁNDEZ, Jorge Jiménez. **El tributo como instrumento de protección ambiental**. Granada: Comarares, 1998.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Coimbra: Armênio Amado, 1979.

KUWAHARA, Mônica Yukie. **Poluidor pagador**. Disponível em: <<http://meusite.mackenzie.com.br/monicayukie/Aula%207%20EMA.pdf>>. Acesso em: 22 maio 2006.

LEITE, José Rubens Morato. **Dano ambiental: do individual ao coletivo extrapatrimonial**. 2. ed. rev. atual. amp. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

LEITE, José Rubens Morato; AYALA, Patryck de Araújo. **Direito ambiental na sociedade de risco**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2004.

LIMA NETO, Francisco Vieira. **Direitos humanos de 4ª geração**. Disponível em: <http://www.dhnet.org.br/direito/textos/geracaodh/4_geracao.html>. Acesso em: 17 ago 2007.

LUHMANN, Niklas. **Sociologia del riesgo**. Guadalajara: Universidade Iberoamericana, 1991.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

MACHADO, Paulo Affonso Leme. **Direito ambiental brasileiro**. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

MARTINS, Guilherme d'Oliveira. **Finanças públicas**. Lisboa: Fundação Minerva, 2007. Disponível: <http://www.lis.ulusiada.pt/cursos/bolonha/ciclos_2006_2007/direito/1_ciclo/docs/financas_publicas_capitulo_1.pdf>. Acesso em: 23 ago 2007.

MASLOVE, Allan M. (Org.). **The economic and social environment for tax reform**. Toronto : University of Toronto Press, 1995.

MENDES, Francisco Eduardo ; MOTTA, Ronaldo Seroa de. **Instrumentos econômicos para o controle ambiental do ar e da água**: uma resenha da experiência internacional. Rio de Janeiro: [s.n.], 1997.

MILARÉ, Edis. **Direito do ambiente**. 3. ed. São Paulo: RT, 2004.

MODÉ, Fernando Magalhães. **Tributação ambiental**: a função do tributo na proteção do meio ambiente. Curitiba: Juruá, 2003.

MUKAI, Toshio. **Temas atuais de direito urbanístico e ambiental**. São Paulo: Fórum, 2004.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Livraria Almedina, 1998.

NEUMARK, Fritz. **Principios de la imposicion**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1974.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

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

O'RIORDAN, Timothy (Org.). **Ecotaxation**. New York: St. Martin's Press, 1997.

OECD. **Environment and taxation**: the cases of the netherlands, sweden and the united states. Paris: OECD Publications, 1994.

_____. **Environmental taxes and green tax reform**. Paris: OECD Publications, 1997.

_____. **Environmentally related taxes in oecd countries**: issues and strategies. Paris: OECD Publications, 2001.

_____. **Implementation strategies for environmental taxes**. Paris: OECD Publications, 1996.

_____. **Innovatives policies for sustainable urban development**: the ecological city. Paris: OECD Publications, 1996.

OLIVEIRA, Gustavo Goiabeira de; PÉRIILLIE, Eduardo Barros Miranda. A extrafiscalidade como instrumento de controle ambiental. In: ORLANDO, Breno Ladeira Ingma et. al. (Coord.). **Direito tributário ambiental**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio**. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

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

_____. _____. **Direito tributário e meio ambiente**. 3. ed. rev. e amp. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2007.

_____. **Sistema tributário e proteção ambiental no brasil e no japão.** Disponível em: <www.japonartescenicas.org/estudiosjaponeses/articulos/sistematributario.pdf>. Acesso em: 22 maio 2006.

OLIVEIRA, Odete Maria de. **União européia:** processo de integração e mutação. Curitiba: Juruá, 1999.

PICCIAREDDA, Franco; SELICATO, Pietro. **I tributi e l'ambienti** – profili ricostitutivi. Varese: Dott. A. Giuffrè Editore, 1996.

PICOZZA, Eugenio. **Diritto dell'economia:** disciplina pubblica. Padova: CEDAM, 2005.

PIGOU, Arthur Cecil. The economics of welfare. In: RAMOS, F. Sánchez. **La economia del bienestar.** Madrid: Nerija, 1946.

PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira. **Princípios de direito financeiro e tributário** – Estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Soares. São Paulo: Renovar, 2006.

PRADO, Rodrigo Leite. **Introdução à teoria econômica dos “property rights”.** Disponível em: <http://www.capes.gov.br/estudos/dados/1999.Lin_Pesq.pdf>. Acesso em: 15 maio 2007.

REPETTO, Robert; et. al. **Green fees:** how a tax shift can work for the environment and the economy. [S.l.]: World Ressources Institute, 1992.

RIBAS, Luiz César. **A problemática ambiental.** São Paulo: Editora de Direito, 1999.

ROCHA, Leonel Severo; SCHWARTZ; Germano; CLAM, Jean. **Introdução à teoria do sistemas autopoietico do direito.** Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.

ROCHA, Valdir de Oliveira et al. **Grandes questões atuais do direito tributário.** São Paulo: Dialética, 2005. 9 v.

ROODMAN, David Malin. **Getting the signals right:** tax reform to protect the environment and the economy. [S.l.]: Worldwatch Paper 134, 1997.

SABATOVSKI, Emilio; FONTOURA, Iara P. **Constituição federal**. Curitiba: Juruá, 2006.

SACHS, Ignacy. **Caminhos para o desenvolvimento sustentável**. Rio de Janeiro: Garamond, 2002.

SALIBA, Ricardo Berzoza. **Fundamentos do direito tributário ambiental**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

SANTANA, Heron José de. Meio ambiente e reforma tributária: justiça fiscal e extrafiscal dos tributos ambientais. **Revista de direito ambiental**. São Paulo, v. 33, ano 9, p. 9-31, jan. 2004.

SCAFF, Fernando Facury; TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. Tributação e políticas públicas: o ICMS ecológico. **Revista de direito ambiental**, São Paulo, v. 38, ano 10, p. 99-120, abr. 2005.

SCHOUERI, Luiz Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SEBASTIÃO, Simone Martins. **Tributo ambiental**: extrafiscalidade e função promocional do direito. Curitiba: Juruá, 2006.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 19 ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

SILVA, Sergio André R.G. da. A tributação na sociedade de risco. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). **Princípios de direito financeiro e tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

SOARES, Cláudia Dias. O sujeito activo do imposto ecológico. O papel das finanças locais na tributação ambiental. A realidade portuguesa. **Revista de direito ambiental**, São Paulo, v. 34, ano 9, p. 209-234, abr. 2004.

SOARES, Sebastião Roberto. **Políticas ambientais**. Disponível em: <www.ens.ufsc.br/~soares/AulaECO20a29.pdf>. Acessado em: 22 maio 2006.

SZTAJN, Rachel. Law and economics. In: ZYLBERSZTAJN, Decio; SZTAJN, Rachel (Org.). **Direito e economia** – análise econômica do direito e das organizações. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.

TIPKE, Klaus. **Moral tributaria del estado de los contribuyentes**. Madrid: Marcial Pons. Ediciones Juridicas Y Sociales S. A., 2002.

TORRÊS, Heleno Taveira. **A cide-combustíveis e o emprego da sua arrecadação em medidas ambientais**. Grandes questões atuais do direito tributário. São Paulo: Dialética, 2005. 9 v.

_____. **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. **A idéia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

_____. **Estudo de direito constitucional, financeiro e tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. 2 v.

TRENNEPOHL, Terence Dornelles. **Planeta terra**. Tributo é eficaz quando usado para preservação ambiental. Disponível em: <<http://conjur.estadao.com.br/static/text/42937,1>>. Acesso em: 01 jun 2006.

TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. **Tributação ambiental**: A utilização de instrumentos econômicos e fiscais na implementação do direito ao meio ambiente saudável. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

UCKMAR, Victor. **Direito constitucional tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1976.

VARELLA, Marcelo D.; BORGES, Roxana C.B. **O novo em direito ambiental**. Belo Horizonte: Del Rey, 1998.

VEIGA, José Eli da. **Desenvolvimento sustentável**: o desafio do século XXI. 2. ed. Rio de Janeiro: Garamond, 2006.

VIVAS, Jamile Cardoso. **O direito tributário e a preservação ambiental**. Disponível em: <<http://www.direitonet.com.br/textos/x/15/38/1538/>>. Acesso em: 22 maio 2006.

ZIMMERMANN, Augusto. **Princípios fundamentais de interpretação constitucional**. Disponível em: <http://www.achegas.net/numero/noveaugusto/zimmermann_09.htm>. Acesso em: 20 abr 2007.

ZYLBERSZTAJN, Decio; SZTAJN, Rachel. **Direito e economia**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.

ANEXOS

ANEXO A
Declaração do Rio sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento

Declaração do Rio sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento

A Conferência das Nações Unidas sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento, tendo se reunido no Rio de Janeiro, de 3 a 14 de junho de 1992, reafirmando a Declaração da Conferência das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente Humano, adotada em Estocolmo em 16 de junho de 1972, e buscando avançar a partir dela, com o objetivo de estabelecer uma nova e justa parceria global mediante a criação de novos níveis de cooperação entre os Estados, os setores-chaves da sociedade e os indivíduos, trabalhando com vistas à conclusão de acordos internacionais que respeitem os interesses de todos e protejam a integridade do sistema global de meio ambiente e desenvolvimento, reconhecendo a natureza integral e interdependente da Terra, nosso lar, proclama que:

Princípio 1

Os seres humanos estão no centro das preocupações com o desenvolvimento sustentável. Têm direito a uma vida saudável e produtiva, em harmonia com a natureza.

Princípio 2

Os Estados, de acordo com a Carta das Nações Unidas e com os princípios do direito internacional, têm o direito soberano de explorar seus próprios recursos segundo suas próprias políticas de meio ambiente e de desenvolvimento, e a responsabilidade de assegurar que atividades sob sua jurisdição ou seu controle não causem danos ao meio ambiente de outros Estados ou de áreas além dos limites da jurisdição nacional.

Princípio 3

O direito ao desenvolvimento deve ser exercido de modo a permitir que sejam atendidas equitativamente as necessidades de desenvolvimento e de meio ambiente das gerações presentes e futuras.

Princípio 4

Para alcançar o desenvolvimento sustentável, a proteção ambiental constituirá parte integrante do processo de desenvolvimento e não pode ser considerada isoladamente deste.

Princípio 5

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

Princípio 6

Será dada prioridade especial à situação e às necessidades especiais dos países em desenvolvimento, especialmente dos países menos desenvolvidos e daqueles ecologicamente mais vulneráveis. As ações internacionais na área do meio ambiente e do desenvolvimento devem também atender aos interesses e às necessidades de todos os países.

Princípio 7

Os Estados irão cooperar, em espírito de parceria global, para a conservação, proteção e restauração da saúde e da integridade do ecossistema terrestre. Considerando as diversas contribuições para a degradação do meio ambiente global, os Estados têm responsabilidades comuns, porém diferenciadas. Os países desenvolvidos reconhecem a responsabilidade que lhes cabe na busca internacional do desenvolvimento sustentável, tendo em vista as pressões exercidas por suas sociedades sobre o meio ambiente global e as tecnologias e recursos financeiros que controlam.

Princípio 8

Para alcançar o desenvolvimento sustentável e uma qualidade de vida mais elevada para todos, os Estados devem reduzir e eliminar os padrões insustentáveis de produção e consumo, e promover políticas demográficas adequadas.

Princípio 9

Os Estados devem cooperar no fortalecimento da capacitação endógena para o desenvolvimento sustentável, mediante o aprimoramento da compreensão científica por meio do intercâmbio de conhecimentos científicos e tecnológicos, e mediante a intensificação do desenvolvimento, da adaptação, da difusão e da transferência de tecnologias, incluindo as tecnologias novas e inovadoras.

Princípio 10

A melhor maneira de tratar as questões ambientais é assegurar a participação, no nível apropriado, de todos os cidadãos interessados. No nível nacional, cada indivíduo terá acesso adequado às informações relativas ao meio ambiente de que disponham as autoridades públicas, inclusive informações acerca de materiais e

atividades perigosas em suas comunidades, bem como a oportunidade de participar dos processos decisórios. Os Estados irão facilitar e estimular a conscientização e a participação popular, colocando as informações à disposição de todos. Será proporcionado o acesso efetivo a mecanismos judiciais e administrativos, inclusive no que se refere à compensação e reparação de danos.

Princípio 11

Os Estados adotarão legislação ambiental eficaz. As normas ambientais, e os objetivos e as prioridades de gerenciamento deverão refletir o contexto ambiental e de meio ambiente a que se aplicam. As normas aplicadas por alguns países poderão ser inadequadas para outros, em particular para os países em desenvolvimento, acarretando custos econômicos e sociais injustificados.

Princípio 12

Os Estados devem cooperar na promoção de um sistema econômico internacional aberto e favorável, propício ao crescimento econômico e ao desenvolvimento sustentável em todos os países, de forma a possibilitar o tratamento mais adequado dos problemas da degradação ambiental. As medidas de política comercial para fins ambientais não devem constituir um meio de discriminação arbitrária ou injustificável, ou uma restrição disfarçada ao comércio internacional. Devem ser evitadas ações unilaterais para o tratamento dos desafios internacionais fora da jurisdição do país importador. As medidas internacionais relativas a problemas ambientais transfronteiriços ou globais deve, na medida do possível, basear-se no consenso internacional.

Princípio 13

Os Estados irão desenvolver legislação nacional relativa à responsabilidade e à indenização das vítimas de poluição e de outros danos ambientais. Os Estados irão também cooperar, de maneira expedita e mais determinada, no desenvolvimento do direito internacional no que se refere à responsabilidade e à indenização por efeitos adversos dos danos ambientais causados, em áreas fora de sua jurisdição, por atividades dentro de sua jurisdição ou sob seu controle.

Princípio 14

Os Estados devem cooperar de forma efetiva para desestimular ou prevenir a realocação e transferência, para outros Estados, de atividades e substâncias que causem degradação ambiental grave ou que sejam prejudiciais à saúde humana.

Princípio 15

Com o fim de proteger o meio ambiente, o princípio da precaução deverá ser amplamente observado pelos Estados, de acordo com suas capacidades. Quando houver ameaça de danos graves ou irreversíveis, a ausência de certeza científica absoluta não será utilizada como razão para o adiamento de medidas economicamente viáveis para prevenir a degradação ambiental.

Princípio 16

As autoridades nacionais devem procurar promover a internacionalização dos custos ambientais e o uso de instrumentos econômicos, tendo em vista a abordagem segundo a qual o poluidor deve, em princípio, arcar com o custo da poluição, com a devida atenção ao interesse público e sem provocar distorções no comércio e nos investimentos internacionais.

Princípio 17

A avaliação do impacto ambiental, como instrumento nacional, será efetuada para as atividades planejadas que possam vir a ter um impacto adverso significativo sobre o meio ambiente e estejam sujeitas à decisão de uma autoridade nacional competente.

Princípio 18

Os Estados notificarão imediatamente outros Estados acerca de desastres naturais ou outras situações de emergência que possam vir a provocar súbitos efeitos prejudiciais sobre o meio ambiente destes últimos. Todos os esforços serão envidados pela comunidade internacional para ajudar os Estados afetados.

Princípio 19

Os Estados fornecerão, oportunamente, aos Estados potencialmente afetados, notificação prévia e informações relevantes acerca de atividades que possam vir a ter considerável impacto transfronteiriço negativo sobre o meio ambiente, e se consultarão com estes tão logo seja possível e de boa fé.

Princípio 20

As mulheres têm um papel vital no gerenciamento do meio ambiente e no desenvolvimento. Sua participação plena é, portanto, essencial para se alcançar o desenvolvimento sustentável.

Princípio 21

A criatividade, os ideais e a coragem dos jovens do mundo devem ser mobilizados para criar uma parceria global com vistas a alcançar o desenvolvimento sustentável e assegurar um futuro melhor para todos.

Princípio 22

Os povos indígenas e suas comunidades, bem como outras comunidades locais, têm um papel vital no gerenciamento ambiental e no desenvolvimento, em virtude de seus conhecimentos e de suas práticas tradicionais. Os Estados devem reconhecer e apoiar adequadamente sua identidade, cultura e interesses, e oferecer condições para sua efetiva participação no atingimento do desenvolvimento sustentável.

Princípio 23

O meio ambiente e os recursos naturais dos povos submetidos a opressão, dominação e ocupação serão protegidos.

Princípio 24

A guerra é, por definição, prejudicial ao desenvolvimento sustentável. Os Estados irão, por conseguinte, respeitar o direito internacional aplicável à proteção do meio ambiente em tempos de conflitos armados e irão cooperar para seu desenvolvimento progressivo, quando necessário.

Princípio 25

A paz, o desenvolvimento e a proteção ambiental são interdependentes e indivisíveis.

Princípio 26

Os Estados solucionarão todas as suas controvérsias ambientais de forma pacífica, utilizando-se dos meios apropriados, de conformidade com a Carta das Nações Unidas.

Princípio 27

Os Estados e os povos irão cooperar de boa fé e imbuídos de um espírito de parceria para a realização dos princípios consubstanciados nesta Declaração, e para o desenvolvimento progressivo do direito internacional no campo do desenvolvimento sustentável.

Fonte: Ministério do Meio Ambiente

<http://www.mma.gov.br/index.php?ido=conteudo.monta&idEstrutura=18&idConteudo=576>

ANEXO B
Projeto de Lei nº 3955, de 2004

PROJETO DE LEI Nº 3955, DE 2004.
(Do Sr. JOSÉ SANTANA DE VASCONCELLOS)

Concede benefícios fiscais, no imposto de renda e no imposto sobre produtos industrializados, à empresa que instalar equipamentos antipoluentes.

O Congresso Nacional decreta:

Art. 1º As empresas industriais e agro-industriais poderão deduzir em dobro, como despesa ou custo operacional, para efeito de apuração do lucro tributável pelo imposto de renda, os gastos realizados com a aquisição e instalação, em suas unidades de produção, de equipamentos e aparelhos destinados a evitar a poluição ambiental.

§ 1º Para os efeitos desta lei, considera-se poluição ambiental a degradação do ar, do solo e das águas pela ação de resíduos de qualquer natureza, prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente.

§ 2º A dedução a que se refere este artigo não deverá exceder, em cada exercício financeiro, a 15% (quinze por cento) do lucro tributável, podendo as despesas não deduzidas no exercício financeiro correspondente ser transferidas para dedução nos dois exercícios subseqüentes.

Art. 2º Ficam isentos do imposto sobre produtos industrializados (IPI) as máquinas, equipamentos e aparelhos antipoluentes, bem assim suas partes, peças e acessórios, adquiridos pelas empresas industriais e agro-industriais, desde que destinados ao uso próprio do beneficiário e diretamente vinculados a suas unidades de produção.

§ 1º É assegurada a manutenção e utilização do crédito do IPI, relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, utilizados na industrialização dos produtos de que trata este artigo.

§ 2º A isenção será declarada pela autoridade tributária competente, mediante comprovação documental da natureza do bem e do seu destinatário, e das finalidades a que se destina, bem como mediante a prévia aprovação, pelo órgão de Meio Ambiente do Poder Executivo, do projeto de controle da poluição, apresentado pela empresa.

Art. 3º A renúncia anual de receita, decorrente do disposto nesta Lei, será apurada pelo Poder Executivo, mediante projeção da renúncia efetiva verificada no primeiro semestre.

Parágrafo único. Para os fins do disposto no art. 14 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, o montante anual da renúncia, apurado na forma do *caput*, no mês de setembro de cada ano, será custeado à conta de fontes financiadoras da reserva de contingência, salvo se verificado excesso de arrecadação, apurado também na forma do *caput*, em relação à previsão de receitas para o mesmo período, deduzido o valor da renúncia.

Art. 4º Esta lei entra em vigor na data de sua publicação.

JUSTIFICAÇÃO

Submetemos à apreciação do Congresso Nacional Projeto de lei que concede benefícios fiscais, de dedução em dobro de despesas na apuração do imposto de renda e de isenção do imposto sobre produtos industrializados, para os estabelecimentos industriais e agro-industriais que introduzirem, em seus processos produtivos, equipamentos destinados a prevenir e evitar os efeitos da poluição ambiental.

A proteção ambiental, condição essencial para a qualidade de vida da população, é uma exigência da sociedade brasileira, realçada pela moderna conscientização dos males da degradação do meio ambiente terrestre. A responsabilidade para com a proteção ambiental é de todos, especialmente do Poder Público e das empresas. Àquele compete defender e cobrar destas o cumprimento das normas, princípios e padrões de proteção ambiental.

Deve o Poder Público propiciar o incentivo fiscal, para que o setor produtivo introduza, nas unidades de produção, instrumentos eficazes de controle da poluição ambiental, para conservar e proteger a natureza, a qualidade de vida e o meio ambiente.

Ao argumento de que o Estado estaria perdendo receita ao conceder os benefícios listados na presente lei, pode-se contrapor o fato de que a recuperação do meio ambiente é muito mais onerosa, posto que eivada de dificuldades. O custo para a recuperação de uma área florestal pode bater os 6 mil dólares por hectare.

Incentivar as empresas a adotarem mecanismos de proteção ambiental inverte esta abordagem. A partir do momento em que não há degradação, inexiste a necessidade de destinação de enormes recursos públicos e a renúncia fiscal acaba sendo uma perda menor ao Erário.

Tivemos o cuidado de inserir no Projeto o art. 3º, que apresenta mecanismo de viabilização da pequena renúncia de receita fiscal, que poderá advir da aprovação da lei, de modo que não se infrinja o disposto no art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal e a proposição possa passar pelo crivo da *adequação financeira e orçamentária* e chegar ao estudo do seu mérito.

Aquele mecanismo já foi adotado pelo Poder Executivo, como se pode exemplificar com a Medida Provisória nº 2.159, de agosto de 2001, e com a Lei nº 10.276, de setembro de 2001.

Contamos com o apoio dos nobres Pares do Congresso Nacional para a aprovação desta proposição, que objetiva ajudar a resolver o problema da poluição ambiental, de vital importância para esta e para as futuras gerações.

Sala das Sessões, em de de 2004.

Deputado **JOSÉ SANTANA DE VASCONCELLOS**

COMISSÃO DE MEIO AMBIENTE E DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL**PROJETO DE LEI Nº 3.955, DE 2004**

Concede benefícios fiscais, no imposto de renda e no imposto sobre produtos industrializados, à empresa que instalar equipamentos antipoluentes.

Autor: Deputado José Santana de Vasconcellos

Relator: Deputado Wandenkolk Gonçalves

I – RELATÓRIO

O projeto de lei de autoria do ilustre Deputado José Santana de Vasconcellos propõe a instituição de incentivos fiscais para a instalação de equipamentos antipoluentes pelas empresas industriais e agroindustriais.

Primeiramente, prevê que as empresas, na apuração do lucro tributável no âmbito do imposto de renda, poderão deduzir como despesa ou custo operacional, em dobro, os gastos realizados com a aquisição e instalação de equipamentos e aparelhos destinados a evitar a poluição do ar, do solo ou das águas. A dedução em cada exercício financeiro será limitada a 15% do lucro tributável, admitida a transferência, para dedução nos dois exercícios subsequentes, de despesas não deduzidas no exercício correspondente.

Além disso, concede isenção do imposto sobre produtos industrializados (IPI) para máquinas, equipamentos e aparelhos antipoluentes adquiridos pelas empresas industriais e agroindustriais, desde que destinados ao uso do próprio beneficiário e diretamente vinculados a suas unidades de produção. A isenção será declarada pela autoridade tributária competente, mediante comprovação documental da natureza do bem e do seu destinatário, e das finalidades a que se destina, sendo exigida a prévia aprovação, pelo órgão de meio ambiente do Poder Executivo, do projeto de controle da poluição apresentado pela empresa.

Dispõe que a renúncia anual de receita decorrente dos incentivos fiscais criados será apurada pelo Poder Executivo, no mês de setembro de cada ano, mediante projeção da renúncia efetiva verificada no primeiro semestre. O montante anual de renúncia será custeado à conta de fontes financiadoras da reserva de contingência, salvo se verificado excesso de arrecadação.

O Projeto de Lei n.º 3.955/04 foi distribuído às Comissões de Meio Ambiente e Desenvolvimento Sustentável, de Finanças e Tributação e de Constituição e Justiça e de Cidadania. Antes do arquivamento da proposição, ao final da legislatura anterior, o relator designado pela primeira Comissão manifestou-se pela aprovação da matéria, com duas emendas, uma modificativa e outra aditiva. Seu parecer, no entanto, não chegou a ser apreciado.

Aberto novo prazo regimental após desarquivamento em 2007, não foram apresentadas emendas ao projeto de lei nesta Câmara Técnica.

II - VOTO DO RELATOR

Os incentivos fiscais para aumentar a eficácia do controle da poluição e da degradação ambiental constituem um dos principais instrumentos econômicos de política ambiental adotados nos mais diferentes países. Há anos, os técnicos e agentes públicos que atuam na questão ambiental vêm propugnando pela adoção em maior escala desses instrumentos no âmbito da Política Nacional do Meio Ambiente, até agora calcada de forma excessiva nos mecanismos do tipo comando e controle.

As medidas previstas pelo projeto de lei em tela podem ser um passo importante para inserir efetivamente os instrumentos econômicos de política ambiental na realidade brasileira, pelo que as entendemos como extremamente bem-vindas. Do ponto de vista desta Comissão, não se pode ter outra posição que não a aprovação das propostas que tratam de instrumentos econômicos de incentivo à produção limpa.

Deve-se registrar que a proposição é plenamente consentânea com as diretrizes da Lei da Política Nacional do Meio Ambiente. O art. 9º, inciso V, da Lei n.º 6.938, de 21.08.1981, coloca entre os instrumentos a serem adotados “os incentivos à produção e instalação de equipamentos e a criação ou absorção de tecnologia, voltados para a melhoria da qualidade ambiental”.

Com o apoio de análises feitas pelos relatores anteriores, os nobres Deputados Renato Casagrande e João Alfredo, proponho alguns aperfeiçoamentos pontuais ao projeto de lei:

- alterar o conceito de poluição ambiental, constante do § 1º do art. 1º, tornando-o mais amplo e harmonizando-o com o conceito já estabelecido pela Lei da Política Nacional do Meio Ambiente;
- incluir a necessidade de publicação periódica pelo órgão ambiental da lista de itens objeto dos incentivos fiscais, de forma a orientar a autoridade tributária; e
- inserir dispositivo que impeça as empresas condenadas por crimes contra o meio ambiente, ou em débito com os órgãos ambientais da União, de receberem os incentivos fiscais.

Acredito que, com tais ajustes, o texto pode gerar uma lei consistente e equilibrada para balizar a concessão dos incentivos fiscais previstos pela proposição.

Diante do exposto, voto pela aprovação do Projeto de Lei nº 3.955, de 2004, com as emendas aqui apresentadas.

Sala da Comissão, em 04 de junho de 2007.

Deputado **WANDENKOLK GONÇALVES**
Relator

COMISSÃO DE MEIO AMBIENTE E DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL
PROJETO DE LEI Nº 3.955, DE 2004

Concede benefícios fiscais, no imposto de renda e no imposto sobre produtos industrializados, à empresa que instalar equipamentos antipoluentes.

EMENDA Nº 01 (MODIFICATIVA)

Dê-se ao § 1º do art. 1º da proposição em epígrafe a seguinte redação:

*“ Art. 1º
§ 1º Entende-se por poluição o conceito definido no art. 3º da Lei n.º 6.938, de 31 de agosto de 1981, que ‘dispõe sobre a Política Nacional do Meio Ambiente, seus fins e mecanismos de formulação e aplicação, e dá outras providências’.
.....”*

Sala da Comissão, em 04 de junho de 2007.

Deputado **WANDENKOLK GONÇALVES**
Relator

COMISSÃO DE MEIO AMBIENTE E DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL
PROJETO DE LEI Nº 3.955, DE 2004

Concede benefícios fiscais, no imposto de renda e no imposto sobre produtos industrializados, à empresa que instalar equipamentos antipoluentes.

EMENDA Nº 02 (ADITIVA)

Acrescentem-se os seguintes arts. 4º e 5º à proposição em epígrafe, renumerando-se o dispositivo subsequente:

“Art. 4º O órgão de meio ambiente competente do Poder Executivo deverá publicar, a cada dois anos, a lista das máquinas, equipamentos e aparelhos antipoluentes passíveis de aplicação dos incentivos fiscais previstos por esta Lei.

Parágrafo único. Para a elaboração da lista prevista no caput, será assegurada a oitiva das entidades representativas das empresas industriais e agroindustriais, e acordo com os prazos e procedimentos previstos em regulamento.

Art. 5º Não poderão ser beneficiadas com os incentivos fiscais previstos por esta Lei as empresas:

I – rés em decisões condenatórias, com trânsito em julgado, em ações penais relativas a crime contra o meio ambiente, observada a reabilitação de que trata o art. 93 do Código Penal;

II – com débito inscrito na dívida ativa relativo a infração ambiental junto a órgão de meio ambiente do Poder Executivo.”

Sala da Comissão, em 04 de junho de 2007.

Deputado **WANDENKOLK GONÇALVES**
Relator



CÂMARA DOS DEPUTADOS

COMISSÃO DE MEIO AMBIENTE E DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL

PROJETO DE LEI Nº 3.955, DE 2004

III - PARECER DA COMISSÃO

A Comissão de Meio Ambiente e Desenvolvimento Sustentável, em reunião ordinária realizada hoje, aprovou unanimemente, com duas emendas do Projeto de Lei nº 3.955/2004, nos termos do Parecer do Relator, Deputado Wandenkolk Gonçalves.

Estiveram presentes os Senhores Deputados:

Nilson Pinto - Presidente, Fábio Souto, Ricardo Tripoli e Antonio Carlos Mendes Thame - Vice-Presidentes, Edson Duarte, Gervásio Silva, Givaldo Carimbão, Iran Barbosa, Jorge Khoury, Juvenil Alves, Reinaldo Nogueira, Rodovalho, Sarney Filho, Antônio Roberto, Germano Bonow, Max Rosenmann, Moacir Micheletto e Rodrigo Rollemberg.

Sala da Comissão, em 4 de junho de 2007.

Deputado NILSON PINTO
Presidente

ANEXO C
Projeto de Lei Complementar nº 73, de 2007

PROJETO DE LEI COMPLEMENTAR N.º 73, DE 2007
(Dos Srs. Antonio Carlos Mendes Thame e Luiz Carlos Hauly)

Propõe uma Reformulação Tributária Ecológica, a fim de regulamentar o artigo 146-A, da Constituição Federal, instituir os princípios da essencialidade e do diferencial tributário pela sustentabilidade ambiental e oneração das emissões de gases de efeito estufa, e criar a taxaço sobre o carbono (“carbon tax”), na forma de Contribuiço de Intervença no Domínio Econômico, para a sustentabilidade ambiental e a mitigaço do aquecimento global.

O Congresso Nacional decreta:

Art. 1º. O critério de essencialidade do produto, mercadoria e serviços, em funço da seletividade dos impostos que tenham esse atributo considerado para fixaço de alíquotas, levará em conta, em primeiro lugar, a menor degradaço da qualidade ambiental e o balanço de emissões de gases de efeito estufa, implicados em todo o ciclo produtivo dos bens e serviços onerados.

Art. 2º. Todo produto, mercadoria e serviços, em cuja produço, uso e consumo, o balanço de emissões de gases de efeito estufa for mais favorável, ou quando causem menor degradaço ambiental em razão dos processos produtivos ou dos insumos utilizados, devidamente certificados, comparados aos produtos, mercadorias e serviços concorrentes ou que se lhes possam substituir, farão jus à reduço nas alíquotas dos tributos e contribuiçoes sociais e econômicas incidentes no seu processo produtivo de no mínimo 30% (trinta por cento) em relaço à carga tributária incidente sobre os produtos, mercadorias e serviços similares ou concorrentes, inclusive o imposto sobre renda e outros tributos e contribuiçoes incidentes sobre o faturamento ou a receita da linha de produtos, mercadorias e serviços comercializados e que se enquadrem na previsão deste artigo, reduço esta que será estabelecida em patamares segundo a reduço obtida na degradaço da qualidade ambiental que sua produço ou prestaço proporcione, conforme estabelecido em regulamento.

Parágrafo único. Caberá ao Senado Federal estabelecer, para os impostos previstos no artigo 155, da Constituição Federal, as alíquotas reduzidas em funço da essencialidade decorrente da menor degradaço da qualidade ambiental e do balanço de emissões de gases de efeito estufa, implicados nos bens e mercadorias e serviços tributados, bem como a alíquota máxima para aqueles impostos, a ser cobrada nesses casos.

Art. 3º. Fica instituída a Contribuiço de Intervença no Domínio Econômico – Cide por emissão de gases de efeito estufa, com incidência sobre todas as atividades econômicas produtivas e de responsabilidade de seus agentes produtores, pela emissão ou geraço de gases de efeito estufa em qualquer estágio ou fase do ciclo produtivo.

Art. 4º. A Cide por emissão de gases de efeito estufa tem como fato gerador a emissão ou geração de gases de efeito estufa durante o processo produtivo do bem, insumo, mercadoria ou serviço produzido, transformado, gerado, industrializado, confeccionado ou prestado, até sua disposição final ou exaurimento da utilidade intrínseca ao serviço.

§1º. - A incidência da Cide por emissão de gases de efeito estufa sobre a produção de energia elétrica, de qualquer fonte geradora convencional, além da produção de derivados do petróleo, combustíveis líquidos e gasosos e minerais, não está excepcionada pela tributação exclusiva sobre as operações relativas a esses bens e serviços a que refere o parágrafo 3º. do artigo 155, da Constituição Federal.

§2º. - A Cide devida por bens e produtos importados será recolhida por ocasião do registro da Declaração de Importação.

§3º. - É responsável solidário pela Cide o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.

Art. 5º. A Cide por emissão de gases de efeito estufa será calculada em base a 0,5% (meio por cento) do preço final unitário de venda ao consumidor do bem, produto ou serviço sujeito à sua incidência, sem descontos, por tonelada métrica equivalente de gases de efeito estufa gerados ao longo do ciclo produtivo, por unidade de produto.

§1º. - O método de cálculo das emissões de gases de efeito estufa geradas pelo processo produtivo do bem, produto ou serviço sujeito à incidência da Cide será estabelecido em regulamentação a esta Lei, e sofrerá revisões quanto à metodologia adotada para o cálculo periodicamente para mantê-la adequada aos melhores padrões e critérios internacionalmente aceitos.

§2º. - O cálculo estimado das emissões de gases de efeito estufa geradas pelo processo produtivo, na forma prevista no regulamento, será realizado pelo contribuinte, segundo padrões e critérios estabelecidos previamente pela autoridade tributária, e a ela comunicado formalmente no prazo regulamentar, vigendo imediatamente após essa comunicação para a incidência e recolhimento regular do tributo.

§3º. - Após a comunicação do cálculo das emissões de gases de efeito estufa geradas pelo processo produtivo, que incumbe ao contribuinte, a autoridade tributária poderá contestar essa estimativa, estabelecendo fundamentadamente a avaliação que julgue ser a do processo produtivo e das emissões aí envolvidas, caso discorde da estimativa e do cálculo apresentados pelo contribuinte.

§4º. - Instaurada a contestação da estimativa de cálculo das emissões, a cobrança de diferenças eventuais de recolhimento na Cide que possam ser atribuídas ao contribuinte terá como termo inicial a data desta contestação pela autoridade tributária, para incidência e cobrança de encargos legalmente existentes para o pagamento de tributos em atraso.

§5º. – Na estimativa de cálculo das emissões serão consideradas as emissões na produção de insumos, partes, e componentes do bem, mercadoria ou produto tributado, quando essa produção for de responsabilidade de terceiros, para fins de deduções das emissões totais compreendidas pelo cálculo final para incidência tributária do processo produtivo, apenas quando as emissões envolvidas na produção de insumos, partes e componentes já tenham sofrido a incidência da Cide, devidamente comprovada.

Art. 6º. O contribuinte da Cide por emissão de gases de efeito estufa é o produtor, industrial, vendedor a consumidor final, ou prestador de serviço, pessoa física ou jurídica, cuja atividade industrial ou econômica gere a emissão de gases de efeito estufa durante sua realização, execução ou prestação.

Parágrafo único. Quando o bem, atividade econômica ou o serviço a ser tributado também consumir ou envolver o consumo de combustíveis fósseis durante sua vida útil ou a prestação econômica envolvida, as emissões de gases de efeito estufa decorrentes do uso ou utilização do bem ou da prestação do serviço deverão ser estimadas e incluídas no cálculo das emissões geradas, para fins do cálculo das emissões e taxação pela Cide por emissão de gases de efeito estufa que deva incidir sobre o fato gerador considerado.

Art. 7º. A administração e a fiscalização da Cide compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil.

§1º. - A Cide se sujeita às normas relativas ao processo administrativo fiscal de determinação e exigência de créditos tributários federais e de consulta, previstas no Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972, bem assim, subsidiariamente e no que couber, às disposições da legislação do imposto de renda, especialmente quanto às penalidades e aos demais acréscimos aplicáveis.

§2º. - A receita proveniente da Cide será compensada em cada exercício fiscal por reduções equivalentes nas incidências de tributos federais e contribuições de qualquer espécie onerando os gêneros alimentícios de primeira necessidade e suas matérias primas, os medicamentos de uso humano, os insumos agropecuários e a energia de baixo consumo, proporcionando a redução da carga tributária geral sobre as atividades econômicas e das famílias de menor poder aquisitivo, conforme se dispuser em regulamento.

Art. 8º. Para fins desta Lei, consideram-se:

I – emissão de gases de efeito estufa – a introdução na atmosfera de qualquer dos seguintes casos, em virtude de atividades humanas produtivas ou que sejam realizadas de modo reiterado:

- (a) CO₂- Dióxido de Carbono ;
- (b) N₂O - Óxido Nitroso ;
- (c) CH₄- Metano ;

(d) HFC - Hidrofluorcarboneto ;

(e) PFC - Perfluorcarboneto ;

(f) SF6 - Hexofluor Sufuroso.

II – balanço de emissão de gases de efeito estufa – o levantamento do volume de gases de efeito estufa emitidos por atividades humanas sujeitas à tributação instituída por esta lei, segundo metodologia estabelecida na regulamentação a ser baixada;

III – degradação ambiental – impactos negativos acarretados sobre o ambiente externo e a biosfera, avaliados segundo metodologia estabelecida na regulamentação a ser baixada;

IV – redução da degradação ambiental – mitigação da degradação ambiental em decorrência de ações voluntárias direcionadas a este objetivo.

V – ciclo produtivo – conjunto de etapas realizadas intencionalmente para a realização de um determinado bem econômico, quer seja este uma mercadoria, um produto, ou um serviço, envolvendo desde sua concepção até sua introdução em circuito comercial sob responsabilidade do produtor ou de pessoa que aja segundo os interesses e condições estabelecidas pelo ou concebido;

VI – disposição final – estágio derradeiro do ciclo produtivo de bem ou produto, caracterizando-se por sua inutilidade para o fim a que destinado, obsolescência tecnológica ou desgaste que leve à sua imprestabilidade e abandono, ou sua conversão ou reciclagem, pelas quais passe a insumo de outro ciclo produtivo;

VII – exaurimento da utilidade intrínseca do serviço – alcance do fim almejado pela prestação ou contratação de atividade econômica de serviços, quando não mais se distingue a prestação originária dos resultados obtidos;

VIII – fonte geradora de energia elétrica convencional – todo sistema de geração de energia elétrica, inclusive sistemas de distribuição, excetuado a geração de energia eólica, fotovoltaica, geotermal, por fluxo contínuo de correntes fluviais não represadas e de marés, de energia por células-combustíveis e a partir do hidrogênio.

Art. 9º. A receita arrecadada pela Cide por emissão de gases de efeito estufa deverá ser aplicada exclusivamente no financiamento, concedido por entidades públicas, de projetos de inovação tecnológica em energia renovável e para seqüestro de gases de efeito estufa realizados em empresas ou instituições públicas de ensino e pesquisa, sediadas nos Estados e Municípios onde esta receita tenha sido gerada, vedada qualquer forma de seu contingenciamento orçamentário.

Parágrafo único. Terão preferência para o financiamento com recursos provenientes da receita da Cide os projetos de inovação tecnológica em energia renovável que se destinem ao desenvolvimento de conhecimentos e tecnologia para os seguintes setores ou áreas tecnológicas, na ordem de prioridade indicada a seguir:

- 1) geração de eletricidade de fontes eólicas;
- 2) geração de eletricidade por conversão fotovoltaica;
- 3) células-combustíveis;
- 4) geração de energia por fluxos hidráulicos e por marés;
- 5) geração de energia geotermal;
- 6) geração de energia termo-solar;
- 7) geração de energia elétrica de fontes fósseis com baixa emissão de carbono;
- 8) geração de energia elétrica com emissão zero de carbono que não produza resíduos radioativos;
- 9) biocombustíveis e motores multcombustíveis;
- 10) redução do consumo de combustíveis de fontes fósseis;
- 11) seqüestro de carbono e gases de efeito estufa.

Art. 10 O Poder Executivo regulamentará esta Lei em até 180 (cento e oitenta) dias de sua publicação.

Art. 11 Esta lei entra em vigor na data de sua publicação, revogadas as disposições em contrário.

JUSTIFICATIVA

Há urgência em estabelecer mecanismos legais capazes de induzir a reestruturação do aparato produtivo no menor prazo possível, diante dos iminentes riscos do aquecimento global, anunciados à comunidade internacional no 4º. Relatório de avaliação do Painel Intergovernamental de Mudanças Climáticas (IPCC), publicado em fevereiro de 2006.

Conforme registrado pelo estudo “Tributação Ambiental e Reforma Tributária”, da Consultora Legislativa da Câmara dos Deputados, Suely Mara Vaz Guimarães de Araújo, *“Os mecanismos de tributação ambiental integram os chamados instrumentos econômicos de política ambiental, cuja adoção se entende como*

necessária diante das limitações evidentes dos instrumentos tradicionais de comando e controle”.

Percebe-se, contudo, que o sistema tributário brasileiro não acolheu e nem acolhe, expressa e especificamente, disposições de natureza fiscal que pudessem induzir as atividades econômicas segundo critérios de sustentabilidade e segurança ambiental.

Um bem do comércio ou um processo industrial que seja menos poluente ou que tenha um balanço de emissões de gases de efeito estufa (GEE) positivo não serão beneficiados por qualquer desoneração tributária, para torná-los economicamente mais atraentes ao usuário ou consumidor. Ao contrário, certamente serão mais caros, em razão custos de produção acrescidos advindos de investimentos tecnológicos para sua obtenção ou decorrentes da escala de produção ou da necessidade da amortização de investimentos.

Por ocasião da discussão da PEC no. 41, de 2003, que alterava o Sistema Tributário Nacional (denominada da Reforma Tributária) não foram poucas as emendas de autoria de deputados federais buscando adequar o sistema tributário nacional às exigências da defesa do equilíbrio ambiental e da sustentabilidade. Consulta ao texto técnico antes referido aqui possibilitará conhecer os autores das emendas e os propósitos que os inspiraram.

Verificamos, agora, ser possível regulamentar dispositivos da Constituição Brasileira, em especial o artigo 146-A, e criar uma contribuição de intervenção no domínio econômico, aproveitando o atual arcabouço jurídico e constitucional tributário nacional.

Outra possibilidade que se abriria para o legislador, seguindo a tendência mundial de taxação de atividades que impactem negativamente o ambiente e contribuam para o aquecimento global (“*carbon tax*”), é a da criação de um novo imposto, dentro da competência residual da União, conforme dispõe o artigo 154, I, constitucional, que não foi aqui explorada, permanecendo em aberto.

A proposta ora apresentada busca induzir ações dos agentes econômicos e produtivos, capazes de mitigar os efeitos do aquecimento global, a adoção de condutas pro-ativas para mudanças profundas no aparato produtivo e no consumo e na utilização de recursos ambientais, e assim permitir a redução dos níveis de acumulação dos gases de efeito estufa na atmosfera.

A presente proposição poderá representar instrumento essencial para o abandono do paradigma da economia da energia fóssil em nosso País, estimulando iniciativas dos agentes econômicos para o desenvolvimento de atividades com menores emissões de carbono e outros gases de efeito estufa e para a maior eficiência na utilização e consumo de combustíveis fósseis.

A utilização de mecanismos fiscais, como indicados, poderá levar à busca e à preferência do consumidor por produtos e serviços inovadores e de maior segurança ambiental e energética, posto que diferenciados juridicamente para fins de tributação, quando sejam oferecidos ao lado de produtos e serviços que não

asseguem a redução das emissões de gases de efeito estufa ou que apresentem balanço de emissões desfavorável.

Sugerimos a instituição de uma contribuição de intervenção no domínio econômico – Cide, como forma de criar um “*Carbon tax*” brasileiro, mecanismo que tem literatura extensa e exemplos práticos no Exterior, propugnando sua adoção para agilizar a conversão do sistema produtivo para uma redução expressiva nas emissões de gases de efeito estufa.

A estrutura da incidência dessa exação, por efeito das emissões de gases de efeito estufa, fará com que o próprio contribuinte tenha meios para conter a incidência do tributo ou mesmo afastá-lo totalmente, na medida em que faça a conversão de seus processos produtivos para processos neutros em emissões. A exação terá alíquota específica, tomando por base a unidade de medida adotada, segundo o preceito do artigo 149, §2º, III, (b), da Constituição Federal, considerada a tonelada métrica de gases de efeito estufa, definidos propriamente na proposição, emitida durante o ciclo de produção do bem, mercado ou serviço tributado.

Outros países já adotaram medidas legislativas na direção da taxação de emissões de carbono ou para desestimular atividades que representem emissões de carbono. Por exemplo, a Alemanha tem leis desde 1998, que taxam a geração de eletricidade e o consumo de petróleo, segundo alíquotas diferenciadas e segundo critérios ambientais. Fontes renováveis de energia elétrica não são tributadas. Um segundo conjunto de normas tributáveis alemães visava favorecer a eficiência na geração de eletricidade de fontes convencionais. Finalmente, houve um aumento da taxação sobre o uso de petróleo. Foram ainda concebidos mecanismos compensatórios aplicados ao imposto sobre a renda para que carga fiscal permanecesse constante.

Na Holanda e em Portugal tributos incidentes sobre a propriedade de veículos foram adotadas para encorajar seus adquirentes a optarem por modelos com padrões de emissões reduzidas. Na Áustria adotou-se uma taxa sobre o registro de veículos de passeio, que varia conforme a economia de consumo de combustível e potência do motor.

A OCDE e a AIE adotaram uma classificação para tributos ambientais (*eco taxes*), tomando por base o recurso sobre o qual têm incidência. Assim, são identificadas impostos incidentes sobre fontes de energia, sobre a poluição provocada, impostos sobre meios de transporte e impostos sobre recursos naturais. A definição adotada para um tributo de natureza ambiental é que sua base de incidência seja relativa a uma unidade física (ou índice que a represente) que comprovadamente tenha algum efeito específico sobre o ambiente (*“According to this definition the tax base decide if it is an environmental tax or not. This will state the definition of a tax base as follow “a physical unit (or a proxy for it) that has proven specific effect on the environment”* - http://www.infra.kth.se/fms/pdf/ecotax02_update_LCA_waste-eldh.pdf, acessado em 09/06/2007).

A Suécia, desde 1o. de janeiro de 1991, adota um imposto sobre o carbono, taxa o uso do óleo combustível, do carvão, do gás natural, o GLP, do petróleo, do

combustível para aviação utilizado em viagens domésticas. Consumidores industriais pagam metade do imposto e algumas indústrias a elevado consumo energético, tais como horticultura comercial, mineração, a indústria do papel e celulose estão isentas. A taxa incide em um valor fixo por medida equivalente de dióxido de carbono emitido (365 Coroas Suecas/kg ou US\$150/ton). A Finlândia, a Holanda e a Noruega também introduziram imposto sobre o carbono na década de 90.

Em 2005, a Nova Zelândia propôs a adoção desse imposto, estabelecendo um preço para as emissões de NZ\$15/ton de CO₂ equivalente, que deveria ter entrado em vigor em abril/2007, incidindo sobre a maioria dos setores econômicos, embora houvesse previsão de isenção para as emissões de metano por atividades agrícolas e algumas isenções especiais para atividades carbono-intensivas, desde que adotassem práticas de padrão mundial de emissões.

O então vice-presidente norte-americano Al Gore, em seu livro *Earth in Balance* havia proposto um imposto sobre o carbono, também na década de 90. Em abril de 2005, Paul Anderson, dirigente da Duke Energy, defendeu a adoção do imposto sobre o carbono. Em janeiro de 2007, o economista Charles Komanoff criou o *Carbon Tax Center* (<http://www.carbontax.org>), entidade defensora da adoção de impostos sobre as emissões de carbono como exigência para redução do aquecimento global.

Urge a tomada de posição em nosso país a respeito das exigências que nos estão sendo postas pelo quadro atual de transformações aceleradas em nosso ambiente terrestre e que será o precursor por profundas mudanças políticas e institucionais, em todas as principais nações. Em breve a segurança ambiental global será tema de tanta relevância quanto é, hoje, a segurança econômica, social e política em cada país e região. Cada vez mais seremos obrigados a “*pensar globalmente e agir localmente*”.

Agir responsavelmente e anteciparmos as mudanças iminentes que se avizinham é estratégia hábil que nos colocará à frente dessas mudanças e facilitará estratégias adaptativas.

Sala de Sessões, em 12 de junho de 2007.

Deputado Antonio Carlos Mendes Thame

Deputado Luiz Carlos Hauly