

José Marcos Domingues

Professor Titular de Direito Financeiro da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Professor da pós-graduação da PUC-Rio, da PUC-São Paulo e da Fundação Getúlio Vargas-Rio de Janeiro.

DIREITO TRIBUTÁRIO E MEIO AMBIENTE

3ª edição revista e ampliada



Rio de Janeiro
2007

Capítulo III

OS TRIBUTOS E A DEFESA DO MEIO AMBIENTE

A fiscalidade no País reflete a forma do Estado Federal desenhada na Constituição, segundo a qual a República Federativa do Brasil é formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal (art. 1º), sendo certo que, além da União Federal, os demais entes políticos citados detêm o poder de decretar tributos necessários ao custeio dos respectivos serviços públicos e atribuições constitucionais.

Ou seja, há no Brasil, através do sistema tributário nacional (Título VI, capítulo I da Constituição), uma *partilha constitucional de rendas* (arts. 145, 148, 149, 153, 154, 155 e 156) que corresponde à divisão constitucional de competências político-administrativas entre a União (art. 21), os Estados (art. 25), o Distrito Federal (art. 32) e os Municípios (art. 30).

Outra vertente dessa partilha de rendas, decorrente da solidariedade federativa, é o regime de participação de Estados e Municípios no produto da arrecadação de impostos federais e estaduais (arts. 157, 158, 159 da Constituição). Como a Carta enseja aos Estados que estabeleçam critérios complementares para a distribuição dos recursos prove-

nientes do ICMS (art. 158, parágrafo único, II) – imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços, diversos deles têm legislado a respeito, sendo dignos de nota, além dos pioneiros Paraná¹ e Minas Gerais,² Rio Grande do Sul, São Paulo, Rondônia, Mato Grosso e Mato Grosso do Sul, entre outros. É o chamado *ICMS Ecológico*, “idealizado como alternativa para estimular ações ambientais” nos Municípios, com base em “critérios de preservação ambiental e de melhoria da qualidade de vida”.³ A Lei n° 1.323, de 04 de abril de 2002, do Tocantins, por exemplo, inclui entre tais critérios o “abrigar unidades de conservação ambiental”, “controlar queimadas”, “promover a conservação e o manejo do solo, o saneamento básico, a conservação da água e a coleta e a destinação do lixo”.

Embora assim denominado, o ICMS Ecológico não configura instituto jurídico-tributário, mas de Direito Financeiro, na medida em que atina com a distribuição de recursos públicos. Como dissemos,

-
- 1 Lei Complementar n° 59, de 1° 10.1991.
 - 2 Lei n° 12.040, de 28.12.1995; posteriormente a regência da matéria passou a dar-se pela Lei n° 13.803, de 28.12.2000.
 - 3 Cf. Éderson Pires. *ICMS Ecológico. Aspectos Pontuais. Legislação comparada. in Jus Navigandi*. (acesso em 03.11.2004), pp. 2/14. No mesmo sentido, cf. Senise Freire Chaca Zeola [“ICMS – Instrumento de Proteção e Conservação do Meio Ambiente”, in *Revista de Direito Ambiental*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, v. 30 (abr.-jun./2003), p. 195]. Para Cláudia Campos de Araújo e outros, “direcionar a utilização dos recursos obtidos com a arrecadação do tributo [ICMS] em benefício do meio ambiente é, sem dúvida, poderoso instrumento, que sempre trará resultados positivos se aplicado e fiscalizado corretamente, evitando distorções e desvios de sua finalidade” (*Meio Ambiente e Sistema Tributário*. São Paulo: SENAC, 2003, pp. 39-40).

complementa o sistema tributário de financiamento intrafederativo, estruturado em competências tributárias, mas não se confunde com ele. Também não se classifica como imposto ambiental, pois seu fato gerador, nem sequer sua alíquota, não tem conexão com fatos ambientais.

3.1. Os tributos em espécie

A Constituição Federal, consagrando a melhor doutrina esposada há muito pelo Código Tributário Nacional, dispõe que são tributos os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria (art. 145).⁴

Não quer isto dizer que a Carta Magna não considere tributos outras figuras financeiras, como o empréstimo compulsório e a contribuição parafiscal, pois o regramento constitucional reservado a elas é nitidamente tributário. Simplesmente a Constituição não quis reconhecer-lhes autonomia, na medida em que não dispõem de fatos geradores próprios, mas sim correspondentes aos do imposto ou da taxa, estes, sim, categorias ontologicamente distinguidas pelo Direito Tributário em função dos respectivos fatos geradores, critério cientificamente hábil a diferenciar as espécies tributárias, como aliás, em boa hora, já fora reconhecido pelo Código Tributário Nacional (art. 4°) ao dispor que: “A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la: I – a denominação e demais características formais adotadas pela lei; II – a destinação legal do produto da sua arrecadação”. Com olhos formalistas postos na letra da nossa mal redigida Constituição, a jurisprudência positivista do E. Supremo Tribunal reconhece autonomia às contribuições, malgrado admita que

-
- 4 Cf., do Autor, “Espécies de Tributos”, in *Revista de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: FGV-Renovar, v. 183, pp. 40 e segs.

seus fatos geradores principais e respectivas bases de cálculo em nada difiram dos reservados a impostos, dando as costas, assim, data venia, a inúmeras fraudes materiais à Carta, como se dá com a sonegação de participação de Estados e Municípios na respectiva arrecadação, o que vulnera o pacto federativo de 1988, a par de múltiplos bis in idem tributários que tornam caótico o hoje esfacelado sistema tributário nacional.

Dentre os vários critérios adotados pela doutrina para classificação das espécies tributárias, interessam mais de perto ao tema deste trabalho os seguintes:

1. *Finalidade* – por este critério distinguem-se os tributos em *fiscais* (que têm finalidade de arrecadação de recursos financeiros), *parafiscais* (que se destinam ao custeio de atividades paralelas à da administração pública direta, como a seguridade social – art. 195 da Constituição) e *extrafiscais* (que atendem a fins outros que não a arrecadação, mas, geralmente, à correção de situações sociais indesejadas e à condução da economia – estímulo ou desestímulo de certas atividades)⁵ nos termos da Constituição (arts. 43, § 2º, III; 151, I; 153, I e II, e § 1º; 153, § 4º; e 182, § 4º).

A finalidade ou destinação do produto da arrecadação dos tributos, embora irrelevante apenas para a qualificação *da espécie tributária*, ou melhor, da respectiva *natureza jurídica específica*, isto é, se imposto, taxa ou contribuição de melhoria (art. 4º do Código Tributário Nacional), não teria qualquer

5 Fábio Fanucchi. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 4ª ed., São Paulo: Resenha Tributária, 1976, vol. I, pp. 56-58.

importância do ponto de vista jurídico-tributário, segundo a doutrina tradicional, à qual já nos filiamos no passado,⁶ pois os interesses considerados no momento pré-jurídico da concepção ou idealização do tributo pertenceriam à esfera de avaliação política do legislador e o destino dos *recursos públicos* se regeria somente pelo Direito Financeiro, ao regular os gastos das *verbas públicas*, e não pelo Direito Tributário, que se limitaria a reger a instituição e a arrecadação dos tributos.

Mas o Código não declara que a finalidade é absolutamente irrelevante para qualificar o tributo como tal. E Gianinni⁷ ensinara, no particular, que “os tributos têm três características: devidos a um ente público; fundamentados no poder de império do Estado; têm a finalidade de prestar os meios para facilitar as necessidades financeiras do mesmo”, sendo esta última componente referida como *princípio da destinação pública do tributo*.

Parece-nos hoje que o princípio jurídico da *proporcionalidade* condiciona, sim, aquele momento juspolítico de elaboração da lei tributária e é ele que permite verificar a sua *adequação* aos interesses e *fins* constitucionalmente legítimos e suscetíveis de serem considerados no momento da criação do tributo,⁸ a permitir o correspondente *controle de constitucionalidade*, porque, com FANUCCHI, entende-

6 Cf., do Autor, *Espécies de Tributos*, op. loc. cit.

7 In I Concetti *Fondamental del Diritto Tributario*, apud Nicola D'Amati. *Derecho Tributario, Teoria y Crítica*, cit., p. 21.

8 A Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal confirma a orientação estabelecida pelo Plenário num caso isolado, em que se declarou a inconstitucionalidade de acréscimo moratório do ICM paulista (tido pelo Tribunal como integrante do *produto da arre-*

mos que os tributos extrafiscais têm *origem constitucional*.⁹

É que, quando existente, a finalidade específica ou destinação específica do tributo é *conexa* ou *vinculada* ao respectivo fato gerador, como um *acessório*, na medida em que lhe serve de *justificativa* de instituição, como no caso das contribuições e empréstimos compulsórios (Constituição, art. 149, art. 148, I e II); já o fundamento de validade do tributo

cadação do imposto a ser, na proporção de 20% do todo, encaminhado aos Municípios (art. 23, § 8º, da Constituição de 1967), por ter sido afetado à Santa Casa da Misericórdia; levantada a preliminar de falta de interesse do contribuinte na declaração de inconstitucionalidade porque, mesmo que acolhida, o acréscimo continuaria devido, só que em benefício dos cofres públicos, o Tribunal rejeitou a preliminar, forte no voto do Ministro Moreira Alves: “A meu ver, desde que o acréscimo seja criado em lei com destinação específica, que é inconstitucional, a destinação específica contamina o próprio acréscimo. (...) o estado criou esse acréscimo para atender a uma finalidade que é vedada pela Constituição. Assim, no meu entender, se a finalidade é inconstitucional, o acréscimo criado para atender a essa finalidade também o será” (RE nº 97.718 – SP, julgado em 24.03.83, ac. unânime, in *Revista Trimestral de Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal*, v. 106, pp. 1.132-1.137, especialmente p. 1.135). Essa argumentação vem reiterada nos julgamentos de diversos extraordinários nos quais se afirmou a inconstitucionalidade da Lei paulista nº 6.556, de 30.11.89, que aumentou em 1% a alíquota do ICMS, com destinação específica da majoração de atender a aumento de capital da Caixa Econômica estadual, para financiamento de programa habitacional [*leading case*: RE nº 183.906 (Pleno, 18.09.97), publicado no *DJU* de 30.04.98, ementário 1908-03].

9 Curso, cit., p. 56.

(manifestação de riqueza ou serviço público) *integra* o fato gerador como *condição* de criação do tributo. Ou seja, a *finalidade específica* de certos tributos é relevante para o Direito Tributário, sim, para *colorir* ou *adjetivar* o *fato gerador típico*, como o faz todo chamado *fato gerador acessório* em relação ao respectivo fato gerador principal (ou típico). Nas palavras de AMÍLCAR FALCÃO:¹⁰

“O fato gerador típico (*fattispecie tipica*) dá lugar ao nascimento da obrigação tributária; é o pressuposto relevante para a produção desse efeito jurídico. Todavia, em algumas hipóteses, tal efeito variará ou se modificará, pela presença de um fato auxiliar ou subsidiário (*fato aggiuntivo*), como pode ser o caso da destinação de bens em matéria de imposto de importação ou consumo, do emprego do rendimento em matéria de imposto de renda, da destinação de imóveis, edificados ou não, em matéria de impostos predial e territorial ou do imposto sobre o lucro obtido por pessoas físicas na alienação de propriedades imobiliárias etc.; é o que designamos como fato gerador complementar ou acessório.”

Vê-se, assim, que a finalidade específica de certos tributos¹¹ qualifica-os juridicamente, integrando-se aos respectivos fatos geradores principais, como *fato gerador acessório*. A finalidade específica se afigura, assim, verdadeira condição de legitimidade concreta da extrafiscalidade.

10 *Fato Gerador da Obrigação Tributária*, op. cit., p. 132.

11 E a restituição dos empréstimos compulsórios que, segundo Amílcar Falcão, é uma forma especial de destinação específica (*Natureza Jurídica do Empréstimo Compulsório*, Rio de Janeiro: UERJ, ed. mimeografada, 1966).

A destinação dos tributos pode não ser relevante para definir a sua particular natureza jurídica, mas o é, absolutamente, sim, para legitimá-los concretamente em certos casos quando a ordem jurídica se socorre deles para perseguir determinado fim (como é o caso dos tributos ambientais, *extrafiscais ou especiais*, na lição de CALVO ORTEGA).¹²

2. *Fato gerador* – é a situação, fato ou conjunto de fatos, tipificados hipotética e genericamente em lei, que, ocorrendo na vida real, sujeita alguém ao pagamento de tributo.

É, na feliz formulação de AMÍLCAR FALCÃO, “o fato, conjunto de fatos ou estado de fato a que o legislador vincula o nascimento da obrigação jurídica de pagar um tributo determinado”,¹³ ou, na letra do art. 114 do CTN, “a situação definida em lei como necessária e suficiente” à ocorrência da obrigação tributária.

Tal é o conceito que tradicionalmente permite diferenciar o tributo das demais prestações pecuniárias de natureza pública pelas suas características de coerção e independência quanto à licitude da conduta do sujeito passivo, ensejando, ademais, ontológica distinção entre as diversas espécies tributárias.

Daí haver o fato gerador sido acolhido, corretamente, pelo CTN como elemento determinante da *natureza jurídica dos tributos* (art. 4º), e não a base de cálculo ou base impositiva (perspectiva dimensível do

12 *Curso, Ibidem.*

13 *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. São Paulo: 4ª ed., Ed. Revista dos Tribunais, 1977, p. 26.

fato gerador), como queria ALFREDO BECKER.¹⁴ É que a *base de cálculo é função* e não a própria materialidade do tributo (GERALDO ATALIBA);¹⁵ ela é *objeto do fato gerador* (DINO JARACH).¹⁶

Não há dúvida de que *a base de cálculo deve ser a expressão econômica do fato gerador*, mas ela só se legitimará se for logicamente consistente com ele. O valor maior entre ambos há de ser o fato gerador, pois ele é que dá nascimento à obrigação tributária.

FALCÃO¹⁷ já alertava para o desvirtuamento dos tributos no caso de a base de cálculo não guardar relação de pertinência ou inerência com o fato gerador, desfigurando-os ou desnaturando-os. Em suma, havendo incompatibilidade entre eles, a lei tributária não poderá ser aplicada.

Pelo critério do fato gerador, tem-se a tricotomia tradicional que classifica os tributos em impostos, taxas e contribuições de melhoria.¹⁸ Pensamos que essa tricotomia é ainda o grande norte de classificação dos tributos, pois que baseada em critério tipi-

14 Op. cit., p. 338.

15 *Hipótese de Incidência Tributária*. 3ª ed., São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1984, p. 121.

16 *O Fato Impositivo*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1989, pp. 153-154 (trad. bras. da 3ª ed., Abeledo Perrot).

17 Op. cit., pp. 137-138.

18 Para uma análise crítica das classificações dos tributos, ver, do Autor, *Espécies de Tributos*, cit., onde se formulou critério de classificação com base no princípio da capacidade contributiva, tema da sua tese de Livre-Docência, publicada, em 2ª edição, sob o título *Direito Tributário – Capacidade Contributiva*. Rio de Janeiro: Ed. Renovar, 1998. Pode-se, assim, vislumbrar a existência de duas categorias de tributos: – *tributos fundados na capacidade contributiva* (imposto e contribuição

camente jurídico e científico, qual seja, o da situação cogitada pelo legislador ao instituí-los e que faz surgir o dever fundamental de pagá-los. E não se vê em Doutrina, até o momento, uma abertura para se con-

de melhoria) cujos fatos geradores consistem em situações de notadoras de capacidade contributiva; – *tributos graduados pela capacidade contributiva* (taxas), cujos fatos geradores não se consubstanciam em circunstância reveladora de capacidade contributiva. Os tributos fundados na capacidade contributiva sofrem a incidência do princípio já na própria tipificação dos seus fatos geradores e os integra necessariamente (vender mercadoria, ser proprietário de imóvel, obter valorização imobiliária etc.). Esta categoria, a mais exuberante do direito tributário, também se gradua por considerações de capacidade contributiva (aliquotas diferenciadas do IPI, progressividade do imposto de renda etc.), em decorrência mesmo de ser fundada no princípio. Os tributos graduados pela capacidade contributiva têm como fato gerador um fato da administração pública – o serviço público, e não uma manifestação de riqueza do contribuinte; sofrem a incidência do princípio apenas na quantificação da correspondente obrigação (bases de cálculo ou aliquotas variáveis em função de situações subjetivas do contribuinte conexas com o custo dos serviços públicos sujeitos às taxas, como a área de estabelecimento do contribuinte sujeito à licença de localização ou inspeção, o número de cômodos de imóvel residencial do contribuinte destinatário de coleta de lixo ou esgoto domiciliar, a natureza das causas judiciais, a sofisticação de equipamentos sujeitos a registro etc.). A classificação proposta é compatível com a tricotomia adotada pela Constituição Federal, parecendo que, na verdade, como se disse, ela é esclarecedora ou reveladora das próprias virtudes desta última. É compatível também com a extrafiscalidade porque a esta se aplica o princípio da capacidade contributiva, conforme demonstrado em nosso *Direito Tributário – Capacidade Contributiva*, cit., pp. 115-121. No mesmo sentido, García Belsúnce assevera que “as preferências tributárias só se legitimam se, além de adequar-se ao princípio da capacidade contributiva, se fundamentarem na necessidade ou conveniência de atender a propósitos de interesse nacional que conduzam ao bem-estar geral” (*in Temas de Derecho Tributario*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1982, p. 99).

siderarem, seja o empréstimo compulsório, seja a contribuição parafiscal, ou de intervenção no domínio econômico, algo diverso de um imposto ou uma taxa com receita afetada a um fim predeterminado.

Causa preocupação certa tendência legislativa de assemelhar taxas com impostos, inclusive em matéria ambiental, enfrentada em capítulo próprio. Parece que esse desvio deve ser combatido, sob pena de se perder a identidade científica de cada uma dessas categorias teóricas.

São exemplos desse equívoco: a Taxa de Fiscalização da Comissão de Valores Mobiliários, cuja base de cálculo varia em função do patrimônio líquido da empresa fiscalizada, elemento que tem a ver com a riqueza do contribuinte e não com o quantum de serviço público fiscalizatório, quando o elemento conexo a este seria o volume de títulos lançados no mercado (debêntures e ações); Taxas de Coleta de Lixo que tomam como critério de sua graduação a área do imóvel do contribuinte, quando deveriam levar em conta o número de dormitórios ou o número de ocupantes como elemento de conexão razoável à presunção de produção de rejeitos; a Taxa de Fiscalização do IBAMA e outras que seguem o seu modelo, quando levam em conta na sua medida o porte (receita) do contribuinte, elemento sem conexão com a carga de serviço a ser desenvolvido pela Fiscalização ambiental.

Embora se compreenda que, para os economistas, todos os tributos sejam percebidos como imposto, para o Direito a distinção entre impostos e taxas está iluminada por imperativo de Igualdade: todos que têm capacidade contributiva pagam impostos (que financiam os gastos gerais), mas as pessoas que também geram despesas específicas no Poder Público, como as inspeções ou fiscalizações, pagam também taxas (e, assim, não se locupletam às custas da coletividade).

Daí que, se a base de cálculo do tributo é a expressão econômica do fato imponible ou gerador, e se este,

no caso da taxa, é o exercício de uma atividade administrativa, segue-se que a base de cálculo da taxa deve sempre referir-se ao custo do serviço público a que corresponde.

No Brasil, a Emenda Constitucional nº 18, de 1965, e o Código Tributário Nacional, de 1966, adotaram a classificação tricotômica dos tributos, no que foram agora acompanhados pela Constituição Federal de 1988 (art. 145):

– *imposto* é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte (art. 16 do CTN);

– *taxa* é a espécie tributária cujo fato gerador é o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível,¹⁹ prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição (art. 77); e

– *contribuição de melhoria* é o tributo que tem por fato gerador a valorização imobiliária decorrente de obra pública, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo

19 Firmou-se a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal no sentido da ilegitimidade das taxas de limpeza pública ou de varrição de logradouros públicos, “em benefício da população em geral e sem possibilidade de individualização dos respectivos usuários” (RE nº 370.106 AgR/RJ, 1ª Turma, Relator Ministro Eros Grau, julgado em 26.04.2005, DJ de 13.05.2005), serviço de “caráter universal e indivisível” (AI nº 456.900 AgR/MG, 1ª Turma, Relator Ministro Cezar Peluso, julgado em 01.02.2005, DJ de 04.03.2005).

de valor que da obra resulta para cada imóvel beneficiado (art. 81).

3.2. A extrafiscalidade e sua fundamentação jurídica

A imposição tradicional (*tributação fiscal*) visa exclusivamente à arrecadação de recursos financeiros (*fiscais*) para prover o custeio dos serviços públicos.

Já a denominada tributação *extrafiscal* é aquela dirigida a *fins outros* que não a captação de dinheiro para o Erário, tais como a redistribuição da renda e da terra, a defesa da indústria nacional, a *orientação dos investimentos para setores produtivos ou mais adequados ao interesse público*, a promoção do desenvolvimento regional ou setorial etc. Como instrumento indeclinável de atuação estatal,²⁰ o direito tributário pode e deve, através da extrafiscalidade, influir no comportamento dos entes econômicos, de sorte a incentivar iniciativas positivas, e desestimular as nocivas ao Bem Comum.

20 “A evolução do papel do Estado desde um ideário liberal até uma concepção social dos poderes públicos abre caminho ao intervencionismo dos entes públicos para se alcançarem os múltiplos objetivos que assinalam os ordenamentos jurídicos, de forma especial as respectivas Constituições” (Antonio López Díaz. “Las Modalidades de la Fiscalidad Ambiental”, in *Estudios em Homenagem a Geraldo Ataliba, I – Direito Tributário*, Celso A. Bandeira de Mello – coord., São Paulo: Malheiros, 1997, p. 27.

A extrafiscalidade é, como anota BEZERRA FALCÃO,²¹

“a atividade financeira que o Estado exercita sem o fim precípua de obter recursos para o seu erário, para o fisco, mas sim com vistas a ordenar ou reordenar a economia e as relações sociais”.

Ensinou ALFREDO AUGUSTO BECKER²² que a extrafiscalidade é uma das tarefas fundamentais do Direito Tributário, comprometido com uma verdadeira revolução, a criação de um *novo Ser Social*, que será, acrescente-se, identificado com o *dever fundamental* de pagar tributo, na expressão de JOSÉ CASALTA NABAIS.²³

Desenvolve-se a extrafiscalidade com fundamento na lei, sendo conexas à liberdade. Daí ser a grande tarefa da tributação extrafiscal a salvaguarda da liberdade.²⁴

A extrafiscalidade permite ao contribuinte alternativa de escolha²⁵ de gravame mais ameno “ou a de

21 *Tributação e Mudança Social*, Rio de Janeiro, Forense, 1981, p. 48. Para Alonso Gonzáles “este tipo de tributo extrafiscal, quase quimicamente puro, se dá muito isoladamente. Será mais freqüente encontrar fins fiscais e extrafiscais mais entrelaçados” (*Los Impuestos Antonomicos de Caracter Extrafiscal*. Madrid: Marcial Pons, 1995, p. 23).

22 *Teoria Geral do Direito Tributário*. 2ª ed., São Paulo: Saraiva, 1972, p. 533.

23 *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra: Almedina, 1998.

24 Bezerra Falcão, op. cit., p. 196.

25 Nesse sentido a liberdade é vista como vetor da ordem econômica, entendendo-se a Economia como a “Ciência da Escolha”, nas palavras de Denise Flouzat, citadas por Oscar Dias Corrêa, in *O Societarismo*, op. cit., p. 151. Por isso Keynes, segun-

nenhum gravame tributário, conforme sua atuação se desenvolva neste ou naquele sentido previsto em lei”.²⁶ Esta é a razão fundamental para se afastar a confusão que faz certa doutrina²⁷ entre extrafiscalidade e tributação sancionatória.²⁸ Pareceria absurda a idéia de o Estado ensejar opção de ação lícita e depois punir a eleição de uma delas.

A extrafiscalidade, esclareça-se, não visa a impedir uma certa atividade (para isso existem as multas e as proibições), mas tem por fim condicionar a *liberdade de escolha* do agente econômico, através da graduação da carga tributária, em função, por exemplo, de critérios ambientais. Portanto, a tributação extrafiscal, fundada na teoria kelseniana da *sanção pre-mial*, como se verá, nada tem a ver com uma dita *tributação punitiva* (como a incidente sobre a distribuição disfarçada de lucros), que pretende “impedir

do Bezerra Falcão, terá visto no intervencionismo extrafiscal a melhor salvaguarda da liberdade pessoal e da multiplicação das alternativas de vida (“É remédio para curar a doença ao mesmo tempo em que preserva a eficácia da liberdade”). Op. cit., p. 198.

26 Fanucchi, op. cit., p. 56.

27 Cf. referências em Maria Fernanda Lemos de Figueiredo. “Uma crítica à instituição do ‘imposto ecológico’ com base no princípio do ‘poluidor-pagador’”, in *Arché: interdisciplinar*. Rio de Janeiro: Universidade Candido Mendes, v. 9, nº 27, ano 2000, pp. 133-158.

28 *Tributação sancionatória* ou *punitiva* é expressão que traz contradição nos termos, incompatível com o conceito doutrinário de tributo e com o conceito positivado no art. 3º do CTN.

diretamente um ato que a lei proíbe”, por isso mesmo caracterizada por RUBENS GOMES DE SOUSA²⁹ como uma penalidade e não como um vero tributo.

3.3. Os tributos ordinatórios e a tributação ambiental

A extrafiscalidade intenta *influir na opção* do contribuinte por esta ou aquela atividade lícita; em outras palavras, na decisão da prática de “um ato que a lei permite”, na lição de ALFREDO AUGUSTO BECKER,³⁰ sendo certo que, no regime democrático, o que a lei não veda está permitido.

É que, em primeiro lugar, a tributação extrafiscal (e a tributação ambiental em particular) não se destina a punir ilicitudes. Busca-se com ela orientar o agente econômico (contribuinte) a planejar o seu negócio lícito de acordo com uma política pública legitimada pela Constituição. Se um imposto ambiental progressivo é instituído sobre emissões ou efluentes poluentes, não se está tributando qualquer violação à lei – emissões e efluentes podem ser absolutamente inevitáveis em face do estágio tecnológico vigente, e a conciliação do princípio do desenvolvimento com o princípio da preservação (em busca do desenvolvimento sustentável) pode deter-

29 Cf. “Distribuição Disfarçada de Lucros”, in *Imposto de Renda – Comentário 1.3*. São Paulo: Resenha Tributária, 1971, ano II, pp. 299-301.

30 Op. cit., p. 556.

minar que se licencie certo empreendimento, estabelecendo-se-lhe, porém, um limite de emissões ou efluentes consentâneo com o conhecimento existente acerca da toxicidade das substâncias ou do seu *efeito estufa*, e das técnicas disponíveis de produção mais ou menos eficientes, mais ou menos poluentes.

Ora, entre um uso de impacto insignificante ou de pouca expressão e um uso pernicioso e proibido do Ambiente situa-se uma *zona de tolerância* ou um *campo de tolerância* em razão do estado da arte tecnológico, que tende a se estreitar na medida em que evoluem os métodos de prevenção e as medidas mitigadoras. Mas, qualquer que seja aquele *campo* num dado momento histórico, o empreendedor não comete ilicitude ao poluir dentro dos limites licenciados.

Em segundo lugar, estabelecida uma tabela de níveis de emissões ou efluentes, o imposto ambiental poderá ser graduado de forma a gravar mais onerosamente as emissões ou efluentes que se aproximam do teto autorizado e menos aquelas de volumes inferiores, na medida em que aquelas representam maior apropriação do meio ambiente (recursos ambientais – ar, corpos hídricos), índice específico de capacidade contributiva, aliás, assim conciliada com a extrafiscalidade.

Assim, o empreendedor-contribuinte deve ser tributado diversificadamente na razão em que busca reduzir ou não as suas emissões ou despejos de efluentes poluentes; e a progressividade tributária é ferramenta imprescindível nessa missão extrafiscal, repita-se, extrafiscal e não extratributária, porque inserida proficuamente no sistema tributário, como forma de graduação da carga tributária, respeitosa

aos princípios da isonomia e da seletividade,³¹ realizadora da justiça fiscal, presidida pela capacidade contributiva.

Somente ultrapassado aquele limite (fora, pois, da *zona de tolerância ambiental*) é que se adentrará o campo da ilicitude e do direito repressivo, e o que se deverá impor ao poluidor já não será um tributo, mas uma pena, multa, interdição de atividade, prisão etc.

Ora, 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), encontrando para tal sólidos fundamentos na doutrina kelseniana³² da sanção premial³³ ou *recompensató-*

31 A *seletividade ambiental* é uma especialização da seletividade extrafiscal e se configura na tributação diferenciada em função do impacto maior ou menor de produtos e processos de produção sobre o meio ambiente (cf. a propósito a nova redação do inciso VI do art. 170 da Constituição).

32 “O princípio que conduz a reagir a uma determinada conduta com um prêmio ou uma pena é o princípio retributivo (*Vergeltung*). O prêmio e o castigo podem compreender-se no conceito de sanção” (entendida esta, esclareça-se, genericamente, como instrumento assecuratório do cumprimento dos preceitos jurídicos). Hans Kelsen. *Teoria Pura do Direito*. Coimbra: 4ª edição portuguesa, pp. 48-49.

33 Cf. Álvaro Melo Filho. “Teoria da Sanção Premial”, in *Revista de Direito da Procuradoria-Geral do Estado do Ceará*, ano 2, nº 2, pp. 170-187, jan. 1980, que apresenta interessante quadro comparativo das vantagens da sanção premial sobre a sanção punitiva como instrumentos, respectivamente, de estímulo ao cumprimento espontâneo da lei e de dissuasão à sua transgressão.

ria, por sua vez estribada no princípio retributivo (*Vergeltung*): assim, o Estado reconhece o esforço do cidadão em cumprir a lei, e não apenas castiga o recalcitrante; tributa-se menos, a título de prêmio, quem não polui ou polui relativamente pouco. É essa doutrina que justifica, em geral, os incentivos fiscais, que, do contrário, seriam privilégios incompatíveis com o princípio da igualdade.³⁴

Interessante perceber a conexão desse pensamento com o que, na Economia, foi desenvolvido por ARTHUR C. PIGOU,³⁵ para quem, “quando os desajustes marcam presença ou ameaçam fazê-lo (...) sempre é possível corrigi-los (...) gravando com tipos impositivos adequados os recursos que se empregam em aplicações tendentes a desmesurarem-se, usando-se o produto obtido para subvencionar na quantia conveniente as aplicações de na-

34 A promoção do desenvolvimento harmonioso e acorde com os valores socialmente apreciáveis é imperativo de política pública e constitui-se hoje em objetivo fundamental do Estado democrático (art. 3º, II e III, da Constituição brasileira).

35 *Un Estudio sobre Hacienda Pública*, trad. espanhola da 3ª ed. (1947) de *A Study in Public Finance*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, 1974, p. 149. A idéia é acatada, ainda que com reservas, por Richard Musgrave: “Therefore, we are still well advised to prefer the general tax unless there is a clear case for correcting a specific imperfection” – grifa-se [apud Auerbach, Alan J.; Hines Jr. “Perfect Taxation with Imperfect Competition”, in *Public Finance and Public Policy in the New Century* (S. Cnossen & H.-W. Sinn Editors). Cambridge (Mass.), London: The MIT Press, 2003, p. 127]. Para os Articulistas, “a política fiscal se define como ‘perfeita’ quando minimiza distorções e em função disso maximiza a eficiência econômica condicionada à satisfação de outros requisitos governamentais” (*idem*).

tureza contrária”; ou seja, na *falha do mercado*,³⁶ o Estado deveria introduzir um sistema de imposto em caso de *deseconomia externa* (efeitos sociais negativos) e de subvenção ou incentivo, em caso de economia externa (efeitos sociais positivos).

E há também sólidos fundamentos democráticos para tanto, pois, se a Economia é a *ciência da escassez*, onde os agentes devem ter a liberdade de *optar* pela conduta que a seu ver melhor otimize os recursos escassos na satisfação de suas necessidades infinitas, então, através da extrafiscalidade, o Estado lhes enseja a escolha de continuar ou encerrar ou adaptar suas atividades, pagando mais ou menos imposto.

No caso dos incentivos fiscais empregados como instrumentos econômicos de promoção da defesa do meio ambiente, entende-se que a rejeição por uns do estímulo fiscal (escolha de continuar poluindo) implica pagar mais imposto, em cotejo com a opção de outros de evoluir tecnologicamente e, não poluindo, pagar menos imposto ou não pagar imposto. Nas palavras de ALEJANDRO ALTAMIRANO:

“É melhor incentivar que penalizar, estimular o investimento no controle da contaminação do que sancionar com penalidades cuja exigência tem por efeito asfixiar a atividade industrial, quando não

36 Cf. Cristiane Derani. *Direito Ambiental Econômico*, op. cit., p. 108. No mesmo sentido é a lição de Loïc Philip: “O Estado intervém para corrigir os mecanismos do mercado a fim de evitar, ou de reparar, os efeitos nefastos do funcionamento da economia” (*Finances Publiques*. 4^{ème} ed., Paris: Cujas, 1992, p. 42).

criam elas um clima de incerteza sobre as consequências da sua execução.”³⁷

Não é outra a lição da doutrina dos países mais experientes na matéria, como se vê, nos Estados Unidos, em STEPHEN BREYER,³⁸ para quem a verdadeira virtude de um imposto está na sua capacidade de proporcionar incentivos para dirigir o comportamento em uma direção socialmente desejada, sem paralizar a tecnologia atual e preservando um grau de opção individual, e, na Espanha, em RAMÓN MARTIN MATEO,³⁹ que se refere aos tributos ambientais como aqueles que tendem a desanimar as condutas contaminadoras e a “tratamentos fiscais favorecidos” como medidas estimuladoras a empresas que adotem dispositivos antipoluidores.

Estudo norte-americano, coordenado por WILLIAM D. RUCKELSHAUS e KARL HAUSKER, afirma:

“Os instrumentos de política fiscal se valem dos impostos e taxas para obter melhores resultados ambientais e desencorajar atividades que causam dano ao meio ambiente. Impostos e taxas ambientais bem estruturados promovem o uso eficiente dos recursos naturais pelo incremento de preço das atividades danosas ao meio ambiente de modo a me-

37 “La Tributación como Instrumento Aplicado al Mejoramiento del Medio Ambiente. Eco Tributación”, in *Anales de las XXVII Jornadas de Finanzas Públicas*, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de Córdoba, Córdoba, 1994, p. 1.7.

38 *Apud* Altamirano, op. cit., p. 1.18.

39 *Derecho Ambiental*. Madrid: Instituto de Estudios de Administración Local, 1977, pp. 100-103.

lhor refletir os verdadeiros custos sociais daquele dano”.⁴⁰

É que, como entre nós anotou MAURÍCIO TIOMNO TOLMASQUIM:

“A finalidade da aplicação dos instrumentos econômicos na proteção do meio ambiente é, sobretudo, de que o responsável por uma atividade sinta as suas conseqüências e as internalize no processo de tomada de decisão. Ou seja, a *taxa com finalidade incitativa* tem por objetivo modificar o regime de preços existentes de maneira a influenciar o comportamento dos agentes econômicos, e assim reduzir a diferença entre ótimo privado e ótimo coletivo”.⁴¹

Pertinente aqui relembrar o que acima se disse sobre as duas facetas do *princípio do poluidor-pagador*: num sentido *impositivo* o princípio impõe o dever estatal de *cobrar* do poluidor (no caso, tributar) contribuições públicas em função de sua atividade objetivamente poluidora de forma a fazê-lo arcar com o custo dos serviços públicos gerais ou específicos necessários à preservação e recuperação ambientais ou à fiscalização e ao monitoramento ambientais (nesta perspectiva, o princípio se pode adequar à *tributação fiscal*).

40 *Final Report of the Enterprise for the Environment, in The Environmental Protection System in Transition – Toward a More Desirable Future*. Keystone: The National Academy of Public Administration and The Keystone Center, 1998, p. 35.

41 *Perspectivas do Uso de Instrumentos Fiscais para a Proteção do Meio Ambiente no Brasil*, trabalho apresentado no Seminário Regional sobre Gestão Ambiental Urbana. Rio de Janeiro: (Banco Mundial/EDI-SEMA), texto mimeografado, 01-08 de outubro de 1995, p. 2.

Noutro sentido, *seletivo*, o princípio determina prioritariamente ao Poder Público que *gradue* a tributação de forma a incentivar atividades, processos produtivos ou consumos “ecologicamente corretos”, ou *environmentally friendly* (literalmente, amistosos, adequados sob a ótica ambientalista, numa palavra, não-poluidores), e desestimular o emprego de tecnologias defasadas, a produção e o consumo de bens “ecologicamente incorretos”, ou *not environmentally friendly* (isto é, nefastos à preservação ambiental). É, como se percebe, o campo da tributação extrafiscal.⁴² É que a tributação *ordinatória* propicia redução da dualidade da sociedade e das economias pouco desenvolvidas.

Do ponto de vista ambiental classificam-se os tributos em:

– *effluent charges* (literalmente, encargos sobre efluentes) e *administrative charges* (encargos administrativos): cobrados em face das atividades públicas de controle, autorização, registro e fiscalização, inclusive quanto às descargas poluentes líquidas, aéreas ou sonoras;

– *user charges* (encargos de usuário): cobrados pela utilização dos sistemas de esgotamento sanitário público;

42 “A tributação ordinatória propicia redução da dualidade da sociedade e das economias pouco desenvolvidas, inclusive pela melhoria das técnicas produtivas e criação de condições sociais e políticas que facilitem o crescimento econômico e contribuam para fazê-lo auto-sustentável, até mesmo para incrementá-lo” (Bezerra Falcão, op. cit., pp. 291/292). No sentido do texto, cf. Ricardo Berzosa Saliba. *Fundamentos do Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 274.

– *product charges* (encargos sobre produtos): cobrados sobre o preço de produtos poluentes; um sistema de graduação de alíquotas (*tax differentiation*) permite incentivar ou desestimular a produção e o consumo de bens mais ou menos meritórios em face das políticas ambientais;⁴³

– *environmental surtaxes* (adicionais ambientais): cobrados como majoração do imposto de renda.⁴⁴

Entendemos que no âmbito do direito tributário tais exigências devem ser assim classificadas:

– *effluent charges* e *administrative charges*: taxas de polícia, haja vista seu caráter de contrapartida às atividades públicas citadas referidas aos contribuintes poluidores;

– *user charges*: taxas pela utilização dos serviços de coleta, tratamento e disposição do esgoto; e

– *product charges* e *environmental surtaxes*: impostos referidos a atividades econômicas dos contribuintes ou ao seu resultado.

O sistema tributário pode atuar complementarmente⁴⁵ ao sistema administrativo de licenças

43 Cf. *Economic Instruments for Environmental Protection*, Organization for Economic Co-operation and Development. Paris, 1989, pp. 14-15 e segs. V. nota seguinte.

44 Cf. a já citada lei de revisão, de 1986, do *CERCLA – Comprehensive Environmental Response, Compensation and Liability Act*, de 1980: incidências do imposto de renda, imposto sobre petróleo e derivados, imposto sobre produtos químicos perigosos e derivados.

45 Segundo a OCDE, os tributos ambientais, ao lado dos instrumentos regulamentares, podem contribuir para uma melhor integração das políticas econômicas e ambientais (*Écotaxes et Réforme Fiscale Verte*, cit., p. 12).

ambientais, que é indispensável à prevenção e ao combate à poluição; também se revela útil na preservação dos recursos ambientais, adequando-se as espécies tributárias à tributação ambiental.⁴⁶

É que, mesclando os sentidos *impositivo* (fiscal) e *seletivo* (extrafiscal) do princípio ambiental do poluidor-pagador, a lei tributária tem condições de proceder a um *discrimen* legítimo entre poluidores e não-poluidores, de forma a *premiar*⁴⁷ estes últimos, que, satisfazendo o espírito constitucional, orientado para a promoção do equilíbrio ecológico (art. 225 da Constituição), colaboram para a preservação ambiental. Idealmente, o diferencial de carga tributária simbolizará o reconhecimento estatal da relevância ou irrelevância ambiental das decisões pessoais, profissionais ou empresariais dos administrados enquanto contribuintes, e para estes representará o incentivo fiscal correspondente.

3.4. Imposto

Nos Estados Unidos, o imposto é amplamente empregado na tributação ambiental, como é o caso da incidência de impostos sobre a produção e o consumo de certos produtos poluidores, com isenção parcial ou total a outros não, ou menos, poluidores ou reciclados ou recicláveis, de que é exemplo a res-

46 “Um tributo pertence à categoria dos tributos ambientais se sua base de cálculo é uma unidade física (ou uma medida indireta que a substitua) de qualquer coisa que, em caso de utilização ou de disposição, tem uma repercussão negativa certa sobre o meio ambiente” (OCDE – *Écotaxes*, cit., p. 20).

47 Em Kelsen, *sanção premial* ou *recompensatória*.

tuição do imposto sobre vasilhames, quando da devolução dos recipientes. Também o imposto de renda contempla um “adicional ambiental” e a dedutibilidade de doações de terrenos e matas com finalidade preservacionista.⁴⁸

Na Alemanha, o primeiro caso envolvendo um imposto ambiental foi julgado em 19 de agosto de 1994 pelo Tribunal da Administração Federal, que considerou constitucionalmente legítima a instituição, em 1992, de imposto municipal sobre embalagens, pratos e talheres descartáveis.⁴⁹ Outrossim, nos termos do Código Fiscal dos Veículos Motorizados, desde 1985, a tributação de veículos baseia-se, além da cilindrada do motor e combustível usado, também na existência ou não de catalizador. Os lucros provenientes da produção privada de ener-

48 Cf. as leis dos *Oil Spill Liability Trust Fund* (1990), *Black Lung Disability Trust Fund* (1977) e *Wild Life Restoration Fund* [vd. *Wildlife Restoration Act* (Pittman-Robertson Act) 16 U.S.C. §§ 669-669i, September 2, 1937, com diversas alterações de 1939 a 1989 – c.c. *Internal Revenue Code*, 26 U.S.C. §§ 4161(b) and 4181], antes referidas, que criaram incidências de impostos indiretos sobre combustíveis, emissões de gases poluentes, equipamentos de caça e pesca etc. Todavia, a Doutrina econômica diagnostica uma timidez de grau no emprego de tributos ambientais nos Estados Unidos em comparação com a prática europeia (cf. JOHNSON, Stephen M. “Economics v. Equity II: the European Experience”, in *Washington & Lee Law Review: Lexington* (VA), Spring, 2001, 58 Wash & Lee L. Ver. 417, p. 433).

49 Anexo ao *German National Report – Taxation and The Environment*, AIJA – Association International des Jeunes Avocats, Bruxelas, 1994.

gia hidroelétrica estão isentos até a metade, nos primeiros vinte anos de atividade.⁵⁰ E WILFRIED KLUTH⁵¹ relata que certa lei da Renânia do Norte-Westfalia prevê que o causador de degradação ambiental realize em outro lugar medidas compensatórias de proteção da natureza ou tratamento paisagístico, como a plantação de sebes e árvores. Se isso não é possível ou resulta insuficiente, prevê o pagamento de prestações pecuniárias que se designam como tributo compensatório (claramente um imposto) por impactos negativos na Natureza. Segundo KLUTH, o Tribunal Federal do Contencioso Administrativo alemão “qualifica o tributo compensatório de ‘tributo especial com características próprias’”.

Lei da Bélgica, datada de 16 de julho de 1993, criou um imposto da mesma natureza que o acima indicado, devido pelos consumidores de praticamente todos os bens de consumo descartáveis, desde aparelhos de barbear e câmeras fotográficas até pilhas e embalagens em geral. Prevê-se um sistema de isenções e restituições quando for utilizado pelo contribuinte material reciclável.⁵²

50 Cf. Carlos Baptista Lobo. “Imposto Ambiental. Análise jurídico-financeira”, in *Revista Jurídica do Urbanismo e do Ambiente*, Coimbra, Livraria Almedina – IDUAL, v. 2, dez. 1994, pp. 11-49, especialmente p. 30.

51 “Protección del medio ambiente mediante tributos ecológicos en la República Federal Alemana”, in *Fiscalidad Ambiental* (Ana Yábar ed^a). Barcelona: Cedecs Ed., 1998, p. 194.

52 Relatório Nacional da Bélgica – nota 48 *supra*, *ibidem*.

Na França, noticia BAPTISTA LOBO,⁵³ há um imposto *sui generis* que permite às comunas tributar edifícios urbanos (1% a 2% do custo total do empreendimento), sendo a receita afetada à criação de *espaços verdes* e de lazer.

Em Portugal, diversas leis contemplam isenções e outros benefícios fiscais a doadores de fundos para *organizações não-governamentais ambientais*, como é o caso da Lei nº 35, de 1998 (art. 11), e legislação correlata.

Ora, no Brasil, considerando-se o disposto no art. 16 do Código Tributário Nacional,⁵⁴ os impostos indiretos⁵⁵ sobre a produção e o consumo podem ser amplamente utilizados como instrumento de tributação ambiental, através de um sistema de graduações de alíquotas, isenções e restituições conforme a natureza dos produtos ou mercadorias, de sorte a se estimular a fabricação de produtos mais eficien-

53 Op. cit., p. 35.

54 Art. 16 do CTN: “Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte.”

55 Impostos *pessoais* são aqueles cujos fato gerador e base de cálculo levam em consideração as condições individuais do contribuinte; são geralmente ditos *diretos*, pois, economicamente, o respectivo ônus financeiro é suportado pelo próprio contribuinte indicado na lei como tal. Ao revés, dizem-se *reais* (do Latim *res, re*) os impostos que são decretados sob a consideração única da matéria tributável com abstração das condições personalíssimas do contribuinte; são geralmente *indiretos*, pois, pago o tributo, o contribuinte, dito *de direito*, logra ressarcir-se do seu ônus, transferindo-o a terceiro (“contribuinte de fato”) que, economicamente e indiretamente, acaba sofrendo o peso do sacrifício fiscal. Cf., do Autor, *Direito Tributário – Capacidade Contributiva*, op. cit., nº 172, p. 85.

tes e menos poluidores e desestimular a produção dos que sejam ineficientes e poluidores ou cujo processo produtivo cause poluição.

A circunstância de, pela repercussão dos impostos indiretos, os consumidores virem a, de fato, arcar com a tributação ordinatória ou regulatória, longe de censurar, corrobora a justiça extrafiscal. No dizer de GUERVÓS MAÍLLO,⁵⁶ se há uma demanda por produção poluente, toda a coletividade deve ser chamada a “repartir o custo de dita produção entre os usuários mediante a repercussão do imposto (é dizer, onerar formalmente ou de direito a produção, mas materialmente o fato do consumo, ao recair o custo fiscal sobre o consumidor)”.

3.5. Impostos ambientais em sentido estrito e em sentido lato: exemplos e perspectivas

Os chamados *tributos verdes* são designados tecnicamente tributos ambientais. *Tributos verdes* é expressão leiga que se refere a tributos que têm uma motivação ambiental. Mas, cientificamente, há dois sentidos de *tributos verdes* ou *tributos ambientais*: um *sentido estrito* e um *sentido amplo*. Em sentido estrito, tributo ambiental significa um *tributo novo* cobrado em razão do uso do Meio Ambiente pelos agentes econômicos.⁵⁷ Já em sentido amplo, tributo ambiental é um tributo tradicional ou ordi-

56 Op. cit., p. 134.

57 Para JOSÉ CASALTA NABAIS, a distinção seria entre tributos ambientais em *sentido estrito, técnico ou próprio* e em *sentido amplo, atécnico ou impróprio*. Cf. *Estudos de Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina, 2005, p. 343.

nário adaptado de molde a servir aos esforços de proteção ambiental.

Considerando a nomenclatura fiscal, que se propõe a designar os institutos tributários cientificamente, a partir de sua natureza jurídica, parece que a distinção acima deve-se restringir aos *impostos* ambientais. De fato, pensamos que, pelo seu caráter de contrapartida a iniciativas do Poder Público, seja prestando serviços específicos, seja realizando obras públicas, taxas e contribuições de melhoria não se prestam a tributar a poluição ou degradação ambiental em si mesma (poluição, como fato econômico do contribuinte), mas a compor o custo daquelas atividades estatais.

Se assim é, essas duas exações deveriam sempre ser qualificadas como tributos ambientais em sentido amplo, porque graduáveis de acordo com critérios ambientais, embora seus fatos geradores não sejam o *poluir*. Este é típico do imposto ambiental em sentido estrito. O fato gerador deste há de ser um efluente, uma emissão, enfim, um uso substancial que implique a *capitalização* do recurso natural (corpo receptor – água, ar), pelo que se dá o enriquecimento do empreendedor-contribuinte.

Caracteriza-se o imposto ambiental em sentido estrito por ter como fato gerador um fato ou uma situação que represente degradação ambiental em função do desempenho de uma atividade econômica lícita. Tal tributo grava atividades ou consumos contaminantes, nas palavras de BORRERO MORO (cf. nota 119, *in fine*).

Ilícitudes são objeto de apenação administrativa ou criminal e delas aqui não se cogita. Por isso é de ser desqualificada, como de tributação ambiental, a

legislação chinesa que criou em 1979 uma assim chamada *taxa de efluentes e emissões poluentes* (“paiwu shoufei”),⁵⁸ devida quando “as concentrações de poluentes excedem os padrões ambientais”, ou seja, pagas quando ocorre “violação dos padrões”: o que aí se tem é uma pena,⁵⁹ não um tributo.

Como, nas palavras de ALTAMIRANO⁶⁰ “só se podem julgar submetidas ao critério da efetividade ambiental as cargas cujo objetivo seja incidir sobre o comportamento contaminador”, então pensamos que a medida do imposto ambiental em sentido estrito deve seguir o critério clássico da relação de pertinência da base de cálculo ao respectivo fato gerador, que, no caso, há de ser referida concretamen-

58 Cf. Sinkule e Ortolano. *Implementing Environmental Policy in China*. Westport, Conn., London: Praeger Publ., 1995, pp. 111, 114.

59 Cf. Sterner. *Policy Instruments for Environmental and Natural Resource Management*. Washington, DC: Resources for the Future; The World Bank; The Swedish International Development Cooperation Agency, 2003, p. 321.

60 *La Tributación como Instrumento Aplicado al Mejoramiento del Medio Ambiente. Eco Tributación*, op. cit., p. 1.25. No sentido do texto, colhe-se a lição de Sánches Pedroche, para quem “O consumo ou disfrute de recursos ambientais constitui um índice qualificado de capacidade econômica” (*apud* Borrero Moro, Cristóbal J. *La Materia Imponible en los Tributos Extrafiscales. ¿Presupuesto de Realización de la Autonomía Financiera?* Madrid: Ed. Aranzadi, 2004, p. 139). Para Borrero Moro, “... a realidade econômica trazida pelo tributo ambiental a suportar sua incidência (...) [é] constituída (...) por aquelas realidades econômicas que são as manifestações clássicas de capacidade econômica: renda, patrimônio concreto, atividade econômica, consumo etc., que, ao conectarem-se a situações de utilização do Meio, são eleitas pelo legislador para suportar o tributo ambiental” (op. cit., p. 140).

te ao impacto ambiental gerado pelo agente econômico, que é o que se pode contabilizar como *absorção* ou *capitalização* do meio ambiente em seu proveito, índice de enriquecimento ou de capacidade contributiva específica.

O impacto ambiental é mensurado pelo custo da recomposição ou restauração do meio assim afetado.⁶¹ Na literatura econômica, da mesma forma, preconiza-se⁶² que as perdas geradas pela degradação dos recursos naturais sejam obtidas através de estimativas de gastos necessários para que elas sejam evitadas.

Nos juristas e economistas lê-se que o valor do impacto ambiental negativo ou da *perda ambiental* é sempre medido pelo custo de sua recomposição; não pelo custo do empreendimento econômico ou da intervenção empresarial no Meio Ambiente.

Em 1992 a União Européia apresentou a primeira proposta de Diretiva preconizando a criação de um imposto sobre as emissões de monóxido de carbono e sobre a produção de energia, antecedida pela França (1985 e 1990) e pela Suécia (1991); se-

61 Cf. Amy J. Holzinger. *Eco-Taxes in the European Union: The need for a uniform structure*, Wisconsin International Law Journal (2003), p. 198; Richard J. Pierce Jr. *Symposium on Land Loss in the Louisiana Coastal Zone: The Constitutionality of State Environmental Taxes*, 58 Tulane Law Review 169 (1983); Susana Bokob Moiche. *Gravámenes e Incentivos Fiscales Ambientales*. Madrid: Civitas, 2000, pp. 93, 95 e 96; Herrera Molina. *Derecho Tributario Ambiental*. Madrid: Marcial Pons, 2000, p. 166.

62 Cf. Serôa Da Motta e Frickman Young. "Sistemas Integrados – 3.3 Procedimentos de Valoração", in *Contabilidade Ambiental: teoria, metodologia e estudos de casos no Brasil* (Motta, coord.). Rio de Janeiro: IPEA, 1995, p. 35.

guiram-se-lhe a Noruega (1992) e a Bélgica (1993),⁶³ depois a Espanha (Galícia,⁶⁴ 1995 – emissões de enxofre e nitrogênio). A Suíça, em 1981, criou um singular imposto sobre o ruído das aeronaves.⁶⁵ A Dinamarca tributa os clorofluorcarbonos.⁶⁶

Os Estados Unidos têm diversos impostos sobre emissões poluentes.⁶⁷

Também algumas cidades da China desde a década de 1990 têm tributado emissões poluentes dentro dos padrões autorizados.⁶⁸

No Japão, segundo pesquisa realizada pelo jornal *Asahi Shimbun*,⁶⁹ quarenta das quarenta e sete províncias japonesas consideraram a oportunidade de estabelecerem tributos ambientais sobre uma variada gama de mercadorias e serviços, todos com

63 Cf. Jean-Philippe Barde. *Environmental Taxation: Experience in OECD Countries*, in *Ecotaxation* (O'RIOR-DAN, Tim, editor.), New York: St. Martin's Press, 1997, pp. 230-233.

64 Lei nº 12, de 29.12.1995.

65 Oberson, op. cit., p. 130.

66 Cf. Stewart. "A New Generation of Environmental Regulation?" in *Capital University Law Review*. 29 Cap. U. L. Rev. 21, p. 40.

67 USA. Committee on Ways and Means US House of Representatives: *Overview of the Federal tax System*, Washington, D.C., 1990 ed., ressaltada a crítica quanto à sua modicidade que faz Stephen M. Johnson (op. cit., p. 433). No Canadá, o Governo tem rejeitado a introdução de impostos sobre energia (cf. Richard. "Financing Environment Change: a new role for Canadian environmental law", in *McGill Law Journal*, Jan. 2004, 49 McGill L. J. 145, p. 189.

68 Cf. Sinkule e Ortolano. *Implementing Environmental Policy in China*. Westport, Conn., London: Praeger Publ., 1995, pp. 111, 115.

69 Cf. "Local governments chase new taxes resources", in *International Herald Tribune-Asahi Shimbun*. Tóquio: 29.05.2002, p. 3.

a finalidade de proteção ambiental. Vinte e três províncias têm ou pretendem ter impostos sobre a disposição de lixo industrial, com receita destinada a programas de redução dos rejeitos industriais e ao estímulo à reciclagem. A Província de Mie liderou a tendência ao introduzir o novo imposto em abril de 2002. A Província de Kanagawa e outras doze províncias têm planos de instituir imposto sobre água engarrafada com fins de preservação florestal para, assim, assegurar o futuro dos recursos hídricos. E o Governo Central, até recentemente refratário à criação de impostos ambientais *strictu sensu*, em janeiro de 2007⁷⁰ porá em prática o primeiro imposto nacional sobre emissões de monóxido de carbono, cobrado às fábricas, empreendimentos e residências com base nos respectivos volumes emitidos.

Freqüentemente, porém, o tributo *tradicional*, sobretudo o imposto (sob a forma de imposto ambiental em *sentido lato*), busca revestir-se de uma roupagem especial visando à defesa do meio ambiente. Com criatividade, é possível adaptar e graduar os tributos conhecidos à finalidade preservacionista, em que o poluidor é levado a não poluir ou a reduzir a poluição para não ser tributado ou ter sua carga tributária reduzida e o não-poluidor é isenta-

70 Cf. *Environmental Tax Plan*. Relatório do Ministério do Meio Ambiente do Japão, de 25 de outubro de 2005 (www.env.go.jp). Os trabalhos preparatórios datam de 1997 (Grupo de Pesquisa da Agência Ambiental do Japão) e de 1998 (Grupo de Estudos sobre Instrumentos Econômicos para Políticas Ambientais, presidido pelo Prof. Hiromitsu Ishi, da Universidade Hitotsubashi).

do. Idealmente, atingida a finalidade almejada pelo Estado, restaria apenas o poder dissuasório da tributação, em face das *atividades indesejáveis*, tal como ocorre, tradicionalmente, com as conhecidas *barreiras alfandegárias* (imposto “de importação”), cujo objetivo é *impedir importações nefastas*.

O Japão é um exemplo emblemático nesse *esverdeamento* de impostos tradicionais. A legislação japonesa⁷¹ concede depreciação acelerada para equipamentos de energia solar e para equipamentos que economizem energia, que evitem poluição e que se destinem à reciclagem; redução de imposto sobre equipamentos para redução de poluição do ar, da água, sobre equipamento para redução da poluição sonora, sobre instalações para redução da emissão de asbestos e dessulfurização de petróleo.

A pesquisa revela interessantes precedentes no direito positivo brasileiro, que, embora incipientes, são dignos de nota.

71 Cf. Ishi. *The Japanese Tax System*. New York: Oxford University Press, 2001, p. 301, 304, 309. O Professor Ishi critica o estilo japonês de fazer política tributária ambiental, baseada em subsídios disfarçados de isenções. “(...)” *subsidy policies have frequently been employed in the form of ‘tax expenditures’ (i.e., disguised subsidies)* (...). “‘Environmental policy’ in Japan simply means such indirect subsidies as tax concessions, which are listed in special tax measures of national and local tax systems” (op. cit., p. 304). De fato, a Lei Básica do Meio Ambiente limita-se no seu artigo 11 a recomendar que o Governo tome “medidas legislativas e financeiras, entre outras, necessárias à implementação de políticas de conservação ambiental” (Lei nº 91, de 1993).

Deve-se mencionar o Decreto Federal nº 755, de 19 de fevereiro de 1993, que estabeleceu diferentes alíquotas do “imposto sobre produtos industrializados” – IPI⁷² para certos veículos movidos a gasolina (25% ou 30%, conforme as especificações) e para veículos movidos a álcool (20% ou 25%). Embora essa tributação diferenciada visasse originariamente a incentivar a produção doméstica de álcool carburante visando à redução da dependência brasileira da importação de petróleo (uma finalidade extrafiscal), o mecanismo veio a contribuir para decréscimo geral nos níveis de poluição do ar nas cidades, transmutando-se em incentivo ao consumo de combustíveis *limpos* ou não-poluentes.

Na lição de REGINA HELENA COSTA,⁷³ “os impostos incidentes sobre a propriedade imobiliária, por sua vez, propiciam excelente contexto para a tributação ambiental”. Assim, outro precedente federal se encontra no imposto territorial rural – ITR, essencialmente extrafiscal nos termos da Constituição (“de forma a desestimular a manutenção de pro-

72 A Constituição Federal determina no seu art. 153, § 3º, IV, que o IPI será seletivo em função da *essencialidade* do produto, que, para Baleeiro, refere-se à “adequação do produto à vida do maior número dos habitantes do país” (*Direito Tributário Brasileiro*, cit., p. 206). E, para Ricardo Lobo Torres, “quanto menor a utilidade do produto maior deverá ser a alíquota e vice-versa” (*Curso*, cit., p. 312).

73 “Tributação Ambiental”, in *Direito Ambiental em Evolução*, Vladimir P. Freitas, coord., Curitiba, Juruá, 1998, p. 304.

priedades improdutivas”, sendo que a propriedade rural cumpre sua função social quando, entre outros requisitos, “atende à utilização adequada dos recursos naturais disponíveis e preservação do meio ambiente” – art. 153, § 4º; art. 186, II), que exclui da sua base de cálculo as áreas de floresta nativa e outras consideradas de preservação permanente, algumas delas compulsoriamente estabelecidas em lei, estando também contempladas aquelas livremente destinadas à conservação pelos proprietários-contribuintes. Ademais, está isenta de ITR a chamada reserva legal (de 20% a 50% das áreas rurais), onde o corte de árvores é proibido (Código Florestal,⁷⁴ Lei nº 4.771, de 15 de setembro de 1971, alterada pela Lei nº 7.803, de 18 de julho de 1989, e pela Medida Provisória, nº 1.605-30, de 19 de novembro de 1998; e Lei nº 8.847, de 28 de janeiro de 1994). A Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996, graduou progressivamente o ITR em função inversa do “grau de utilização” das glebas rurais (art. 11).

74 Julgado do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, da lavra do Juiz Vladimir Freitas: “Tributário. Ambiental. ITR. Área de preservação permanente. Lei nº 5.898, de 12.12.72. Código Florestal. Lei nº 4.771, de 15.09.65, art. 2º. Se a área total compreende partes de preservação permanente (...) não é possível a incidência do ITR sobre o todo, uma vez que o art. 5º da Lei nº 5.868/72 isenta de tributação as áreas de preservação ambiental. Em tal situação a dívida ativa não pode ser considerada líquida e certa, daí porque se revela inviável a cobrança através de execução fiscal” (*apud* Regina Helena Costa. *Tributação Ambiental*, op. loc. cit.).

Digna de nota é a Lei nº 8.171,⁷⁵ de 17 de janeiro de 1991, que dispôs sobre a Política Nacional para a Agricultura, estabelecendo como um de seus objetivos a proteção do meio ambiente, a promoção do seu uso racional e o estímulo à recuperação ambiental (art. 3º, III) e relacionando entre os instrumentos governamentais respectivos “a tributação e os incentivos fiscais” (art. 4º, XIV). Diversas leis federais anteriores previram incentivos fiscais para atividades específicas, como pesca, florestamento e reflorestamento.

A lei do imposto de renda (Lei nº 5.106, de 2 de setembro de 1966), por exemplo, inicialmente autorizou as pessoas físicas a abaterem em suas declarações de rendimento as importâncias empregadas em florestamento e reflorestamento; as pessoas jurídicas foram autorizadas a descontar do respectivo imposto de renda a pagar até 50% desse valor as importâncias aplicadas nessas atividades (art. 1º). Como uma das condições a serem satisfeitas pelos contribuintes estabeleceu-se a comprovação de o florestamento ou reflorestamento servir de base à exploração econômica ou à conservação do solo e dos regimes das águas (art. 2º, c).

Depois a legislação exigiu que os projetos florestais servissem não só ao desenvolvimento econômico, mas que “*também* contribuíssem para a conservação da natureza através do florestamento ou reflorestamento” (Decreto nº 79.046/76); além disso, os projetos deveriam ser aprovados pelas autori-

75 Alterada pela Lei nº 9.712, de 20.11.98.

dades florestais após apresentação de um “estudo de viabilidade ambiental” (Decreto nº 96.233/88 c.c. Decreto nº 93.607/86). Pelo Decreto nº 93.607/86 determinou-se às agências de desenvolvimento encarregadas da administração dos incentivos fiscais que levassem em consideração os aspectos ambientais na análise dos projetos de que se trata e no acompanhamento dos seus resultados (art. 8º).

A Medida Provisória nº 75, de 24.10.2002, trouxe interessante previsão de concessão de crédito presumido de IPI na aquisição de desperdícios, resíduos e aparas de plásticos, classificados na posição 39.15 (polímeros de etileno, estireno, cloreto de vinila e outros plásticos). Mecanismo de incentivo fiscal à reciclagem,⁷⁶ concebido a partir de trabalho pioneiro em função de estudo interdisciplinar,⁷⁷ desenvolvido sob os auspícios da Secretaria de Política Urbana do Ministério do Planejamento, veio a ser rejeitado em bloco em 18.12.2002, estando aquela salutar providência lamentavelmente misturada a outras relativas a imposto de renda que não obtiveram consenso parlamentar.

76 A Lei nº 3.369, de 7 de janeiro de 2000, do Estado do Rio de Janeiro, já como política de comando-controle, impôs às “empresas que utilizam garrafas e embalagens plásticas na comercialização de seus produtos” responsabilidade pela “destinação final ambientalmente correta das mesmas”, considerando-se como tal “a utilização em processos de reciclagem” e a “reutilização”. A lei foi regulamentada pelo Decreto nº 31.819, de 9 de setembro de 2002.

77 SAYAGO, Daiane Ely; OLIVEIRA, José Marcos Domingues de; MOTTA, Ronaldo Serôa da. *Resíduos sólidos: propostas de instrumentos econômicos ambientais*. Brasília: Brasil, Ministério do Planejamento e Orçamento, Secretaria de Política Urbana, 1998.

Tutelando o *meio ambiente cultural*, já que a noção de Ambiente não se esgota no meio natural,⁷⁸ a Lei Rouanet (Lei nº 8.313, de 23.12.1991) incentiva doações e patrocínios, diretamente ou através do Fundo Nacional de Cultura, através de deduções do imposto de renda devido e em alguns casos a dedução cumulativa referente à despesa operacional no regime de apuração de lucro real, com direcionamento a projetos aprovados no âmbito do Programa Nacional de Apoio à Cultura – PRONAC (cf. arts. 18 e seguintes).

Em termos de tributação estadual, tomando-se o caso do Rio de Janeiro, veja-se que, não obstante a tributação normal das operações internas pelo imposto sobre circulação de mercadorias e serviços atingir 18%, dispôs a Lei nº 2.055, de 25 de janeiro de 1993, que a alíquota do tributo fica reduzida a 12% quando se tratar de operações com máquinas, aparelhos, equipamentos e veículos destinados à implantação, ampliação e modernização ou realocização de unidades industriais ou agroindustriais (...) “e visem à (...) defesa do meio ambiente”, num claro exemplo de lei tributária inspirada em razões ambientais, preconizadas, aliás, pela Constituição

78 Ao lado do *ambiente natural*, ou *bem cultural ambiental*, reconhecem-se como integrantes de conceito de Ambiente o *ambiente cultivado* (relativo à produção e ao aproveitamento humano dos recursos naturais) e *ambiente criado* (referente a obras e construções humanas), inclusive o *ambiente sensorial criado*. Cf. G. Cano, *apud* Tulio Rosembuj. *Los Tributos y la Protección del Medio Ambiente*. Madrid: M. Pons, 1995, p. 14. Segundo Rosembuj, esse “bem cultural (ambiental) é um bem público (...) com vocação de uso e gozo coletivo” (op. cit., p. 20).

do Estado, porque as aquisições de equipamentos de que se trata somente se beneficiarão da alíquota menor “se” gerarem benefícios ambientais.

Outrossim, a Lei fluminense nº 2.273, de 27 de junho de 1994,⁷⁹ autorizou o Poder Executivo estadual a “conceder prazo especial de pagamento do ICMS para indústria ou agroindústria que utilize ‘tecnologia inovadora’” nas hipóteses que menciona, desde que, entre outras condições, “promova a defesa do meio ambiente” (art. 1º, parágrafo único). É caso típico de financiamento subsidiado, ou benefício fiscal, a título de postergação do cumprimento da obrigação tributária (momento do pagamento).

O Convênio ICMS nº 101, de 12 de dezembro de 1997, prorrogado sucessivamente (por último até 30 de abril de 2007, pelo Convênio nº 10/2004), isenta do ICMS as operações com produtos também isentos de IPI ligados à conversão de energia eólica e solar. Está-se aqui diante de uma nova seletividade, uma *seletividade ambiental*. Como a clássica, ela também determina “a exoneração do imposto de consumo dos bens essenciais”,⁸⁰ só que, agora, este vetor é o da *essencialidade ambiental*.

Do Estado do Rio de Janeiro, ainda, é a paradigmática Lei nº 2.877, de 22 de dezembro de 1997,

79 Suspensa por inconstitucionalidade em face da ausência de convênio de suporte nos termos da Lei Complementar nº 24, de 1975 (art. 155 da Carta Federal).

80 Cf. Henry Tilbery. “O Conceito de Essencialidade como Critério de Tributação”, in *Direito Tributário Atual*. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário e Editora Resenha Tributária, 1990, v. 10, pp. 2.969-3.035.

com a redação da Lei nº 3.335/99, que tributa pelo “imposto sobre a propriedade de veículos automotores-IPVA” os veículos movidos a gás natural ou energia elétrica à alíquota de 1%, a álcool, à alíquota de 2%, enquanto que a referente aos veículos movidos a gasolina é de 4%.

No Estado de São Paulo, a Lei nº 6.606, de 20.12.1989, com a redação das Leis nºs 7.644/91 e nº 9.459/96, também prevê tributação diferenciada de IPVA: 3% para automóveis e camionetas de uso misto, movidos a álcool, gás natural ou eletricidade; 4% para automóveis de passeio e camionetas de uso misto em geral; e 6% para automóveis de passeio movidos a óleo diesel.

No plano local, tendo-se como exemplo o Município do Rio de Janeiro, é de lembrar que há no seu Código Tributário (Lei nº 691, de 24 de dezembro de 1984) dispositivo que “isenta de imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana”:

– terrenos e prédios de interesse ecológico ou relevantes para a “preservação paisagística” ou “ambiental”;

– áreas declaradas pelo Poder Público como “reservas florestais”;

– qualquer terreno de área superior a 10.000 metros quadrados “efetivamente coberto por florestas”.

Também na área de proteção ao meio ambiente cultural, digna de nota é a Lei nº 10.923, de 30.12.1990, do Município de São Paulo, que concede incentivo fiscal para a realização de projetos culturais, sob a forma de *certificados* a serem utilizados para pagamento dos impostos sobre serviços de qualquer natureza (ISS) e sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU). Seguindo a mes-

ma estrutura, foram editadas leis do Município do Rio de Janeiro referentes a esses impostos locais (IPTU – Lei nº 1.877, de 07.07.1992, e ISS – Lei nº 1.940, de 31.12.1992).

Arrolamos os precedentes legislativos acima como de tributação ambiental extrafiscal porque nas isenções e diferimentos vistos vislumbra-se a finalidade de induzir (incentivos e benefícios fiscais) à preservação do meio ambiente.

Prospectivamente, diversas têm sido as iniciativas legislativas federais de graduação ambiental de impostos (tributação ambiental em sentido lato), das quais se destacam os seguintes projetos de lei (PL):

– PL nº 6.262/05, da Câmara dos Deputados – cria o Selo de Qualidade Ambiental para produtos cuja fabricação e utilização não causem danos ambientais, cujas saídas ficarão isentas de imposto sobre produtos industrializados-IPI.

– PL nº 3.637/04, da Câmara dos Deputados – redução de imposto de renda de pessoas jurídicas-IRPJ (tributadas com base no lucro real) na utilização de materiais reciclados como percentual do respectivo *lucro da exploração*.

– PL nº 3.955/04, da Câmara dos Deputados – dedução em dobro como despesa ou custo operacional no IRPJ dos valores dispendidos na aquisição e instalação de equipamentos destinados a evitar a poluição (limite: 15% do lucro tributável).

– PL nº 3.955/04, da Câmara dos Deputados – isenção do IPI para saídas de máquinas, equipamentos e aparelhos antipoluentes adquiridos por indústrias, acoplada à manutenção do crédito do IPI nas aquisições de embalagens, matérias-primas

e produtos intermediários empregados na respectiva industrialização.

– PL nº 5.501/01, da Câmara dos Deputados – redução de 50% do IPI sobre embalagens recicláveis.

– PL nº 1.760/99, da Câmara dos Deputados – isenção do IPI para produtos que contenham no seu custo mais de 50% de matéria-prima reciclada.

– PLs nºs 5.162/05 e 5.974/05, do Senado – redução de até 40%, para fins do IRPJ, dos valores efetivamente doados a entidades sem fins lucrativos, para aplicação em projetos destinados a promover o uso sustentável dos recursos naturais e a preservação do meio ambiente, limitados a 4% do imposto de renda devido.

3.6. Depósito-retorno (sobrepço privado ou imposto?)

Antes de passarmos ao estudo da taxa como tributo ambiental, cabe lembrar que paralelamente ao sistema tributário outras medidas há ao alcance do Estado para a proteção do meio ambiente, tais como o licenciamento, a fiscalização e o monitoramento ambiental, inclusive com técnicas de *comando e controle* e aplicação de multas.

Nessa linha de considerações, o Projeto de Lei nº 3.750/97, do Deputado Federal FERNANDO GABEIRA, preconiza “normas para a destinação final de garrafas plásticas” e acena com a criação, pelas empresas, de “procedimentos para a recompra das garrafas de que se trata após o uso do produto pelos consumidores” (art. 2º), cujo preço mínimo “deverá corresponder a, no mínimo, 5% do produto vendido na embalagem” (parágrafo único) e condiciona “a obtenção de licença, ou sua renovação, à manuten-

ção de centros de recompra de plásticos ou à contratação de terceiros para prestação de serviços de recompra e reciclagem” (art. 3º).

Trata-se de projeto que visa a incentivar a reciclagem ou a reutilização de vasilhames mas que poderia ser estendido a outros bens que comportem esses procedimentos, como certos artefatos de plástico descartáveis, pilhas e baterias.

Embora não se trate de uma medida tributária, mas de autorização legal para a criação de um sobrepreço privado tendo em vista a recompra compulsória das garrafas, a iniciativa legislativa em tela tem o mérito de introduzir formalmente no Brasil a discussão sobre o *depósito-retorno* ou *depósito-reembolso*, que em outros países já é uma realidade. Fica a expectativa da ampliação do debate em consideração a outros tipos de material de embalagem que também poderiam ser incluídos nesse tipo de providência.

No campo tributário, essa idéia de que uma parte do valor pago pelo consumidor de produtos descartáveis, como vasilhames, barbeadores, pilhas e outros, constitua um *imposto restituível* mediante a devolução do bem já é praticada na Europa, onde, por exemplo, a lei da Bélgica, de 16.07.93, criou um imposto devido pelos consumidores de praticamente todos os descartáveis, prevendo-se um sistema de isenções e restituições quando se tratar de material reciclável.

Na Argentina, noticiam-se dois projetos de lei sobre o assunto. O primeiro, dos Congressistas Martínez Zuccardi, Héctor T. Polino, Marcelo E. Vensentini, Nilda C. Garré e Horacio G. Viqueira, dispõe que:

“Los envases no degradables en las condiciones actuales deberán llevar impreso un valor en pesos, que se pagará a quienes los entreguem en los mismos

locales de venta o lugares habilitados especialmente y de fácil acceso”, prevendo-se a fixação dos valores do imposto “considerando tanto el valor intrínseco de estos materiales para reciclado, así como un cierto valor agregado de trabajo humano”.

O segundo, da Congressista Mabel H. Müller, assim é redigido:

“Establécese una tasa de aporte al reciclado compuesta de dos partes: la primera denominada tasa, directamente al impacto ambiental, y la segunda denominada valor de retorno, que corresponderá a un valor que se retornará a quien devuelva el envase usado”.

No Brasil, a figura constituiria um *imposto novo*, porque não previsto no sistema constitucional tributário do País,⁸¹ recaindo, assim, na *competência residual*, privativa da União Federal, nos termos do art. 154, I, da Constituição, cujos requisitos são a sua criação por lei complementar, a não-cumulatividade e a atribuição de 20% da respectiva receita aos Estados, na forma do art. 157, II, da Constituição.

Esta medida não criaria propriamente um estímulo fiscal à indústria produtora ou recicladora de embalagens ou de produtos descartáveis. Apenas instituiria uma nova carga fiscal, incentivando o consumidor a não poluir. Atingido o objetivo dessa tributação ordinatória, todo o correspondente ingresso financeiro seria restituído ao contribuinte (consumidor).

81 Seria um imposto sobre vendas a varejo, do tipo IVVC – imposto municipal sobre vendas a varejo de combustíveis, inserido na Carta de 1988, art. 156, IV, (mas já retirado de seu texto pela Emenda nº 3/93).

3.7. Taxa

Na Europa, além dos impostos empregam-se as *taxas ambientais*,⁸² às quais os Estados Unidos são refratários,⁸³ como fonte de custeio⁸⁴ dos serviços públicos de licenciamento, fiscalização e limpeza ou recuperação ambiental. A este processo tributário os norte-americanos procuram contrapor uma *solução de mercado*, denominada “trade-off of permits”, consistente na criação de um *direito de negociar limites de poluição* constantes de licenças administrativas de operação, mecanismo de aplicação prática pioneira no Estado de Wisconsin,⁸⁵ que, aliás, se tem revelado precursor de importantes idéias ambientalistas nos Estados Unidos.⁸⁶

82 Cf. “Deregulation and Environmental Quality – The Use of Tax Policy to Control Pollution” in *North America and Western Europe*, de Craig E. Reese, Quorum Books, Westport, Connecticut. London, England, 1983. Cf. também *Economic Instruments for Environmental Protection*, Paris: Organisation for Economic Co-operation and Development, 1989.

83 Roger W. Findley e Daniel A. Faher, *Environmental Law*, St. Paul: 2ª ed., West Publishing Co., Nutshell Series, 1988, p. 121.

84 No sentido do texto, cf. Alejandro Altamirano. *La Tributación como Instrumento Aplicado al Mejoramiento del Medio Ambiente*. *Eco Tributación*, cit., p. 1.27.

85 Para uma avaliação dos resultados práticos desse tipo de experiência, não só nos Estados Unidos, mas em diversos outros países, cf., da OCDE, *Évaluer les Instruments Économiques des Politiques de l’Environnement*, Paris, 1997, pp. 59-86.

86 *International Handbook of Pollution Control*, Edward Kormondy, coord., Greenwood Press, New York. Westport, Connecticut. London, 1989. Ver também *United States National Report – Taxation and The Environment*, AJJA, Bruxellas, 1994.

No direito brasileiro, à luz do artigo 77 do CTN,⁸⁷ parecem admissíveis como fatos geradores o licenciamento, a fiscalização e a limpeza ou recuperação ambiental, guardando uma razoável equivalência⁸⁸ com o custo dos serviços públicos de licenciamento

87 Art. 77 do CTN: “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.”

88 As taxas devem guardar razoável equivalência ao custo dos serviços públicos que as justificam. Cf. Gustavo Ingresso *apud* Bernardo Ribeiro de Moraes. *A Taxa no Sistema Tributário Brasileiro*, São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, 1968, p. 127; do autor paulista, *Doutrina e Prática das Taxas*, São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, 1976, p. 185; Sampaio Dória. *Direito Constitucional Tributário e “Due Process of Law”*, Rio de Janeiro, 2ª ed. Forense, 1968, pp. 61-62; Ives Gandra da Silva Martins. *Taxa e Preço Público* – artigo publicado na Revista de Direito Tributário, nº 32, p. 241. A falta de razoabilidade na relação taxa-custo do serviço público que chega a inviabilizar o acesso da população aos serviços essenciais, que não podem deixar de ser prestados à Cidadania, tem levado o Supremo Tribunal Federal a dar pela inconstitucionalidade de taxas judiciais com valor mínimo excessivo e sem limite máximo de valor, como tivemos oportunidade de anotar em nosso *Direito Tributário – Capacidade Contributiva*. Rio de Janeiro: Renovar, 2ª edição, 1998, p. 100. A propósito, a Suprema Corte tem reiterado esse posicionamento: “(...) Quanto à medida cautelar, verifica-se, sobretudo em face dos precedentes do Plenário, aqui referidos, que está satisfeito o requisito da plausibilidade jurídica da ação (*fumus boni iuris*), pois tais dispositivos, possibilitando a exigência de taxa judiciária ilimitada (incidente sobre o valor da causa ou da condenação), pode inviabilizar, em certos casos, o próprio acesso ao Poder Judiciário, o que não é permitido pela Constituição (art. 5º, inc. XXXV). Atendido, igualmente, nesses pontos, o requisito do *periculum in mora*

e fiscalização,⁸⁹ e da limpeza ou recuperação ambiental correlacionáveis, exemplificativamente, a situações individuais dos contribuintes (tipo de estabelecimento/instalações/atividades, área fiscalizada etc.) e aos volumes de emissões, despejos ou produção de resíduos poluidores.

Outrossim, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal tem como assente que as taxas podem ser graduadas de acordo com a *diversidade da atividade do particular* relacionada com o *custo do serviço público a ele prestado*; assim, julgando caso clássico de taxa de renovação de licença de localização e de licença de publicidade, o Supremo Tribunal⁹⁰ decidiu por unanimidade:

ou da alta conveniência para a ordem jurídica e para a administração judiciária, como dever do Estado, já que, no curso do presente processo, tal obstáculo poderá ocorrer”. ADIn nº 1.651-PB Liminar. Relator: Min. Sydney Sanches.

89 Nesse sentido, decidiu o Tribunal Regional Federal da 1ª Região que “não só o licenciamento de embarcações ou indústrias ligadas à pesca são fatos geradores da taxa (DL nº 2.467/88); também todo serviço, ainda que prestado por outros órgãos públicos, pode ensejar a cobrança de taxa. O poder público tem gastos especiais provocados pela fiscalização e restrição de liberdades individuais na área da pesca e de sua indústria” (Apelação em Mandado de Segurança nº 115182-89-DF, 3ª Turma, acórdão publicado no *Diário da Justiça* de 4.3.91, p. 3.473).

90 O mesmo Plenário também tem afirmado em matéria de taxa judiciária que “... tem ela, como toda taxa com o caráter de contraprestação, um limite, que é o custo da atividade do Estado dirigido àquele contribuinte. Esse limite, evidentemente, é relativo, dada a dificuldade de se saber, exatamente, o custo dos serviços a que corresponde tal contraprestação” (Representação nº 1.077-RJ, acórdão publ. no *Diário da Justiça* de 28.9.84).

“Como se vê, a diferença de *valor em virtude da diversidade de atividade* e a consideração do tamanho do estabelecimento⁹¹ a fiscalizar se ajustam, na medida do possível, ao *custo da fiscalização*, não violando os dispositivos acima citados” (Plenário, RE 102.524-7-SP, publ. no *Diário da Justiça* de 8.11.84).

E, reiteradamente, por sua 2ª Turma:

“Sendo a taxa uma contraprestação da atividade estatal (...), a taxa de licença não pode ter por base de cálculo o valor do patriomônio, a renda, o volume da produção, o número de empregados ou outros elementos que não digam respeito ao *custo da atividade estatal*, no exercício do poder de polícia”.⁹²

A literatura jurídica dá suporte a essa jurisprudência, como temos sustentado.⁹³

Em suma, a taxa pode ter como base de cálculo uma ordem de grandeza que não corresponda a imposto e que seja *conexa ao custo do serviço* público prestado ou posto à disposição do contribuinte, critérios que, aplicados, por exemplo, às taxas de coleta de lixo, legitimariam a cobrança com base no volume de material coletado, meio de disposição final do lixo etc., de forma a, realizando o princípio isonômico de um lado e o princípio do poluidor-pagador de outro,

91 O critério do tamanho do estabelecimento a fiscalizar (área construída) já foi invalidado em precedentes mais recentes do Supremo Tribunal, por considerá-lo formador da base de cálculo do IPTU (cf., por exemplo, os REs nºs 114.917-SP e 185.050-7).

92 Acórdão unânime da 2ª turma, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 100.201-SP, publ. na *Revista Trimestral de Jurisprudência*, v. 116, pp. 647-651.

93 Cf. nosso *Direito Tributário - Capacidade Contributiva*. Rio de Janeiro: 2ª ed., Renovar, 1999, pp. 92-101.

se exigir maior taxa de quem mais gerasse custos (serviço) no Poder Público. Como *subproduto* objetivava-se um câmbio de comportamento do contribuinte, estimulado a reutilizar materiais e a gerar cada vez menores volumes de lixo não-reciclável.

Trata-se de conciliar princípios, e o critério de coordenação há de ser o da *proporcionalidade* (cf. capítulo IV, adiante), sendo certo que, como anota JOSÉ ROBIN DE ANDRADE,⁹⁴ há fundamentado apoio doutrinário no sentido de que “poderá a noção de proporcionalidade consentir que se vá um pouco para além dos custos envolvidos com o serviço público prestado, (...), sempre que se pretenda atribuir às taxas alguma finalidade orientadora”.

Assim, pensamos que as taxas ambientais, que devem ser graduadas conforme o custo dos serviços públicos ambientais relacionados à carga poluidora gerada pelos contribuintes, podem representar substanciais receitas públicas para custeio das correspondentes tarefas administrativas; isto sem prejuízo de também poderem produzir efeito indutor do poluidor a buscar alternativas de comportamento menos poluidor visando a diminuir o montante da taxa que lhe cabe pagar.⁹⁵

A Constituição Federal não é explícita quanto à tributação ambiental, mas determina incumbir à coletividade e ao Poder Público o dever de defender e

94 “Taxas Municipais – Limites à sua Fixação”, in *Revista Jurídica do Urbanismo e do Ambiente*, cit., v. 8, dez. 1997, pp. 59-83. A doutrina é dada como majoritária em Portugal (p. 69).

95 (Relator Ministro Ilmar Galvão. Julgado unânime da Primeira Turma, de 21.03.2000, DJ de 28.04.2000). O Supremo Tribunal Federal, ao julgar o Recurso Extraordinário nº 239.397-MG, considerou válida taxa de polícia florestal

preservar o meio ambiente (art. 225), sendo da competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios “proteger o meio ambiente e combater a poluição em qualquer de suas formas” (art. 23, VI).

Neste particular, impende notar que a taxa é um tributo da competência tributária comum, instituída e cobrada que é pelas pessoas políticas no âmbito das respectivas atribuições (art. 77 do Código Tributário Nacional). Nesta conformidade, já decidiu o STF que a competência federal para legislar sobre meio ambiente “não exclui a competência tributária do Estado-membro”, como se dá nas circunstâncias do caso, em razão do exercício do poder de polícia administrativa, em face do interesse comum na preservação ambiental (florestas). “Na espécie, o tributo em questão, exigido das pessoas ligadas a atividades fiscalizadas pelo Estado e destinado ao seu custeio, situa-se como taxa de polícia.”⁹⁶

questionada por conceder redução do tributo, prevista para as indústrias que comprovassem a realização de reflorestamento proporcional ao seu consumo de carvão vegetal, lendo-se no voto condutor do acórdão ser legítima “a redução da taxa florestal devida pelas empresas siderúrgicas que comprovarem reflorestamento na mesma proporção de seu consumo de carvão (Lei n° 7.163/77, art. 207, § 3°), não havendo, por isso, também, que se falar em ofensa ao princípio da isonomia consagrado nos arts. 5°, *caput*, e 152 da CF, do mesmo modo que não ofende o referido princípio o tratamento diferenciado dispensado às espécies vegetais fiscalizadas, segundo a sua maior ou menor incidência nas florestas existentes no território do Estado”.

96 Representação n° 1.008-MG, julgada improcedente à unanimidade, em 27.08.81 (Relator Ministro Djaci Falcão; texto localizado na página eletrônica www.stf.gov.br).

Assim, a taxa deve corresponder a serviço público federal, estadual/distrital ou municipal, conforme decorra da partilha político-administrativa de atribuições traçada pela Constituição em seu Título III, cabendo ao Judiciário arbitrar eventuais conflitos de competência, como fez, a propósito da interpretação da Lei federal n° 8.005/90, o Superior Tribunal de Justiça,⁹⁷ *verbis*:

“É lícito ao órgão estadual de proteção ao meio ambiente cobrar as *taxas* e multas por ele impostas *no âmbito de suas atribuições legais*. A Lei n° 8.005/90 não confere exclusividade ao IBAMA para zelar pela proteção ambiental, mas somente a prerrogativa de cobrar as multas que o próprio órgão impuser”.

Aqueles serviços são típicas manifestações do poder de polícia, de utilização compulsória nos termos do art. 145, II, da Constituição, e art. 77 do Código Tributário Nacional, e, pois, fatos geradores de taxas, não de preços financeiros. Incide, assim, o verbete n° 545 da Súmula do Supremo Tribunal Federal:

“Preços de serviços públicos e taxas não se confundem, porque estas, diferentemente daqueles, são compulsórias”.

Outrossim, invoque-se o art. 4°, I, do CTN, que esclarece ser o fato gerador, e não a denominação legal da receita, o critério de definição da natureza jurídica específica da obrigação tributária; se uma

97 Julgamento do Recurso Especial n° 52.666-94-SP da 1ª Turma, Relator Ministro Demócrito Reinaldo; acórdão publicado no *Diário da Justiça* de 19.12.94, p. 35.275.

prestação pecuniária pública tem fato gerador de taxa, embora nome de “preço”, trata-se de uma taxa (tributo), sendo tributária a respectiva prestação (objeto da obrigação).

Parecem, portanto, inconstitucionais as especificações de incidências e fixações do *quantum* de taxas de polícia por ato administrativo, e não por lei, quando nada de contratual, voluntário ou facultativo se admite no relacionamento do administrado com o órgão prestador do serviço público, como a recusa do serviço ou a negociação do seu conteúdo.

Alerte-se, finalmente, que “tabelas de preços” por serviços de registro e fiscalização, tais como a já praticada pelo IBAMA (Portaria nº 89/96, entre outras, e respectivas alterações), ferem o princípio da legalidade tributária (art. 150 da Carta Magna).

O Supremo Tribunal Federal suspendeu cautelarmente dispositivos da ulterior Portaria nº 113, de 25 de setembro de 1997, do IBAMA, por meio dos quais “a autarquia, sem lei que o autorizasse, institui taxa para registro de pessoas físicas e jurídicas no Cadastro Técnico Federal de Atividades Potencialmente Poluidoras ou Utilizadoras de Recursos Ambientais, e estabeleceu sanções para a hipótese de inobservância de requisitos impostos aos contribuintes, com ofensa ao princípio da legalidade estrita que disciplina não apenas o direito de exigir tributo, mas também o direito de punir”.⁹⁸

98 ADIn nº 1.823-1/DF, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJU de 16.10.98, ementário nº 1.927-01, in *Repertório IOB de Jurisprudência*, São Paulo, v. 22/98, p. 560.

Em decorrência dessa decisão, o Legislador federal produziu a Lei nº 10.165, de 27.12.2000, que instituiu a Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental, a cujo exame se procederá em capítulo adiante.

Por outro lado, a Constituição do Estado do Rio de Janeiro, de 1989, como visto, é expressa no art. 258 ao determinar a adoção de “política tributária” que implemente o “princípio do poluidor-pagador”, enquanto o art. 259 assim dispõe, a propósito das “taxas ambientais”:

“A utilização dos recursos naturais com fins econômicos será objeto de ‘taxas’ correspondentes aos custos necessários à fiscalização, recuperação e manutenção dos padrões de qualidade ambiental.”

Nessa conformidade, o Projeto de Lei nº 683/91 da Assembléia Legislativa do Estado do Rio de Janeiro propôs a criação de uma Taxa de Controle da Poluição Hídrica e Atmosférica graduada (art. 6º) conforme a “carga poluidora” gerada pelos contribuintes.⁹⁹

99 Art. 1º Fica instituída a Taxa de Controle de Poluição Hídrica e Atmosférica – TCPHA destinada a atender aos custos necessários à fiscalização das atividades poluidoras, no que se refere ao monitoramento de seus efluentes líquidos e resíduos gasosos, e ao monitoramento dos corpos d’água e do ar, de modo a recuperar e manter a qualidade ambiental.

Art. 2º O fato gerador da taxa é o exercício da fiscalização e do monitoramento ambiental pela FEEMA.

(...)

Art. 6º A taxa será calculada considerando: I – para efluentes líquidos, a carga poluidora anual de sedimentáveis (...) II – para resíduos gasosos, a carga poluidora anual de óxidos de enxofre(...). Cf. texto na íntegra publicado na Revista de Direito da PGE-RJ, vol. 44, pp. 278-282.

Pondere-se que, devido ao alto custo dos serviços ambientais, e *a fortiori* sendo de elevado valor o tributo correspondente, a simples instituição das taxas ambientais produz um efeito psicológico,¹⁰⁰ extrafiscal, imediato, induzindo o poluidor a buscar alternativas de comportamento não-poluidor para furtar-se a ser identificado como contribuinte, ou pelo menos diminuir o montante da taxa que lhe cabe pagar.

3.8. Comercialização de licenças ambientais

A par das preocupações de ordem individual, atinentes ao desempenho desta ou daquela indústria ou atividade, em termos macroeconômicos é preciso que o Estado atente também para o controle de níveis agregados de emissões ou despejos poluentes em conexão com o grau ótimo de sua absorção pelo meio ambiente.

O estabelecimento de *totais máximos de poluição tolerada*, adaptáveis consoante a mobilidade das fábricas, evolução tecnológica e crescimento econômico, implica que as licenças ambientais e correspondentes limites de operação sejam aptos à cessão ou transferência consoante a realidade mutante do mercado.

100 Baleeiro vai ao ponto, dedicando um capítulo às reações dos contribuintes, econômicas e psicológicas, todas visando a furtarem-se eles ao sacrifício fiscal (*Uma Introdução à Ciência das Finanças*, 14ª ed. atualizada, Rio de Janeiro, Forense, 1984, pp. 152 e segs). As taxas municipais de lixo, nos Estados Unidos, foram responsáveis por uma forte redução do volume coletado (cf. Rosembuj. *Los Tributos y la Protección del Medio Ambiente*, Madrid, Marcial Pons, 1995, p. 101).

Em essência, esse mecanismo cria direitos de uso dos recursos ambientais (ar, água) transferíveis a terceiros.

A Agência de Proteção Ambiental dos Estados Unidos iniciou um *programa de comercialização [licenças] de emissões* (“tradable emission permit – TEP”) no final da década de 1970, baseado em banco de dados de fontes individuais de poluição.¹⁰¹

Posteriormente, a partir da década de 1980, os Estados norte-americanos de Wisconsin e Nova Jersey iniciaram programas de mapeamento ambiental com vistas ao estabelecimento de um marco regulatório dentro do qual pudessem certos empreendedores comercializar reduções dos limites de poluição licenciados com outros que estivessem em situação de déficit ambiental. Em outras palavras, detentores de licenças ambientais que conseguissem conter-se abaixo dos citados limites autorizados poderiam vender esse seu *superávit* a outros empreendedores que estivessem na situação oposta, isto é, de produzirem emissões ou efluentes em excesso ao volume licenciado, de forma a não serem penalizados pelos sistemas de *comando-controle* vigentes, tendo em vista que se realizaria então uma situação de equilíbrio no *balanço ambiental* regional.

101 Cf. Thomas Sterner. *Policy Instruments for Environmental and Natural Resource Management*. Washington, DC: RFF Press, 2003, p. 83. Segundo Stephen Johnson, na Europa os *sistemas de trocas entre poluidores*, de desenvolvimento mais recente do que os norte-americanos, têm granjeado crescente apreço entre os respectivos países, mas em ambos os casos sempre servindo de medida complementar a outras mais incisivas, como comando-controle (op. cit., p. 438).

O mérito desse procedimento (paralelo à tributação ambiental) é premiar o investimento em novas tecnologias limpas, fazendo repercutir o respectivo ônus financeiro sobre os empreendedores que optarem pela manutenção de processos de produção ultrapassados ou defasados.

Produz o “*trade off*” simetricamente o efeito final do tributo pigouviano corretivo da *falha de mercado*, aplicado ao ambientalismo: o agente econômico que escolhe uma atividade menos consentânea com o interesse público (preservação ambiental) arca com uma carga maior de custos, que lhe reduzem a rentabilidade e eficiência, induzindo-o ao câmbio desejado pelas correspondentes políticas públicas.

3.9. O Protocolo de Quioto e o “*trade off of permits*”

Ora, em decorrência da Conferência Mundial sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento, e da Convenção-Quadro das Nações Unidas sobre Mudança do Clima (ambas de 1992), firmou-se o Protocolo de Quioto (1997), segundo o qual os países industrializados (listados no seu Anexo I) reduziriam suas emissões combinadas de gases de *efeito estufa* em pelo menos cinco por cento em relação aos níveis de 1990 até o período entre 2008 e 2012.

Outrossim, o Protocolo de Quioto determina no seu art. 2º 1. (a) (v) a

– redução gradual ou eliminação de imperfeições de mercado, de incentivos fiscais, de isenções tributárias e tarifárias e subsídios para os setores emissores de gases de efeito estufa, nos países do Anexo I (grifa-se).

Trata-se de providência de profundo conteúdo ético-ambiental, pois reverte certas iniciativas equivocadas, de concessão de incentivos fiscais à ampliação das fronteiras agrícolas à custa do desmatamento de florestas ou de áreas de transição, por exemplo. Sinaliza também contra o protecionismo fiscal sem sintonia com méritos de natureza ambiental.

E no seu art. 2º 3.a

– adoção de políticas e medidas de minimização de efeitos adversos sobre o clima, comércio internacional, impactos sociais, ambientais e econômicos sobre as Partes do Anexo I (grifa-se).

A disposição ordena a mobilização dos países desenvolvidos no sentido de estimularem práticas econômicas pró-ativas de defesa ambiental, frequentemente dependentes, por sua vez, do ingrediente tributário decorrente de estímulos fiscais.

Os países não incluídos no Anexo I (países em desenvolvimento) não estão liberados do dever principiológico de perseguirem comportamentos ambientalmente corretos, nos termos da teoria geral do Direito Ambiental.

A instâncias dos países em desenvolvimento, liderados pelo Brasil, o Protocolo de Quioto adotou o sistema de *trade offs* de excesso de emissões em relação às metas de redução de poluição.

O artigo 12 do Protocolo adota um mecanismo de desenvolvimento limpo destinado a assistir aqueles países a fim de “que atinjam o desenvolvimento sustentável” e “assistir as Partes incluídas no Anexo I para que cumpram seus compromissos quantificados de limitação e redução de emissões, assumidos no artigo 3º).

Assim, países em desenvolvimento podem se “beneficiar de atividades de projetos que resultem em reduções certificadas de emissões” e “os países desenvolvidos podem utilizar tais reduções para contribuir com o cumprimento de suas metas de limitação e redução de emissões”, sendo certo que a participação no mecanismo de desenvolvimento limpo “pode envolver entidades privadas e/ou públicas”.

Do ponto de vista tributário, os Certificados Negociáveis de MDL (*green certificates*) apresentam alguns desafios.

Em primeiro lugar, a comercialização desses certificados equivaleria à venda de bens de produção gerando faturamento tributável nos sistemas tributários que gravam diretamente os ingressos brutos das empresas.

Em segundo lugar, sendo os certificados equiparados a títulos de crédito (representativos de investimentos – os superávits ambientais, ou créditos de carbono), sua negociação em mercado pode ensejar a realização de ganhos ou perdas de capital, submetendo-se ao correspondente regime tributário, a qual, máxime dependendo de sua graduação, pode representar um desestímulo a todo esse custoso e sofisticado processo.¹⁰²

102 O Projeto de Lei nº 3.455/04, da Câmara dos Deputados, preconiza a isenção dessas negociações em relação às contribuições PIS e COFINS e a exclusão do eventual ganho de capital da base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas e da contribuição social sobre o lucro líquido das empresas.

3.10. Contribuição de melhoria

Finalmente, a contribuição de melhoria prevista no art. 145, III, da Constituição Federal e no art. 81 do CTN,¹⁰³ incidente sobre a valorização imobiliária, se legitimará sempre do ponto de vista ambiental, quando obras dessa natureza beneficiarem a propriedade imobiliária do contribuinte.

A propósito, vale notar que a Lei nº 1.364, de 19 de dezembro de 1988, do Município do Rio de Janeiro, impõe contribuição de melhoria incidente sobre os proprietários de determinados imóveis valorizados por obras públicas, tais como “arborização” de ruas e praças, “construção ou ampliação de parques, proteção contra erosão, aterros e outras obras de embelezamento”, incluída a hipótese de execução de projeto de “tratamento paisagístico”.

Assim, prevê-se que o custo de obras públicas de conteúdo ambiental seja rateado entre os proprietários de imóveis especialmente valorizados por elas.¹⁰⁴

A contribuição de melhoria é um tributo que, a par de seu potencial arrecadador (fiscal), pode transformar-se num elemento estimulador de grandes obras de profundo sentido ambiental (extrafiscal).

103 Art. 81 do CTN: “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”.

104 Cf., do Autor, *Direito Tributário – Capacidade Contributiva*, op. e loc. cit.

Além do seu caráter utilitário, tais obras contribuem para a educação do povo, sendo que a ignorância tem íntima conexão com a destruição do meio ambiente, por isso que a “educação ambiental” é tema de relevo nos colóquios sobre o meio ambiente.¹⁰⁵

3.11. Contribuição negativa

Caso curioso é aquele em que o Estado “consente ou permite a criação de situações de desvantagem que prejudicam um conjunto de indivíduos”,¹⁰⁶ e, digamos, concede o licenciamento de uma fábrica produtora de resíduos, ou autoriza a construção de um aterro sanitário ou outra obra pública, oportunidade em que se verifica uma desvalorização de propriedade particular.

Noticia-se, a propósito, que nos Estados Unidos se tem ensaiado, em algumas cidades, a negociação de *host fees*, isto é, prestações públicas devidas à comunidade pela recepção de resíduos nas suas vizinhanças,¹⁰⁷ até porque, significativamente, existe toda uma polêmica ambiental sumariada na sigla *NIMBY* (*not in my backyard* – não jogue lixo no meu quintal!). Em termos principiologicos, a questão se subordina ao princípio jus-ambiental da *retificação do dano na origem*, como já se fez notar anteriormente.

105 Cf., Paulo Affonso Leme Machado, in “Direito à Informação Ambiental e Sociedade Civil” – *Anais da Conferência Internacional de Direito Ambiental*, ed. da Prefeitura do Rio de Janeiro, 1992, pp. 281 e segs.

106 Vadri I Fortuny, *apud* Tulio Rosembuj. *Los Tributos y la Protección del Medio Ambiente*, Madrid, Marcial Pons, 1995, p. 205.

107 Cf. Rozas Valdés. *Iniciativas Financieras y Protección del Medio Ambiente en los EEUU*, cit., p. 68.

TULIO ROSEMBUJ,¹⁰⁸ citando Vega Herrero, segundo o qual se definiria como “contribuição especial negativa” a indenização “pelas situações de desvantagem que a Administração pode causar aos particulares”, argumenta que “assim como é legítimo que o aumento da capacidade econômica decorrente de obra ou serviço público justifica a exigência de uma contribuição especial, seja ou não solicitada ou provocada pelos beneficiários, não o é menos que os particulares tenham direito a indenização por toda lesão injustificada em seus bens ou direitos, em consequência do funcionamento ou instalação da obra ou serviços públicos”.

O instituto em tela, a nosso ver, estaria melhor situado no plano da responsabilidade civil do Estado, mas sua simetria com a contribuição de melhoria, devida exatamente pela *valorização* imobiliária decorrente de obra pública, e seu imbricamento com o direito ambiental justificam a menção ao problema neste trabalho.

Com efeito, o Supremo Tribunal Federal teve ensejo de decidir a matéria no Recurso Extraordinário nº 113.587-SP,¹⁰⁹ em que precisamente se discutia o direito a indenização pela redução do valor de um imóvel residencial decorrente da do nível de ruído sem precedentes advindo do trânsito de veículos por viaduto construído muito próximo ao imóvel. Decidiu a 2ª Turma, por unanimidade, ser “procedente a ação de indenização movida por particular contra o Município, em virtude dos prejuízos decor-

108 Op. cit., pp. 205-206.

109 In *Revista Trimestral de Jurisprudência*, v. 140, pp. 636-642.

rentes da construção de viaduto”, que teria causado poluição sonora, visual e ambiental, com a consequente desvalorização do imóvel. Ressaltou, então, o Relator, Ministro CARLOS VELLOSO, que a responsabilidade civil objetiva do Estado, com base no risco administrativo, independe da licitude ou ilicitude do ato danoso. Mas, sob a ótica tributária, é de destacar o voto do Ministro MARCO AURÉLIO:

“Se com a construção chega-se à diminuição substancial do valor do imóvel, deve, da mesma forma, o Estado indenizar. O prejuízo, aí, para o particular é evidente. *Caso valorização houvesse, certamente adviria até cobrança da contribuição de melhoria.* Logo, *ocorrendo o inverso – o dano –, como aliás foi comprovado mediante laudo pericial existente nos autos, deve ser paga a indenização*”.

3.12. Contribuição interventiva e reforma tributária

O Ministério do Meio Ambiente¹¹⁰ sugeriu ao Congresso Nacional, no bojo da Proposta de Emenda Constitucional da Reforma Tributária, a previsão de criação de *contribuição de intervenção ambiental* de competência privativa federal, com “fatos geradores, alíquotas e bases de cálculo diferenciados em razão da atividade econômica, do grau de utilização

110 Cf. Serôa da Motta, Domingues de Oliveira e Margulis. *Proposta de Tributação Ambiental na Atual Reforma Tributária Brasileira*. Rio de Janeiro: IPEA-Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, Texto para Discussão nº 738, junho de 2000.

ou degradação dos recursos ambientais e da capacidade de assimilação do meio ambiente”.

A proposição, embora acolhida pela Relatoria, foi rejeitada pelo Constituinte Derivado e não constou¹¹¹ do texto da Emenda nº 42, de 19.12.2003.

Essa tentativa teve por escopo introduzir no direito positivo brasileiro a concepção de um tributo ambiental em sentido estrito, cujo fato gerador seria a poluição (emissões, efluentes, lixo), não entendida esta como ilicitude, mas como produto da conciliação entre os princípios do desenvolvimento e da preservação ambiental, visando, pois, a atividades ou empreendimentos licenciados, situados na *zona de tolerância ambiental*, onde têm lugar os instrumentos econômicos de tutela do Meio Ambiente.

Os critérios de graduação então preconizados acabaram sendo desvirtuados e petrificados em textos de tipificação fechada que deram origem à taxa federal de fiscalização e controle ambiental, que será analisada em capítulo próprio adiante.

3.13. Teleologia e extrafiscalidade ambiental

Como se vê, a tributação ambiental é genuinamente de natureza *finalística* ou *extrafiscal*, já que,

111 Não obstante, a nova redação do inciso VI do art. 170 veio a explicar, no conteúdo do princípio da Ordem Econômica, “defesa do meio ambiente”, um “*tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação*”, o que, no campo do direito tributário denomina-se *seletividade ambiental*.

ensina LÓPEZ DÍAZ,¹¹² o tributo é um dos “instrumentos de que dispõem os entes públicos em sua luta na prevenção de atividades contaminantes. A aplicação dos tributos para proteger o meio ambiente nos reconduz, uma vez mais, aos aspectos extrafiscais do tributo”, pois ele, o tributo, se destina fundamentalmente a *dirigir* a atuação do contribuinte. Na tributação ambiental a preocupação com o incremento da arrecadação cede lugar à idéia de uma *reacomodação qualitativa* da carga tributária,¹¹³ o que é evidente no caso dos impostos.

É o que se denomina por duplo dividendo da tributação ambiental: uma combinação de melhoria da qualidade do Meio Ambiente, devido às escolhas econômicas induzidas por aquela, com a transferência

112 “Las Modalidades de la Fiscalidad Ambiental”, in *Estudios em Homenagem a Geraldo Ataliba, I – Direito Tributário* (Celso A. Bandeira de Mello, coord.). São Paulo: Malheiros, 1997, p. 21.

113 “As reformas ecológicas fiscais são freqüentemente postas em prática visando à sua neutralidade do ponto de vista das receitas, o que significa que a introdução de novos tributos ambientais é compensada pela redução de outras exações fiscais a fim de não incrementar a carga tributária global” (OCDE - *Écotaxes*, cit., p. 27). Na Dinamarca, desde 1996, estabelecidos novos impostos ambientais sobre o consumo de energia industrial (isto é, sobre emissões de CO₂ e SO₂), com previsão de aumento até o ano 2000, o produto da respectiva arrecadação reverterá inteiramente à indústria sob a forma de auxílio a investimentos em economias de energia e redução das contribuições previdenciárias patronais. Sistema semelhante está implantado na Holanda, onde parte do imposto sobre energia reverte em redução de encargos sociais patronais (*idem*).

*de foco da carga tributária, isto é, da renda, sobretudo dos salários, para a poluição.*¹¹⁴

Exemplos vitoriosos dessa experiência se encontram na Dinamarca e na Inglaterra. Com a tributação ambiental naquele país escandinavo,¹¹⁵ deslocou-se parte da tributação da renda salarial para a tributação da poluição, no caso, geração de resíduos sólidos e produção de bolsas de compras, entre outros. A Inglaterra,¹¹⁶ graças ao seu “landfill tax”, tem reduzido as contribuições previdenciárias sobre os salários em números que chegam a quinhentos milhões de libras por ano, mediante redução de 0,2% na respectiva alíquota.

Mesmo nos outros tributos ambientais, de caráter *retributivo* ou *contraprestacional*, pode-se vislumbrar uma finalidade diretiva das reações dos contribuintes.

No ensinamento de XAVIER OBERSON, o que caracteriza a extrafiscalidade (*taxes d’orientation*) é ... “d’argent dans le bût d’agir sur le comportement des contribuables”.¹¹⁷

Efeitos *extrafiscais* há até mesmo nos denominados *tributos fiscais*. “Mediatos ou imediatos, eles têm efeitos muitas vezes absolutamente transformadores da vida econômica, social e política da nação”, são as palavras de ALBERTO DEODATO, que

114 Cf. Salanié. “Environmental Taxation”, in *The Economics of Taxation* (trad. do original *Théorie Economique de la fiscalité*, 2002). Cambridge (Mass.), London: The MIT Press, 2003, p. 195.

115 Cf. Stewart. “A new Generation of Environmental Regulation? in *Capital University Law Review*”. 29 Cap. U. L. Rev. 21, p. 40.

116 Cf. *Ecotaxation* (O’Riordan, editor.), New York: St. Martin’s Press, 1997, Editorial Introduction, p. 221.

117 *Les Taxes d’Orientation*. Helbing & Lichtenhahn, Bâle et Francfort-sur-le-Main, 1991, p. 23.

considerou “regra obsoleta” aquela de Stourm, que reconhecia no imposto função essencialmente fiscal,¹¹⁸ havendo BECKER¹¹⁹ asseverado:

“Na construção jurídica de todos e cada tributo nunca mais estará ausente o finalismo extrafiscal nem será esquecido o fiscal”.

Quer quando a lei cria incidências novas, quer quando gradua diferentemente a carga tributária, privilegiando atividades *limpas* ou onerando produções ou consumos poluentes, o que está em causa não é apenas, ou propriamente, a arrecadação fiscal, mas a *finalidade* de promover a defesa do meio ambiente.

Parafraseando Adolf Wagner e Aliomar Baleeiro, podemos afirmar que a *questão ambiental*, afinal, exige a sua discussão e a sua resolução no domínio dos impostos e que a tributação ambiental como “arma de reforma ambiental” é tão extrafiscal como outras visando à defesa da indústria nacional, ao combate ao luxo, à redistribuição da terra.¹²⁰

118 *Manual de Ciência das Finanças*, 17ª ed., São Paulo: Saraiva, 1980, pp. 63 e 114, respectivamente. No mesmo sentido, Ruy Barbosa Nogueira (*Curso de Direito Tributário*, 4ª ed., São Paulo: IBDT, 1976, p. 158): “O imposto deixa de ser conceituado como exclusivamente destinado a cobrir as despesas financeiras do Estado”.

119 Op. cit., p. 545.

120 *Apud Alberto Deodato. As Funções Extrafiscais*, cit., p. 26, e *Uma Introdução*, cit., pp. 179 e 178, respectivamente. “Tributos ambientais podem ser instituídos sobre atividades indesejáveis, como as emissões de certos poluentes ou uso indesejável da terra” (Michael Bothe, in *Fiscal and Economic Instruments of Environmental Policy in EEC and The Lomé Convention – Anais da Conferência Internacional de Direito Ambiental*, cit., p. 247).

Incentivos às “indústrias novas” significam aqui às “indústrias limpas”, não-poluidoras, ou indústrias cujas tecnologias de produção otimizem a utilização de materiais recicláveis ou minimizem o emprego de recursos não-renováveis; “medidas de amparo à saúde pública e à higiene alimentar por impostos inferiores” implicam “tributação ambiental” amena sobre produtos não prejudiciais ao meio ambiente e mais onerosa sobre produtos a ele nocivos ou sobre bens cujo consumo provoque poluição (na Alemanha: tributação maior sobre veículos não guarnecidos de catalisadores; na Itália: o crédito fiscal na troca de veículo de tecnologia superada, de motor ineficiente e poluidor, por outro moderno e melhor concebido – mecanismo denominado nos Estados Unidos de *feebate*, literalmente, desconto de encargo).

A OCDE¹²¹ anota outros exemplos: o imposto sueco (lei de 1991) sobre emissões de enxofre, que favoreceu a adoção de medidas de redução de emissões nas câmaras de combustão, com queda de 6.000 toneladas nas emissões; e o imposto dinamarquês¹²² sobre rejeitos não-perigosos, que provocou, entre 1985 e 1995, uma redução da relação de

121 *Écotaxes*, cit., p. 30.

122 Historia Amy J. Holzinger que as empresas eram tributadas em DKK 195 por tonelada de lixo despejado e em apenas DKK 160 por tonelada de lixo incinerado (*Eco-Taxes in the European Union: The need for a uniform structure*, Wisconsin International Law Journal, 2003, p. 188). O Reino Unido tem tributação diferenciada em relação a despejo de lixo, conforme seja tóxico ou inerte, em aterros sanitários [cf. Jean-Philippe Barde. *Environmental Taxation: Experience in OECD Countries*, in *Ecotaxation* (O’Riordan, editor.), New York: St. Martin’s Press, 1997, p. 220].

descarga desses rejeitos de 39% para 18%, ao mesmo tempo em que a reciclagem de materiais (antes 32%) progredia para 61%.

Tal é a tributação extrafiscal, reconhecidamente eficaz em face das “reações dos contribuintes”,¹²³ dentre elas a “transformação ou remoção”, que, segundo BALEIRO,

“suprime a carga tributária (...) graças ao ‘aperfeiçoamento tecnológico’ dos processos de produção, que são modificados para baixa do custo, sob o estímulo da perspectiva de pagar menos ao Erário”.¹²⁴

E prossegue o Mestre:

“O expositor da teoria da transformação foi MAC CULLOCH, que cita o episódio das destilarias escocesas tributadas à base de cálculos da produção presumível dos alambiques no fim do século XVIII. Pelo receio da fraude, o Fisco substituiu esse critério pelo imposto proporcional à cubagem dos alambiques, de sorte que esse cálculo constituía um coeficiente da produção de um ano. Os destiladores aperfeiçoaram a técnica a fim de que pudessem destilar mais rapidamente quantidade maior, de sorte que assim anulavam parte do imposto. O aperfeiçoamento chegou a atingir 2.880 vezes menos o tempo de encher alambiques. O exame desse fenômeno mostra, em certos casos, a possibilidade de evasão lícita graças a *requintes tecnológicos*”¹²⁵ – grifa-se.

123 “Ninguém gosta de pagar impostos. A história da fiscalidade está cheia de exemplos que provam que o pagamento dos tributos constitui um penoso dever, a cujo cumprimento há que se incitar constantemente os cidadãos” (Günter Schmolders. *Problemas de Psicologia Financeira*, cit., p. 112.).

124 *Ibidem*, p. 163.

125 *Idem*.

O que instiga, aguça a curiosidade, é o imbricamento da extrafiscalidade com o meio ambiente, dando origem à tributação ambiental.¹²⁶

É trabalho do jurista justificar esse imbricamento jurídico-ambiental com a tributação, já que, como anota JOSÉ CASALTA NABAIS:¹²⁷

“Um exemplo bem ilustrativo do recurso à extrafiscalidade é actualmente o constituído pelo direito do ambiente, um domínio jurídico que, mais do que formar um sector totalmente novo e justaposto aos sectores tradicionais, se configura fundamentalmente como cortando obliquamente a generalidade dos ramos do direito, tanto público como privado, mobilizando-os para a preocupação de defesa ambiental”.

Escrevendo sobre a Constituição da Espanha, deteve-se AMATUCCI no seu art. 45.2, que impõe aos poderes públicos o dever de velar pela utilização racional de todos os recursos naturais com o fim de

126 Os tributos ambientais se inserem num contexto de “instrumentos económicos” de intervenção estatal na economia, os quais, segundo recente trabalho da OCDE, “poderiam reduzir o custo económico necessário ao atingimento de um certo nível de proteção ao meio ambiente, deixando aos poluidores uma maior latitude de meios a empregar para fazê-lo (...); eles podem estimular mais vigorosamente a inovação tecnológica antipoluição porque incitam os poluidores a procurar meios de reduzir a poluição para além do que exigem as normas regulamentares em vigor; por outro lado, os instrumentos económicos, tais como os impostos, taxas e concessão de licenças, podem, em certos casos, gerar receitas que permitam reduzir outras exações ou ser utilizados para financiar as medidas de política ambiental ou outras despesas públicas” (*Évaluer les Instruments Économiques des Politiques de L’Environnement*. Paris: 1997, p. 9).

127 *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra: Almedina, 1998, p. 651.

proteger e melhorar a qualidade de vida, defender e restaurar o meio ambiente, apoiando-se na indispensável solidariedade coletiva.

Desse dispositivo, em conjunção com o de nº 45.3, que dispõe,

“Para quienes violen lo dispuesto en el apartado anterior, en los términos que la ley fije se establecerán sanciones penales o, en su caso, administrativas, así como la obligación de reparar el daño causado”.

Extraíu AMATUCCI o fundamento constitucional da tributação ambiental na Espanha, entendendo que ao lado dos instrumentos explícitos de defesa do meio ambiente (a legitimação processual extraordinária das “comunidades intermediárias”, as sanções administrativas e o dever de indenizar o dano ambiental) entram no “espírito constitucional” as medidas financeiras não-penais:

“Sobre essa base resulta mais conforme ao interesse difuso a *imposição*, acompanhada de *benefícios fiscais*, sobre o aproveitamento de recursos que o degradem (o meio ambiente), favoreça a recuperação de energia, incentive a tecnologia menos contaminante, a produção de bens duráveis e a instalação de equipamentos de tratamento de rejeitos. Analogamente, parecem mais adequados os incentivos que não pressuponham o direito de poluir o meio ambiente”.¹²⁸

128 *In La Intervención de la Norma Financiera en la Economía: perfiles constitucionales – Seis Estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario*, Amatucci, Gonzáles, Lejeune, Schick, Uckmar, Weralski. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1980, pp. 45-46.

Ora, a Constituição brasileira quer o meio ambiente “ecologicamente equilibrado” (art. 225). Em termos muito semelhantes à Constituição espanhola, determina ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo e preconiza o sancionamento jurídico daqueles que o degradem (§ 2º).

O sistema tributário é eficiente instrumento de transformação econômica e social¹²⁹ e, pois, deve estar a serviço da preservação dos recursos “ambientais”, através do manejo adequado da tributação: a “tributação ambiental”, isto é, a tributação voltada para a defesa do meio ambiente, de inegável característica extrafiscal porque expressão do *police power*, não tendo por objeto a arrecadação de receita, mas visa mais à regulação de direitos, privilégios e deveres entre indivíduos para manutenção da ordem na sociedade política, o incentivo à indústria e o desestímulo a atividades perniciosas.¹³⁰

Com AMATUCCI, convictos estamos de que o art. 225 da Constituição brasileira deve ser interpretado como contendo uma clara autorização (na verdade um poder-dever correlato ao direito-dever de usar o meio ambiente para o desenvolvimento da

129 Baleeiro, op. cit., p. 163.

130 Thomas Cooley, *A Treatise on the Law of Taxation*. New York: reimpr. da 2ª ed., Johnson Reprint Corp., 1972, p. 586. Dentre os vários exemplos de tributação extrafiscal placitada nos Estados Unidos sob a égide do “police power”, Victor Uckmar registra o do imposto proibitivo (claramente ambiental) sobre os fósforos à base de fósforo branco, que é venenoso (*Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: trad. bras., Ed. Revista dos Tribunais, 1976, p. 50). Para outros exemplos, Baleeiro (*Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 5ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1977, p. 256).

Pessoa Humana)¹³¹ ao legislador¹³² para instituir tributos que promovam políticas públicas destinadas à proteção ambiental.

A Constituição dispõe ser o meio ambiente, “ecologicamente equilibrado”, bem de uso comum do povo, em benefício das gerações presentes e futuras, que têm direito a uma “sadia qualidade de vida” (art. 225).

Está-se diante de uma teleologia constitucional que pela sua indeterminação conceitual condiciona não só a interpretação da Carta Magna, mas também orienta a atividade legislativa destinada a implementar os instrumentos jurídicos, entre eles os tributários, que se revelem hábeis a dar-lhe consequência, isto é, a proteger o meio ambiente.

A evidente tensão entre *proporcionalidade e legalidade*, entre o *fim* e os *meios*, é aqui acentuada, e de sua possível harmonização passaremos a tratar nas páginas seguintes.

131 Op. cit., p. 44.

132 “Para Neumark, referindo-se ao intervencionismo fiscal, ‘é missão da política financeira o colaborar para a solução desses problemas (...) o que supõe: 1. estruturação da Fazenda Pública; 2. conhecimento das possibilidades de intervenção; 3. desejo de fazer uso dessas possibilidades’” (*in Problemas Economicos y Financieros del Estado Intervencionista, apud Bezerra Falcão, op. cit., pp. 46; 196*).