

**ESCOLA SUPERIOR DOM HELDER CÂMARA
PROGRAMA DE MESTRADO EM DIREITO
AMBIENTAL E DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL**

Luciano Costa Miguel

**TRIBUTAÇÃO ECOTECNOLÓGICA: o poder-dever de tributar em prol
do desenvolvimento científico e sustentável**

Belo Horizonte

2012

Luciano Costa Miguel

**TRIBUTAÇÃO ECOTECNOLÓGICA: o poder-dever de tributar em prol
do desenvolvimento científico e sustentável**

Dissertação apresentada ao Programa de Mestrado em Direito Ambiental e Desenvolvimento Sustentável da Escola Superior Dom Helder Câmara, como exigência parcial para a obtenção do grau de Mestre em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Élcio Nacur Rezende

Belo Horizonte

2012

MIGUEL, Luciano Costa.

M634t

Tributação ecotecnológica: o poder-dever de tributar em prol do desenvolvimento científico e sustentável / Luciano Costa Miguel. – 2012.

124 f.

Orientador: Prof. Dr. Élcio Nacur Rezende.

Dissertação (mestrado) - Escola Superior Dom Helder Câmara ESDHC.

Referências: f.111 - 124.

1. Tributação 2. Extrafiscalidade 3. Meio Ambiente 4. Ecotecnologia. I.Título

CDU 336:502.7

ESCOLA SUPERIOR DOM HELDER CÂMARA

Luciano Costa Miguel

**TRIBUTAÇÃO ECOTECNOLÓGICA: o poder-dever de tributar em prol
do desenvolvimento científico e sustentável**

Dissertação apresentada ao Programa de Mestrado em Direito Ambiental e Desenvolvimento Sustentável da Escola Superior Dom Helder Câmara como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito.

Aprovado em: ___/12/2012

Orientador: Prof. Doutor Élcio Nacur Rezende

Professor Membro: Prof. Doutor Paulo Adyr Dias do Amaral

Professor: Prof. Doutor Paulo Roberto Coimbra Silva

Nota: _____

Belo Horizonte
2012

Dedico este trabalho à minha amada Luciana, melhor esposa que Deus poderia ter me concedido; aos meus pais, por todos os sacrifícios e renúncias a favor de minha formação; e aos meus irmãos, os meus melhores e eternos amigos.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Jesus, hoje e sempre, reconhecendo todos os dons e as boas dádivas que me tem concedido.

À minha esposa Luciana, a quem declaro o meu amor, pelo apoio em todos os momentos de sacrifício e renúncia.

Aos meus pais, que sempre me incentivaram para os estudos e me auxiliaram de todas as formas para que este e outros futuros trabalhos acadêmicos venham a lume.

Ao professor e orientador Élcio Nacur Rezende, pelas lições e valiosos estímulos aos estudos.

Por fim, a todos os membros da “família” Dom Helder Câmara, que nos deram todo o suporte e incentivo.

“Uma pessoa só pode ser livre se todas as demais o forem igualmente.”

(HABERMAS, 2004, p. 13)

RESUMO

O presente trabalho visa demonstrar a necessidade fática, bem como colocar em realce a permissão jurídica de se utilizar os tributos, por meio de políticas públicas extrafiscais, no sentido de estimular o desenvolvimento científico e a inovação tecnológica, tendo por escopo último o desenvolvimento sustentável. Após realizar uma breve digressão histórica do fenômeno da tributação nos diferentes momentos civilizatórios, adentrar-se-á em temas como a legitimidade do direito, a evolução dos direitos fundamentais e os desafios para a implementação do Estado Democrático de Direito. Em seguida, são tangenciados alguns tópicos de relevo como a inescapável relação do direito fundamental ao meio ambiente equilibrado com os temas inerentes à atividade econômica, ressaltando esta salutar compatibilização por meio do princípio do desenvolvimento sustentável. Por fim, discorre-se sobre o auspicioso entrelaçamento entre os tributos, a ciência e a tecnologia em prol das questões ambientais. Tenciona-se demonstrar que, ante a conjuntura ambiental que nos circunda, é urgente o fortalecimento da utilização das diferentes espécies tributárias, em seu viés extrafiscal, com o fim de favorecer a criação e a importação de novas tecnologias mais benéficas ao ecossistema, desestimulando, doutra margem, os comportamentos e as formas de produção mais poluidoras.

Palavras-chave: Tributação. Extrafiscalidade. Meio Ambiente. Desenvolvimento científico e tecnológico. Ecotecnologia. Desenvolvimento sustentável.

ABSTRACT

This paper demonstrates the need factual, as well as placing emphasis on the legal permission to use the taxes through extrafiscal public policy, to stimulate scientific development and technological innovation, with the ultimate scope of sustainable development. After making a brief tour of the historical phenomenon of taxation in different moments civilization, will enter on issues like the legitimacy of law, fundamental rights developments and challenges for the implementation of the democratic rule of law. Then, some topics are tangential relief as the inescapable relationship between the fundamental right to a balanced environment with the issues inherent in economic activity, emphasizing compatibility through this salutary principle of sustainable development. Finally, talks are hopeful about the entanglement between taxes, science and technology for environmental issues. It is intended to demonstrate that, given the environmental situation around us, it is urgent to strengthen the use of tax different species in his extrafiscal bias in order to encourage the establishment and the import of new technologies beneficial to the ecosystem, discouraging, of another edge, behaviors and ways of producing more pollution.

Keywords: Taxation. Extrafiscal. Environment. Scientific and technological Development. Ecotechnology. Sustainable development.

LISTA DE ABREVIATURAS

AFRMM – Adicional ao frete para renovação da marinha mercante
Art. – Artigo
APP – Área de Preservação Permanente
CCJC – Comissão e Constituição e Justiça da Câmara
CF – Constituição Federal
cf. – conforme
CIDE – Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico
CONAMA – Conselho Nacional do Meio Ambiente
Coord. – Coordenador
CTN – Código Tributário Nacional
DJ – Diário da Justiça
ECO/92 – Conferência das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente e Desenvolvimento de 1992
EC – Emenda Constitucional
FAO – *Food and Agriculture Organization*
IBAMA – Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis
ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
IE – Imposto de Exportação
II – Imposto de Importação
IOF – Impostos sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos e Valores Mobiliários
IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados
IPTU – Imposto Predial Territorial Urbano
IPVA – Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores
IR – Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza/Imposto de Renda
ITBI – Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis
ITCMD - Imposto sobre Transmissão de Bens “*Causa Mortis*” e de Doação
ITR – Imposto Territorial Rural
nº - número
OCDE – Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico
OMC – Organização Mundial de Comércio
ONU – Organização das Nações Unidas
PEC - Proposta de Emenda à Constituição
PNUMA – Programa das Nações Unidas para o Meio Ambiente
PROCONVE – Programa de Controle da Poluição do Ar por Veículos Automotores
RE – Recurso Extraordinário
RECAP – Regime Especial de Aquisição de Bens de Capital para Empresas Exportadoras
REPES – Regime Especial de Tributação para a Plataforma de Exportação de Serviços de Tecnologia da Informação

RIO + 10 – Conferência Mundial sobre Desenvolvimento Sustentável

STF – Supremo Tribunal Federal

TCFA – Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental

TCL – Taxa de Coleta de Lixo

UNICAMP – Universidade de Campinas

v.g. – verbi gratia

SUMÁRIO

| | |
|---|-----------|
| 1 INTRODUÇÃO..... | 13 |
| 2 O PODER DE TRIBUTAR..... | 15 |
| 2.1 Breve histórico do fenômeno da tributação..... | 15 |
| 2.2 Poder de direito: tributação como relação jurídica..... | 16 |
| 2.3 O alargamento da função social do tributo..... | 16 |
| 3 A EVOLUÇÃO E A CONCRETIZAÇÃO DOS DIREITOS: A IMPLEMENTAÇÃO DO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO..... | 19 |
| 3.1 A legitimidade do Direito..... | 19 |
| 3.2 A evolução dos direitos fundamentais..... | 21 |
| 3.3 A concretização dos direitos fundamentais..... | 24 |
| 3.4 A implementação do Estado Democrático de Direito..... | 26 |
| 4 O DIREITO AO MEIO AMBIENTE EQUILIBRADO..... | 28 |
| 4.1 Breve histórico da temática ambiental..... | 28 |
| 4.2 Conjuntura ambiental..... | 29 |
| 4.3 Arcabouço jurídico ambiental..... | 30 |
| 4.4 Direito fundamental ao meio ambiente equilibrado..... | 33 |
| 5 A ORDEM ECONÔMICA E O MEIO AMBIENTE..... | 36 |
| 5.1 A indissociável relação entre o sistema econômico e o ecológico..... | 36 |
| 5.2 A proteção ao meio ambiente como princípio da ordem econômica..... | 38 |
| 5.3 A importância das políticas públicas multidisciplinares..... | 41 |
| 6 O PRINCÍPIO DO DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL..... | 43 |
| 6.1 Breve histórico..... | 43 |
| 6.2 A ética da solidariedade..... | 44 |
| 6.3 A compatibilização das atividades econômicas e a preservação ambiental..... | 45 |
| 7 A TRIBUTAÇÃO E O MEIO AMBIENTE..... | 48 |
| 7.1 A necessidade de instrumentalização dos tributos em prol do meio ambiente..... | 49 |

| | |
|--|--------------|
| 7.2 Uma nova concepção hermenêutica e epistemológica do Direito Tributário diante do Direito Constitucional Ambiental..... | 48 |
| 7.3 A tributação ambiental no Sistema Tributário Constitucional: o art. 146-A da Constituição..... | 51 |
| 7.4 Breve panorama da tributação ambiental no direito comparado..... | 53 |
| 7.5 Experiências nacionais da tributação ambiental..... | 54 |
| 7.6 Propostas para a implantação de novos mecanismos tributários ambientais..... | 60 |
| 8 ASPECTOS GERAIS DA NORMA TRIBUTÁRIA AMBIENTAL..... | 63 |
| 8.1 Complexidades e limites da norma tributária ambiental..... | 63 |
| 8.2 O critério quantitativo do imposto ambiental: O princípio da capacidade contributiva à luz do princípio do poluidor-pagador..... | 66 |
| 8.3 A seletividade, a progressividade, o mínimo vital e princípio do não-confisco nas políticas tributárias ambientais..... | 70 |
| 8.4 A tipicidade aberta da norma tributária ambiental..... | 72 |
| 8.5 A intervenção estatal na ordem econômica por meio da tributação..... | 75 |
| 9 O FENÔMENO DA EXTRAFISCALIDADE..... | 77 |
| 9.1 As origens históricas e o conceito de extrafiscalidade..... | 77 |
| 9.2 O esvaziamento da neutralidade meramente fiscal..... | 78 |
| 9.3 A extrafiscalidade no Direito Tributário..... | 79 |
| 9.4 A extrafiscalidade e o princípio jurídico da igualdade..... | 81 |
| 9.5 A extrafiscalidade e o princípio da proporcionalidade..... | 84 |
| 9.6 A extrafiscalidade e o princípio da solidariedade social..... | 86 |
| 9.7 A extrafiscalidade ambiental..... | 89 |
| 10 A TRIBUTAÇÃO ECOTECNOLÓGICA..... | 92 |
| 10.1 O meio ambiente e a tecnologia: ecotecnologia..... | 92 |
| 10.2 Os desafios da ecotecnologia: soluções ambientais..... | 95 |
| 10.3 A extrafiscalidade ecotecnológica dos tributos..... | 97 |
| 10.4 Incentivos fiscais ecotecnológicos..... | 99 |
| 10.5 Experiências internacionais de tributação ecotecnológica..... | 104 |
| 11 CONSIDERAÇÕES FINAIS..... | |
| REFERÊNCIAS..... | 111 |

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem como objetivo perquirir os benefícios da tributação ambiental, mormente por meio da sua modalidade extrafiscal, como instrumento de promoção do desenvolvimento científico e da inovação tecnológica, com o fim último de promover a compatibilização entre a proteção do meio ambiente e o desenvolvimento econômico.

A premissa adotada é a de que, no estágio de degradação ambiental em que se encontra a nossa sociedade pós-moderna, não há mais que se falar em desenvolvimento sem a utilização e o reaproveitamento dos recursos naturais com a máxima eficiência e produtividade. A inovação tecnológica, nesse ponto, exsurge como fator crucial para esta nova concepção desenvolvimentista baseada no aumento da produtividade sem recrudescimento do impacto ambiental.

Em consonância com o novo papel funcional (promocional) que a ciência jurídica se propõe a exercer em nossa sociedade contemporânea, destaca-se o Direito Tributário Ambiental (ou Ambiental Tributário) como elemento equalizador deste suposto antagonismo envolvendo as questões econômicas e ambientais, sobretudo, por meio de uma política tributária de extrafiscalidade que favoreça as chamadas tecnologias verdes.

Sobreleva registrar que o presente trabalho ganhará contornos mais complexos ante a multidisciplinaridade dos conceitos e institutos compulsados, que perpassam não somente os diferentes ramos do Direito, mas as outras ciências afins. Isto posto, discorrer-se-á sobre os conceitos básicos que permeiam o tema, assim como os princípios do Direito Constitucional Ambiental que se vinculem estreitamente aos tópicos de Direito Tributário, com foco nos elementos axiológicos-teleológicos consubstanciados nos princípios constitucionais do desenvolvimento sustentável e do poluidor-pagador.

Procurou-se na doutrina pátria os diferentes posicionamentos adotados pelos estudiosos do Direito Tributário e do Direito Ambiental, como forma de dimensionar os limites e as complexidades que envolvem o tema da tributação ambiental. Não se olvidou, ainda, de registrar os inúmeros dispositivos legais do nosso ordenamento jurídico pátrio, bem como algumas normas e tratados internacionais que tangenciam o objeto do presente estudo.

Considerando-se que o tema a ser abordado possui inegável aspecto incipiente em nosso país, restou prejudicada a tarefa de se debruçar de forma mais detida no estudo da jurisprudência pátria, porquanto somente alguns poucos julgados de fato enriqueceriam o presente trabalho, antes o tornariam prolixo por simplesmente reafirmar os dispositivos das raras legislações tributárias com finalidades ambientais.

Também se pretendeu destacar as duas principais vertentes da tributação ambiental, que se materializam na sua finalidade inibitória, que busca desestimular o uso de determinadas tecnologias e fontes energéticas poluentes; assim como na sua função promocional, com o intuito de estimular inovações tecnológicas “limpas” e posturas ecologicamente corretas.

Compartilha-se do entendimento de que somente as atividades toleradas pela ordem jurídica, ou seja, lícitas, podem ser objeto de tributação. A extrafiscalidade, mesmo que por intermédio de seu viés inibitório, nunca poderá ser implementada com a finalidade de sanção (multa), sob pena de desvirtuamento do próprio conceito de tributo. E os tributos, como consabido, possuem um regime jurídico que em nada se confunde com o regido pelas multas.

O tema a ser desenvolvido, por conseguinte, partindo da premissa de que nunca se alcançará sustentabilidade sem inovação tecnológica aliada a uma ruptura cultural, pretende destacar a relevância da tributação ecotecnológica como instrumento viabilizador do equilíbrio ambiental, tendo por escopo a consecução do desenvolvimento científico em prol dos princípios preservacionistas.

Sustenta-se, dessa forma, que todo o sistema tributário nacional possa expandir seus domínios tradicionais de atuação para que, além de garantir os direitos individuais dos contribuintes, também possa cooperar para a concretização do direito fundamental do homem a um meio ambiente ecologicamente equilibrado.

Pretende-se, desta forma, ao menos colaborar para a conscientização de toda a coletividade e do Poder Público acerca dos benefícios da implementação de políticas e normas tributárias ecotecnológicas, que guardem consonância com os valores atuais de proteção ambiental, sem descurar do direito ao desenvolvimento. Em suma, o que se sustenta é que, sem inovação em tecnologias limpas, não há que se falar em sustentabilidade.

2 O PODER DE TRIBUTAR

2.1 Breve histórico do fenômeno da tributação

O Estado tem como finalidade precípua manter a paz, bem como promover a justiça e o bem-estar social dos seus cidadãos. Para isso, detém o monopólio do poder coercitivo. Para cumprimento deste seu mister, o ente estatal deve arrecadar recursos suficientes com vistas à manutenção de sua soberania no âmbito internacional, bem como sustentar a paz social no seio do seu próprio povo e território.

A tributação, conquanto seja o método por excelência de arrecadação de recursos desde o advento do Estado moderno, é fenômeno imanente às mais rudimentares formas de civilização. Segundo Paulo Adyr Dias do Amaral, houve basicamente 3 (três) momentos na história da tributação:

Nos primórdios, a prestação tributária ficava ao arbítrio dos particulares, como favor ou auxílio destes à comunidade. Em um segundo momento, essa requisição foi passando para o arbítrio do soberano, que ia exigindo sem critérios, apenas dentro da relação de força e poder. Somente em um terceiro instante, a tributação passou a ser de fato uma relação jurídica, em virtude de lei, na medida prevista pela lei e fixada pela lei, com a possibilidade de a lei ser interpretada e aplicada, conclusivamente, pelo Poder Judiciário.¹

Nesta terceira fase da tributação, por conseguinte, a *lei* passou a servir de limite e contenção ao poder de tributar. Informa-se que um dos precedentes históricos mais remotos desta regulamentação da tributação adveio com a Carta Magna de 1215, imposta pelos súditos ingleses ao Rei João Sem Terra, estabelecendo a necessidade da aprovação por lei de qualquer tributo que viesse a ser criado ou aumentado. Tal marco histórico é considerado pela doutrina como a origem do princípio da legalidade tributária, que hoje encontra sua previsão no art. 150, I, da Carta Federal de 1988.²

Vale lembrar, ainda, que, em outros importantes momentos históricos, também foi possível observar que o condicionamento do poder tributário serviu para limitar os poderes do Estado, v.g., a Independência dos EUA e a própria Revolução Francesa, que, em grande parte, foram consequência da atividade tributária extorsiva. (SABBAG, 2010, p. 57).

¹ Citando Ruy Barbosa Nogueira, em aula ministrada no curso de mestrado de Direito Ambiental e Desenvolvimento Sustentável da Escola Superior Dom Helder Câmara.

² “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; [...]” (BRASIL, 1988)

2.2 Poder de direito: tributação como relação jurídica

Como visto, o princípio da legalidade tributária ou da tipicidade fechada são frutos da noção básica de tributação consentida e justa (*no taxation without representation*). Os súditos passaram, então, a ser considerados cidadãos perante o Estado, que não mais gozava de poderes ilimitados para tributá-los. Nas palavras de Luciano Amaro (2003, p. 17), o “tributo, portanto, resulta de uma exigência do Estado, que, nos primórdios da história fiscal, decorria da vontade do soberano, então identificada com a lei, e hoje se funda na lei, como expressão da vontade coletiva.”.

Portanto, hoje, segundo Eduardo Sabbag (2010, p. 54), conquanto a expressão *poder de tributar* pareça indicar “força de comando” ou “poder de mando”, não é essa a melhor exegese que se deve fazer dessa fatia da soberania financeira, intitulada por alguns de “soberania fiscal”. O *poder de tributar* é, em verdade, um poder de direito, lastreado no consentimento dos cidadãos, destinatários da invasão patrimonial, tendente à percepção do tributo. Se há em seu emprego uma parcela de força, ela se mostra institucionalizada e dotada de juridicidade.

Entretanto, este autoconsentimento, que deve circundar toda a atividade arrecadatária fiscal nos Estados de Direito, somente é observado de forma plena por meio de um processo legislativo realizado por representantes eleitos para este mister (salvo as próprias exceções previstas na Constituição). Trata-se de matéria de reserva legal que, por conseguinte, pavimenta o princípio democrático na seara fiscal.

A tributação, portanto, é regulada e limitada por um plexo de leis do nosso ordenamento jurídico, dentro de um ramo da ciência jurídica que, no Brasil, usou-se denominar de Direito Tributário. Vale lembrar, contudo, que o Estado detém a prerrogativa de exercer a tributação já regulamentada em lei através de um verdadeiro poder de império (*jus imperie*), ou seja, com coatividade e de forma unilateral. Assim, após a promulgação da lei tributária, não há que se falar em acordo de vontades entre Estado e contribuintes.

2.3 O alargamento da função social do tributo

Parece-nos claro que a finalidade precípua do Direito Tributário é (e sempre será) regulamentar, por meio da imposição de limites, o poder estatal de criar e recolher tributos. Esta é a sua função desde a origem e seu fundamento ontológico, embora não possa residir nesse mister a sua finalidade exclusiva.

Conforme será demonstrado adiante, é necessário que o Direito Tributário, como ramo já consagrado da ciência jurídica, alargue seus tradicionais limites e amplie seu objeto para agasalhar as diversas formas de utilização dos tributos como instrumento de promoção dos direitos fundamentais, dentre eles, o direito ao meio ambiente equilibrado.

A própria tributação meramente arrecadatória possui objetivos muito mais amplos que o mero abastecimento dos cofres estatais. Tais finalidades sociais que extrapolam a ordinária arrecadação fiscal são reconhecidas por autores consagrados do ramo tributário, como Hugo de Brito Machado (2010), que afirma:

a tributação é, sem sombras de dúvida, o instrumento de que se tem valido a economia capitalista para sobreviver. Sem ele não poderia o Estado realizar os seus fins sociais, a não ser que monopolizasse toda a atividade econômica. O tributo é inegavelmente a grande a talvez única arma contra a estatização da economia. (MACHADO, 2010, p. 30).

Assim, consoante Régis de Oliveira (2011, p. 34), “o Estado não existe por si só, como entidade lúdica. Tem um destino a cumprir e deve satisfação às finalidades encampadas no ordenamento normativo. Sua razão de ser está definida na própria Constituição.”. Na mesma esteira, leciona o eminente Ricardo Lobo Torres (2004):

Característica importantíssima da atividade financeira é a de ser puramente instrumental. Obter recursos e realizar gastos não é um fim em si mesmo. O Estado não tem o objetivo de enriquecer ou de aumentar o seu patrimônio. Arrecada para atingir certos objetivos de índole política, econômica ou administrativa. (TORRES, 2004, p. 5).

Neste sentido, pode-se asseverar que “o Estado deve colocar em primeiro plano a vantagem coletiva, condição e ambiente para a prossecução do bem-estar individual.” (FONSECA, 2007, p. 34). Contudo, para que este desiderato se concretize, alguns dos direitos subjetivos fundamentais devem se abrir ao poder fiscal do Estado, como o livre exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão (Constituição da República, art.5º, XIII) e também o direito de propriedade (art. 5º, XXII e XXIII), que deverá atender a sua função social. (TORRES, 2004, p. 61).

Sobre estes regramentos que nos são impostos pelo Direito, Paulo Adyr Dias do Amaral (2011, p. 475) afirma que são “limites que sacrificam o indivíduo, em benefício da coletividade e do bem comum. Haveremos, pois, de nos conformar com a limitação, pois ela é imprescindível para a vida em sociedade. E não há recanto da vida social em que a limitação não seja impositiva.”.

Nesta mesma trilha, assevera Ricardo Lobo Torres (2004, p. 62) que “o tributo, por conseguinte, sendo o preço e a garantia da liberdade, já nasce limitado pela própria autolimitação da liberdade.”.

Como visto, o poder de tributar não pode ser considerado simploriamente uma relação de poder, na qual o Estado se sobrepõe aos seus súditos. Tampouco deve ser enxergado como mero sacrifício para os cidadãos. Antes, o tributo deve ser vislumbrado como um dever fundamental, ou, nas palavras de José Casalta Nabais (1998, p. 185), “como o contributo indispensável a uma vida em comum e próspera de todos os membros da comunidade organizada em estado”.

Rompendo, por fim, qualquer reflexão oriunda do ultrapassado liberalismo clássico ou puramente maniqueísta sobre a questão tributária, Marcus de Freitas Gouvêa (2006, p. 92), com argúcia, afirma que “se a tributação é, em si, fenômeno desestimulador do desenvolvimento, porquanto apenas encarecem bens e serviços; o gasto público, doutra margem, é fator de estímulo da economia.”.

3 A EVOLUÇÃO E A CONCRETIZAÇÃO DOS DIREITOS: A IMPLEMENTAÇÃO DO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO

3.1 A legitimidade do Direito

É consabido que o Direito tem como função precípua garantir a paz social e o bem-estar dos homens. Para isso, ele regula as condutas dos cidadãos e do próprio Estado, bem como se propõe a oferecer critérios racionais de justiça.

Em um sistema democrático, além de simplesmente *garantir* valores como a paz e a estabilização sociais, o Direito deve necessariamente almejar um alcance mais prospectivo com vistas a promover a justiça nos seus mais variados aspectos, como, por exemplo: i) a justiça tributária, fazendo recair a tributação de forma mais pesada sobre as maiores riquezas; ii) a justiça ambiental, por intermédio de princípios como o do poluidor-pagador; e iii) a justiça social, redistribuindo ações e recursos para uma igualdade de oportunidades entre os cidadãos.

Trata-se, pois, do caráter instrumental do Direito, que não passa de uma estrutura social que visa servir aos interesses e ao bem comum dos próprios homens.

Para cumprimento eficaz dessas inúmeras finalidades, o Direito não deve se contentar com a sanção (facticidade), baseada no monopólio estatal da violência e coerção física. Antes, deve almejar, em todos os seus ramos, o máximo de legitimidade (validade), que se resume na observância pacífica e no respeito dos cidadãos diante da ordem jurídica a que estão submetidos. O que se busca por intermédio desta noção de legitimidade é o recrudescimento da força do Direito, emancipado-o do conceito de coerção.

Nas sociedades ditas democráticas, portanto, é justamente neste critério de acato ou observância pacífica perante os destinatários das normas jurídicas, que reside a própria eficácia do Direito. Para que se concretize esta legitimidade, diante da reconhecida complexidade da nossa sociedade de massa, é mister que tanto os legisladores como os próprios operadores do direito estejam continuamente atentos aos valores e concepções de mundo que vigoram no seio social, sob pena de uma produção legiferante esquizofrênica e de uma aplicação do direito que não pacifica, porquanto em descompasso com os anseios da sociedade.

Nessa senda, Clarissa D'Ísep (2009, p. 162) vaticina que “as normas jurídicas devem ser acolhidas pela sociedade e, para tanto, hão de estar em harmonia com os seus princípios e valores.”. Reafirmando a relevância desta questão da normatividade e legitimidade das

Constituições, são sobretudo oportunas as palavras do eminente jurista Paulo Bonavides (2004):

Tocante à equação dos direitos fundamentais, urge assinalar que, assim como o problema da economia, em termos contemporâneos, é, para o capitalismo, um problema de produtividade, o problema das Constituições é, para o Estado de Direito, mais do que nunca, um problema de normatividade, e a normatividade só se adquire com a legitimidade. Esta, por sua vez, vem a ser estuário de todo o processo de concretização das regras contidas na Lei Maior. Para fazer eficaz a norma da Constituição, e, por extensão, o direito fundamental, força é criar os pressupostos da uma consciência social, tendo por sustentáculo a crença inabalável nos mandamentos constitucionais. (BONAVIDES, 2004, p. 599-600).

No entanto, estes valores que brotam do seio da sociedade, e que devem ser perseguidos pelo Direito, são muitas vezes cambiantes ou mutáveis. Um exemplo eloquente desta afirmação é a recente, porém crescente, preocupação dos indivíduos relacionada aos valores preservacionistas do nosso ecossistema. Assim, correto o argumento de que “o que parece fundamental numa época histórica e numa determinada civilização não é fundamental em outras épocas e em outras culturas.” (BOBBIO, 1992, p. 19).

Ademais, é despidendo dizer que o vácuo de legitimidade do ordenamento jurídico frente aos cidadãos conspurca o ideal de democracia, porquanto um Estado Democrático de Direito só se efetiva com a existência concomitante de uma participação democrática efetiva na política e com a presença de normas imbuídas de um alto grau de aprovação social. (DERANI, 2008, p. 2).

A teoria procedimentalista (ou discursiva) do alemão Jürgen Habermas de certa forma inaugurou esta linha de pensamento, “considerando ser a legitimidade do Direito não mais verificada pela mera observância de um rito de elaboração legislativa, e, sim, ligada à aceitação ampla, racional e provisória (pois passível de revisão) das razões normativas.” (OLIVEIRA, 2010, p. 234). Por conseguinte, segundo o jusfilósofo alemão, “só vale como legítimo o direito que conseguiu a aceitação racional por parte de todos os membros, numa formação discursiva da opinião e da vontade.” (HABERMAS, 2003, p. 172).

Percebe-se, portanto, no modelo de Estado Democrático de Direito, uma prevalência da razão comunicativa em detrimento da razão prática. Sintetizando a teoria *habermasiana*, pode-se afirmar que “suas ideias podem ser esboçadas na máxima de que não é mais a forma que legitima o direito, mas, sim, as razões de seu conteúdo anuídas pelos envolvidos, em um procedimento discursivo.” (OLIVEIRA, 2010, p. 219).

No Brasil, todavia, não é necessário se aprofundar nos estudos fiscais para que se perceba que a carga tributária, bem como o próprio sistema tributário nacional, não gozam de

alto grau de aprovação perante os cidadãos/contribuintes. Tampouco é necessário possuir conhecimentos mais apurados sobre a temática ambiental para se vislumbrar a crescente preocupação da coletividade acerca da degradação sem precedentes da nossa biosfera.

3.2 A evolução dos direitos fundamentais

Essa crescente expansão dos valores ecológicos traz em seu bojo um tema da mais alta relevância, qual seja, a evolução dos direitos fundamentais.

A temática do desenvolvimento dos direitos e garantias fundamentais perpassa necessariamente as concepções jurídicas que predominaram nos denominados Estado de Direito Liberal, Social e Democrático. Para fins didáticos, estes direitos foram classificados pelo jurista Karel Vlasak em gerações (ou dimensões) e correspondem ao respectivo modelo de Estado adotado.

Não obstante, urge registrar que, antes mesmo do reconhecimento e concretização dos direitos de primeira geração, pelo advento do Estado de Direito, vigoravam formas despóticas ou absolutas de Estado, em que não se reconhecia quase nenhum direito intrínseco ao homem, predominando a autotutela e a lei do mais forte. Trazendo um breve apanhado histórico sobre este período, Norberto Bobbio (1992) leciona que:

No Estado despótico, os indivíduos singulares só têm deveres e não direitos. No Estado absoluto, os indivíduos possuem, em relação ao soberano, direitos privados. No Estado de direito, o indivíduo tem, em face do Estado, não só direitos privados, mas também direitos públicos. O Estado de direito é o Estado dos cidadãos. (BOBBIO, 1992, p. 61).

Percebe-se, dessa forma, que somente com o advento do Estado de Direito é que se passou a reconhecer, de forma sistemática, direitos públicos aos homens. Sobre este tema da evolução dos direitos fundamentais, ao tratar da consagrada classificação em 3 (três) gerações, José Adércio Leite Sampaio (2004) ensina que:

[...] a primeira, surgida com as revoluções burguesas dos Séculos XVII e XVIII, valorizava a liberdade; a segunda, decorrente dos movimentos sociais democratas e da Revolução Russa dava ênfase à igualdade e, finalmente, a terceira geração se nutre das duras experiências passadas pela humanidade durante a Segunda Guerra Mundial e da onda de descolonização que a seguiu, refletirá os calores da fraternidade. (SAMPAIO, 2004, p. 259).

Por meio desta digressão histórica, percebe-se ser acertado o pensamento acolhido pela corrente histórica do direito que reconhece “que o surgimento de uma norma jurídica nada mais é senão uma resposta aos anseios sociais, numa relação direta de tempo e espaço.” (D’ISEP, 2009, p. 74).

Tratando da repercussão dos diferentes concepções de Estado nos direitos fundamentais, especificamente na *seara tributária*, Felipe Faria de Oliveira (2010, p. 3) expõe de forma didática o modo como estes direitos e garantias foram se sobrepondo, a começar com os *direitos liberais* em que se preconizava o Estado mínimo, a fiscalidade, a segurança jurídica, a tipicidade, a previsibilidade tributária; logo após os *direitos sociais*, com a noção de intervenção estatal, a supremacia do interesse público, a isonomia, a capacidade contributiva, a progressividade e uma discreta extrafiscalidade; e, por fim, os *direitos difusos*, que representam o Estado Democrático de Direito, através da regulação, a promoção dos direitos fundamentais e a extrafiscalidade.

Desde o advento do Estado de Direito que o principal responsável pela promoção e proteção dos direitos fundamentais é o próprio ente estatal. A partir do momento em que são reconhecidos novos direitos e garantias, resta claro que os respectivos Estados passam a ser inegavelmente mais exigidos e demandados. Acresça-se a isso o fato de que a sociedade contemporânea ganhou contornos muito mais complexos diante de todas as suas dinâmicas e imprevisíveis mutações, tendo sido, inclusive, denominada *sociedade de risco*.

Nesse sentido, o que se percebe é que, segundo ensinamento de Norberto Bobbio (1992):

[...] à medida que as pretensões aumentam, a satisfação delas torna-se cada vez mais difícil. Os direitos sociais, como se sabe, são mais difíceis de proteger que os direitos de liberdade. Mas sabemos todos, igualmente, que a proteção internacional é mais difícil do que a proteção no interior de um Estado, particularmente no interior de um Estado de direito. Poder-se-iam multiplicar os exemplos de contrastes entre as declarações solenes e sua consecução, entre a grandiosidade das promessas e a miséria das realizações. (BOBBIO, 1992, p. 64).

É consabido que hoje, conforme declarado na própria Constituição Federal de 1988³, vive-se em um Estado Democrático de Direito. Esta concepção de Estado exsurgiu diante da constatação de que os paradigmas dos Estados Liberal e Social se revelaram incapazes de solucionar os inúmeros desafios que lhes foram apresentados.

³ “Art. 1º. A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: [...]” (BRASIL, 1988)

A concepção do Estado Liberal de Direito, com sua visão eminentemente individualista, oriunda dos ideais da classe burguesa, mergulhou em ruína por não ter logrado êxito na formação de uma sociedade mais justa e igualitária. Ao privilegiar somente os valores concernentes às liberdades individuais e de comércio, o modelo estatal burguês não foi capaz de vislumbrar a grande defasagem de justiça social e de igualdade material dos seus cidadãos, além de ter alijado a grande massa de trabalhadores e operários das necessidades físicas mais básicas, assim como das próprias decisões econômicas e políticas.

No tocante ao Estado do Bem-Estar Social, que se consolidou no século XX no período pós-guerra, pode-se vaticinar que o seu esgotamento se justificou, dentre outros motivos, pelo desgaste das finanças públicas ocasionado pelos seus gastos crescentes. Este modelo estatal, conhecido como *Welfare State*, também:

[...] não se livrou de riscos de uma desestruturação democrática. A sobreposição dos valores e interesses estatais em detrimento das escolhas privadas pode acarretar uma quebra na autonomia individual que, muito embora não deva retornar ao propósito burguês, não pode ser olvidada sob pena de dismantelar a própria atuação democrática da sociedade. (OLIVEIRA, 2010, p. 212-213)

O Estado Democrático de Direito, por sua vez, trouxe em seu bojo o reconhecimento do dinamismo das novas necessidades sociais, consubstanciada nas garantias e direitos difusos. O direito ao meio ambiente equilibrado, assim como o direito ao desenvolvimento, são considerados pela doutrina como típicos direitos desta nova concepção de Estado. Em comum, estes direitos fundamentais de terceira geração possuem em seu cerne o caráter difuso, manifestado na impossibilidade de se individualizar os seus detentores. Tratando de forma didática sobre o tema, Paulo Bonavides (2004) afirma que:

Dotados de altíssimo teor de humanismo e universalidade, os direitos de terceira geração tendem a cristalizar-se no fim do século XX enquanto direitos que não se destinam especificamente à proteção dos interesses de um indivíduo, de um grupo ou de um determinado Estado. Têm primeiro por destinatário o gênero humano mesmo, num momento expressivo de sua afirmação como valor supremo em termos de existencialidade concreta. (BONAVIDES, 2004, p. 569).

Já há autores, como o próprio constitucionalista acima citado, que sustentam até mesmo a existência de direitos de quarta geração ou dimensão, motivo pelo qual “não é difícil prever que, no futuro, poderão emergir novas pretensões que no momento nem sequer podemos imaginar, como o direito a não portar armas contra a própria vontade, ou o direito de respeitar a vida também dos animais e não só dos homens.” (BOBBIO, 1992, p. 19).

3.3 A concretização dos direitos fundamentais

O reconhecimento de direitos por meio de declarações ou a sua positivação no ordenamento jurídico tem, por óbvio, como única finalidade a sua efetiva proteção e concretização no mundo dos fatos.

É nesse sentido que se afirma que, hoje, o real problema a ser enfrentado é o das medidas imaginadas e imagináveis para a efetiva proteção dos direitos. (BOBBIO, 1992, p.37). Como bem colocado pelo jurista italiano Norberto Bobbio:

[...] não se trata de saber quais e quantos são esses direitos, qual é a sua natureza e o seu fundamento, se são direitos naturais ou históricos, absolutos ou relativos, mas sim qual é o modo mais seguro para garanti-los, para impedir que, apesar das solenes declarações, eles sejam continuamente violados. (BOBBIO, 1992, p. 25)

Nessa mesma linha é que Terence Trennepohl (2011, p. 31) informa que as normas sempre incidirão sobre o fato concreto de forma automática e sem problemas, e que “o verdadeiro problema continua a ser a aplicação da norma jurídica, haja vista depender da atuação e da vontade dos homens que integram o grupo social, objeto de regramento do ordenamento jurídico.”.

Diante disso, a Constituição da República, em seu art. 5º, § 1º⁴, com o intuito de conceder a máxima eficácia aos direitos e garantias fundamentais, previu a aplicabilidade imediata destas normas definidoras, rechaçando doutra margem a concepção de norma programática que vicejava na exegese de ordens constitucionais anteriores.

À exceção de *alguns* direitos de primeira geração, denominados direitos negativos ou de abstenção (por se voltarem às liberdades dos indivíduos frente ao Estado), os demais quase sempre demandam uma atuação prestacional positiva do Estado para a sua efetiva implementação. Desta forma, não raramente deparamo-nos com um maior desafio na concretização dos direitos e garantias fundamentais mais recentes, porquanto exigem algo mais custoso por parte do Estado que uma mera abstenção ou um aparelhamento estatal para proteger a propriedade, a integridade física ou a liberdade dos cidadãos.

Não obstante os seus custos, os direitos sociais e difusos não devem ser desprestigiados, posto que possuem uma vital relevância na construção de uma cidadania

⁴ “Art. 5º [...] § 1º - As normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata.” (BRASIL, 1988)

democrática emancipativa e, por conseguinte, da própria dignidade e liberdade dos indivíduos. Nesse sentido, oportuna a observação de Paulo Bonavides (2004), no sentido de que:

[...] quem governa com grandes omissões constitucionais de natureza material menospreza os direitos fundamentais e os interpreta a favor dos fortes contra os fracos. Governa, assim, fora da legítima ordem econômica, social e cultural e se arreda da tridimensionalidade emancipativa contida nos direitos fundamentais da segunda, terceira e quarta gerações. (BONAVIDES, 2004, p. 601).

Ademais, não há dúvidas de que o gozo de um determinado direito perpassa muitas vezes a fruição de outros. É a chamada *indivisibilidade* dos direitos fundamentais, que preconiza a impossibilidade de cisão entre os diversos direitos conquistados ao longo da evolução civilizacional e constitucional (OLIVEIRA, 2010, p. 57). Um exemplo eloquente desta realidade é a própria incapacidade de dissociarmos o direito à vida e à saúde do direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado.

Nessa esteira, urge destacar que o fato de uma nova geração de direitos fundamentais haver sido reconhecida pelos sistemas jurídicos não significa obviamente que houve a efetiva implementação dos direitos anteriormente positivados. Nessa senda, é forçoso assentir novamente com Bobbio (1992) no sentido de que:

[...] já a maior parte dos direitos sociais, os chamados direitos de segunda geração, que são exibidos brilhantemente em todas as declarações nacionais e internacionais, permaneceu no papel. O que dizer dos direitos de terceira e de quarta geração? A única coisa que até agora se pode dizer é que são expressão de aspirações ideais, às quais o nome de “direitos” serve unicamente para atribuir um título de nobreza. (BOBBIO, 1992, p. 9).

Desta feita, importante que se reconheça que o fato de se estar progressivamente reconhecendo novos direitos não significa necessariamente que os anteriores já tenham sido efetivamente implementados.

Contra essa visão incauta na qual o cientista do Direito não pode incorrer, o jurista Norberto Bobbio (1992, p. 10) expõe, de forma franca e realista, sua visão, no sentido de que a “linguagem dos direitos tem indubitavelmente uma grande função prática,(...), mas ela se torna enganadora se obscurecer ou ocultar a diferença entre o direito reivindicado e o direito reconhecido e protegido.”.

3.4 A implementação do Estado Democrático de Direito

As atrocidades cometidas na Segunda Guerra Mundial, a grave crise econômica que se abateu sobre praticamente todos os países durante a década de setenta, as ditaduras que se multiplicavam, sobretudo, em países periféricos, bem como a forte propagação em prol dos direitos humanos e políticos, foram todos sinais apontados como responsáveis pela eclosão da crise do paradigma do Estado Social de Direito, especificamente em seu viés de Estado-provedor. (GOMES, 2008, p. 412).

Ainda sobre a crise do Estado Social, são válidas as palavras de Paulo Bonavides (2004, p. 599), no sentido de que “[...] no âmbito exclusivo da realidade pura de nosso tempo, os obstáculos para concretizar os direitos fundamentais de natureza social aumentaram consideravelmente por efeito do neoliberalismo e da globalização.”.

Desta feita, o Estado Democrático de Direito emergiu para suprir as lacunas que uma sociedade de massas exigia, com toda a complexidade e pluralidade, no sentido de captar todos os discursos e ampliar a proteção aos chamados direitos de terceira geração ou difusos, como o próprio direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado. Nas palavras de Mário Lúcio Quintão Soares (2004):

Este tipo de Estado não é uma estrutura acabada, mas uma assunção instável, recalcitrante e, sobretudo, falível e revisável, cuja finalidade é realizar novamente o sistema de direitos nas circunstâncias mutáveis, ou seja, melhor interpretar o sistema de direitos, para institucionalizá-lo mais adequadamente e para configurar o seu conteúdo mais radicalmente. (SOARES, 2004, p. 222).

Diante da normatividade dos princípios constitucionais e do realce hodierno dos valores e objetivos constitucionais, a postura do Estado Democrático de Direito não deve cingir-se somente na abstenção, no sentido de não intervir na esfera de liberdade dos cidadãos.

Ao contrário, a Carta Política de 1988 previu, já em sede preambular, a instituição de um Estado Democrático destinado a assegurar, de forma prospectiva, entre outras coisas, o exercício dos diversos direitos fundamentais, o bem-estar, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, além de acolher, em seu bojo, uma série de valores fundamentais, que devem nortear a ação estatal em todas as suas esferas, inclusive na política tributária e ambiental.

Nessa senda, para uma efetivação implementação do Estado Democrático de Direito, é necessário que se reconheça que não há direitos sem quaisquer custos de efetivação. Todos

os direitos são positivos, no sentido de que todos exigem algum gasto público para sua proteção, o que sugere uma reflexão sobre a legitimidade democrática da destinação dos recursos, além da questão política como forma de concretização dos valores constitucionais.

Escoreito, portanto, o pensamento do economista indiano Amartya Sen (2000, p. 17), laureado com o prêmio Nobel de economia de 1998, quando expõe que “todos os direitos são custosos porque todos os direitos pressupõem o financiamento pelo contribuinte de mecanismos eficazes de supervisão para monitoramento e execução”.

4 O DIREITO AO MEIO AMBIENTE EQUILIBRADO

4.1 Breve histórico da temática ambiental

Desde sempre, a humanidade foi forçada a se adequar diante dos limites impostos pelo meio ambiente. A história nos demonstra, inclusive, que algumas civilizações com alto grau de desenvolvimento, como os sumérios na região da mesopotâmia, restaram inviabilizadas por razões eminentemente ecológicas. (VEIGA, 2005, p. 65).

Em apanhado histórico sobre a temática ambiental, pode-se afirmar que, em âmbito nacional, as normas ambientais avançaram de forma sistemática na década de 1930 do século passado, com o advento de um arcabouço legislativo considerável, como o Decreto nº 24.643/1934, que trouxe a lume o Código das Águas; o Decreto-Lei nº 25/1937, que regula o tombamento e o Decreto nº 23.793/1934, que instituiu o primeiro Código Florestal.

Em termos globais, no entanto, a real preocupação dos homens com a preservação do meio ambiente teve início em 1972, com a realização da Conferência das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente, em Estocolmo, na Suécia, onde se reuniram vários representantes das nações desenvolvidas e subdesenvolvidas. (SOARES, G., 2001, p. 85)

Sobre as origens desta Conferência realizada na capital sueca, Beatriz Souza Costa (2010) ensina que:

foi motivada por vários aspectos. Em nível mundial, pode-se citar as bombas lançadas em Hiroshima e Nagasaki. O pós-guerra também trouxe em seu arcabouço inúmeras consequências negativas. Uma delas foi o desenvolvimento acelerado de vários países, que inclusive mudou a própria base produtiva primária para um processo de industrialização, sem planejamento adequado, trazendo consequências internas e internacionais, pois a natureza não reconhece os limites traçados pelo homem. (COSTA, 2010, p. 38).

Urge mencionar que, à época da Conferência de Estocolmo, ainda vigorava no Brasil um inquebrantável antagonismo entre os ideais de desenvolvimento econômico e a proteção ambiental, razão pela qual os países subdesenvolvidos ou em estágio de desenvolvimento adotaram um posicionamento avesso a qualquer limitação ou regramento mais restritivo aos danos ambientais ocasionados pela recente industrialização em seus territórios.

Duas décadas depois, em 1992, ocorreu no Rio de Janeiro a Conferência das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente e Desenvolvimento (ECO-92), que reuniu Chefes de Estado em um número bastante expressivo, donde sobressaiu o relevante conceito de desenvolvimento sustentável. A referida cúpula tinha como escopo elaborar um balanço do

que já se havia feito desde a Conferência de Estocolmo, em 1972, bem como traçar conceitos e planos sustentáveis para o modelo de desenvolvimento ali preconizado.

Importante destacar que, nesta Conferência da Organização das Nações Unidas para o Meio Ambiente e Desenvolvimento, conhecida como ECO/92, restou redigida uma declaração final (a Declaração do Rio sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento), de que já constava uma auspiciosa e inovadora proposta para a adoção de um sistema de tributos ecológicos por parte de todos os países signatários.

O resultado do encontro gerou outros documentos importantes em prol de um desenvolvimento equilibrado. Como exemplo, pode-se citar a Agenda 21, a Convenção sobre Mudanças Climáticas e a Convenção sobre Biodiversidade Biológica.

Desde então, multiplicaram-se declarações, leis, conferências globais, regionais e locais, bem como uma miríade de estudos versando sobre as questões ecológicas, com o intuito de solucionar esse incomensurável desafio consubstanciado no ideal de sustentabilidade.

4.2 Conjuntura ambiental

A proteção ecológica é, de fato, um assunto premente para a sociedade atual. As consequências da degradação ambiental têm sido noticiadas, vistas e sentidas de forma desastrosa em quase todos os rincões do nosso planeta.

O desmatamento de grandes áreas de matas nativas; a extinção em uma série de espécies da fauna e flora; as frequentes chuvas ácidas; o alto teor de poluição do ar e da água; o aquecimento global ocasionado pelo efeito estufa e pelas ilhas de calor; a desertificação de vastas glebas de terras, entre outros problemas, já têm gerado consequências indiscutivelmente negativas à saúde e ao bem-estar dos homens.

Em 2006, para se ter uma ideia, o Ministério do Meio Ambiente calculava que as áreas ameaçadas de desertificação já somavam 1/3 (um terço) de toda a superfície do Planeta, afetando direta ou indiretamente cerca de cem países. (FIGUEIREDO, 2010, p. 263).

É cediço que a única maneira de mudar uma realidade é conhecê-la de forma profunda. E sobre a conjuntura ambiental contemporânea, é inegável reconhecer uma deterioração do equilíbrio dos ecossistemas sem precedentes, onde a problemática ecológica tem alcançado cada vez mais notoriedade, protagonizando uma verdadeira mobilização em torno dos valores e princípios preservacionistas.

A necessidade urgente de contenção dos desastres ambientais gerados pelo homem fez com que houvesse uma verdadeira massificação dos valores protetivos do ecossistema, principalmente nos países do núcleo orgânico ou desenvolvido. Para se ter uma ideia, entre os estudiosos, como o professor José Eli da Veiga (2005, p. 5), é destacado que, por trás do conceito de sustentabilidade, talvez se encontre a ideologia mais difundida do presente século XXI.

Desde então, a questão ecológica tem sido colocada na “ordem do dia” e alcançado destaque, sobretudo, em razão da crescente preocupação com a escassez dos recursos naturais, tão imprescindíveis para uma melhor qualidade de vida e para a própria sobrevivência do ser humano.

Infelizmente, como bem coloca Beatriz Sousa Costa (2010, p. 35), através de interessante metáfora, “foi necessária a ocorrência de tragédias para que os seres humanos percebessem os resultados de sua criação que incidiu sobre a natureza e retorna para seus criadores, como um bumerangue jogado ao vento.”

E, como se sabe, o Brasil é o maior detentor de riquezas biológicas do mundo, motivo pelo qual a discussão e a implementação de políticas de preservação ambiental se tornam ainda mais prementes em nosso país. Oportuno registrar que algo em torno de 50% a 60% de toda a biodiversidade do planeta encontra-se concentrada na região compreendida pelo ecossistema amazônico, sendo que apenas metade destas são conhecidas pela ciência. (GREGORI; GREGORI, 2011, p. 3)

As tarefas preservacionistas, contudo, não são das mais fáceis. Como bem pontua Cristiane Derani (2008, p. 63), “a questão ambiental é, em essência, subversiva, visto que é obrigada a permear e a questionar todo o procedimento moderno de produção e de relação homem-natureza, estando envolvida com o cerne da conflituosidade da sociedade moderna.”

4.3 O arcabouço jurídico ambiental

Em superficial análise sobre o tema do meio ambiente ao longo dos tempos no ordenamento jurídico brasileiro, percebe-se facilmente o grau de inovação do tratamento dispensado à matéria em sede constitucional.

É nesse sentido que se afirma que o capítulo do meio ambiente é considerado um dos mais avançados e modernos do constitucionalismo mundial, contendo normas de notável amplitude e de reconhecida utilidade. (BULOS, 2003, p. 1351).

Sobre esta constitucionalização das questões ecológicas ou, em outras palavras, sobre este “esverdeamento” do sistema constitucional pátrio, Beatriz Souza Costa (2010) lembra que:

A Constituição brasileira de 1988, ao basear-se em experiências e aprendizagens, trouxe pela primeira vez em seus princípios constitucionais a preocupação com o meio ambiente brasileiro. Os fatores que contribuíram para esse novo princípio, com certeza, foram em primeiro momento, todo o histórico de ocorrências e transformações negativas no meio ambiente natural. (COSTA, 2010, p. 53).

O direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, nessa toada, foi alçado à estatura de direito constitucional e encontra a sua base no art. 225⁵ da Carta Federal de 1988.

Sobre o amplo espectro de influência e de consequências jurídicas irradiados pelo comando contido neste relevante dispositivo constitucional, Heleno Taveira Tôrres (2005) ensina:

Não há, no art. 225, só um direito subjetivo reconhecido, mas uma determinação objetiva, e não programática, ao “Poder Público”, em todas as suas dimensões, sob a forma de autêntico mandamento constitucional, a ser respeitado em todos os seus termos, mormente pelos responsáveis por atividades diretamente vinculadas com afetação a qualquer espécie de bem ambiental. (TORRES, H., 2005, p. 111).

Portanto, as consequências da positivação dessa garantia no bojo da própria Magna Carta se espraiam por todo o ordenamento jurídico, vinculando o legislador, os administradores públicos, bem como a exegese a ser aplicada por todos os operadores do Direito. Nesse sentido, julgamos ter sido indiscutivelmente acertada a constitucionalização da matéria, pois tudo que nela é inserido (na Constituição) versa sobre algo que, se alterado, abalaria as próprias vigas mestras do Estado. (D’ISEP, 2009, p. 75).

A inclusão de valores, princípios e regras sobre o meio ambiente em nosso sistema constitucional influencia, de certa forma, quase todos os ramos do Direito, tornando o Direito Ambiental um verdadeiro ramo jurídico de sobreposição. Este influxo da temática ecológica sobre a ciência jurídica é o que se pretende demonstrar mais à frente, especificamente em relação ao ramo do Direito Tributário.

Em sede constitucional, há entre outras várias referências ao meio ambiente, uma importante garantia prevista no art. 5º, LXXIII, que concede o direito a qualquer cidadão de ajuizar ação popular visando anular ato lesivo ao meio ambiente e ao patrimônio histórico e

⁵ “Art. 225. Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações.” (BRASIL, 1988)

cultural (BRASIL, 1988). A referida ação guarda total consonância com os valores democráticos e de participação, indispensáveis a qualquer país que busque adotar um modelo de Estado Democrático de Direito.

Pela leitura desta e de outras garantias constitucionais, percebe-se que a responsabilidade de proteção da natureza, bem como os instrumentos para tal, não se encontram adstritos ao exercício pelo Poder Público. Não só o direito, mas também a tutela do meio ambiente deve ser estendida igualmente a todos os cidadãos.

No entanto, como bem observa Édis Milaré (2011), a legislação infraconstitucional muitas vezes não acompanha de perto a Constituição, não ocorrendo de forma razoável a implementação da tutela contida no texto constitucional. Segue o comentário do respeitado jurista sobre a questão da poluição atmosférica, com menções aos instrumentos tributários:

a Constituição conferiu amplíssima proteção ao ar atmosférico e poder de controle sobre as atividades capazes de poluí-lo. Todavia, a legislação infraconstitucional carece de um diploma legal específico, que trate da matéria de forma geral e abrangente, estabelecendo, inclusive, uma política de redução de poluentes atmosféricos, com tributação específica para atividades poluidoras e com adoção de incentivos a novas formas de tecnologia ou de produção de energia limpa. (MILARÉ, 2011, p. 256).

Verifica-se que, conquanto tenha havido um amplo reconhecimento pelo legislador constitucional acerca da temática ambiental, não há ainda significativos sinais de arrefecimento da degradação ambiental, seja pela inadequada implementação das normas constitucionais, seja pela ineficácia dos instrumentos jurídicos infraconstitucionais postos à disposição, ou mesmo pelos fortes interesses econômicos em jogo nas típicas relações que envolvem o meio ambiente.

Na esteira dessa inaptidão dos instrumentos protetivos ambientais, oportunas as conclusões de Norberto Bobbio (1992, p. 24), no sentido de que “o problema fundamental em relação aos direitos do homem, hoje, não é tanto o de justificá-lo, mas o de protegê-los. Trata-se de um problema não filosófico, mas político.”

4.4 Direito fundamental ao meio ambiente equilibrado e o princípio da dignidade da pessoa humana

O direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, como vimos, foi alçado à estatura de um direito constitucional e se encontra previsto no art. 225 da Constituição Federal de 1988⁶.

As consequências da positivação deste direito no bojo da própria Magna Carta trouxe um novo arranjo para o ordenamento jurídico, vinculando *de lege ferenda* o legislador e *de lege lata* todos os operadores do Direito.

Conforme didático ensinamento do mestre José Afonso da Silva (2007), pode-se dizer que o direito ao meio ambiente possui dois objetos de tutela:

[...] um imediato – que é a qualidade do meio ambiente – e outro mediato – que é a saúde, o bem-estar e a segurança da população, que se vêm sintetizando na expressão qualidade de vida. (...) O que é objeto do direito é o meio ambiente qualificado. O direito que todos temos é à qualidade satisfatória, ao equilíbrio ecológico do meio ambiente. Essa qualidade é que se converteu em um bem jurídico. Isso é que a Constituição define como *bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida*. (SILVA, 2007, p. 836).

⁶ “Art. 225. Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações.

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

I - preservar e restaurar os processos ecológicos essenciais e prover o manejo ecológico das espécies e ecossistemas;

II - preservar a diversidade e a integridade do patrimônio genético do País e fiscalizar as entidades dedicadas à pesquisa e manipulação de material genético;

III - definir, em todas as unidades da Federação, espaços territoriais e seus componentes a serem especialmente protegidos, sendo a alteração e a supressão permitidas somente através de lei, vedada qualquer utilização que comprometa a integridade dos atributos que justifiquem sua proteção;

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

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

VI - promover a educação ambiental em todos os níveis de ensino e a conscientização pública para a preservação do meio ambiente;

VII - proteger a fauna e a flora, vedadas, na forma da lei, as práticas que coloquem em risco sua função ecológica, provoquem a extinção de espécies ou submetam os animais a crueldade.

§ 2º - Aquele que explorar recursos minerais fica obrigado a recuperar o meio ambiente degradado, de acordo com solução técnica exigida pelo órgão público competente, na forma da lei.

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

§ 4º - A Floresta Amazônica brasileira, a Mata Atlântica, a Serra do Mar, o Pantanal Mato-Grossense e a Zona Costeira são patrimônio nacional, e sua utilização far-se-á, na forma da lei, dentro de condições que assegurem a preservação do meio ambiente, inclusive quanto ao uso dos recursos naturais.

§ 5º - São indisponíveis as terras devolutas ou arrecadadas pelos Estados, por ações discriminatórias, necessárias à proteção dos ecossistemas naturais.

§ 6º - As usinas que operem com reator nuclear deverão ter sua localização definida em lei federal, sem o que não poderão ser instaladas.” (BRASIL, 1988).

A fundamentalidade desse direito ao meio ambiente também parece ser incontroversa. A estreita conexão dessa garantia aos direitos fundamentais à vida e à saúde possui o condão de constituí-lo em incontestável direito fundamental, mormente ao se verificar a estreita vinculação destes direitos com o princípio da dignidade da pessoa humana, fundamento da República Federativa do Brasil.

Sobre o primado da dignidade em nosso sistema jurídico, vale transcrever algumas valiosas lições de José Adércio Leite Sampaio (2003):

Um critério material é também lembrado como chave do umbral da fundamentalidade. Quanto mais um direito tende a realizar o primado da dignidade humana mais essencial ele é. A *dignitas*, para Punferdorf (1672), era a fonte dos direitos naturais e a marca da afirmação e autoconsciência do homem como um ser eticamente livre. Também para Kant era a dignidade da natureza humana que o diferenciava de todos os demais seres. [...] O vínculo entre razão legisladora e dignidade aparece assim de forma clara e se traduz na máxima de que “o homem é fim em si mesmo” [...]. (SAMPAIO; WOLD; NARDY, 2003, p. 93),

Forçoso corroborar o pensamento do filósofo alemão Immanuel Kant exposto pelo eminente constitucionalista, no sentido de que se um direito se vincula de forma estreita ao valor dignidade, não há como não reconhecê-lo como essencial ao homem e, por conseguinte, um verdadeiro direito fundamental.

A indissociável relação entre o meio ambiente e o valor constitucional da dignidade da pessoa humana reside na insuficiência da mera garantia do direito à vida ou à sobrevivência, sem os fatores *dignidade* e *bem-estar*, nos moldes do que preceitua o art. 1º, III c/c art. 3º, IV, do texto constitucional (BRASIL, 1988). E essa existência digna e com qualidade de vida, por sua vez, somente é possível de ser fruída em um meio ambiente ecologicamente equilibrado.

Além disso, consoante os ensinamentos do jurista português Gomes Canotilho (2003), deve ser ressaltada a privilegiada topografia deste princípio da dignidade da pessoa humana em qualquer República, considerando-se que:

[...] as experiências históricas da aniquilação do ser humano (inquisição, escravatura, nazismo, stalinismo, polpotismo, genocídios étnicos) a dignidade da pessoa humana como base da República significa, sem transcendências ou metafísicas, o reconhecimento do *homo noumenon*, ou seja, do indivíduo como limite e fundamento do domínio político da República. Neste sentido, a República é uma organização política que serve o homem, não é o homem que serve os aparelhos político-organizacionais. (CANOTILHO, 2003, p. 225).

Desta feita, posto que o meio ambiente equilibrado constitui-se em direito fundamental dos cidadãos, ao Estado não cabe, por óbvio, apenas respeitá-lo, senão também o dever de promovê-lo por meio da adoção de medidas que o realize da melhor forma possível. É nesse sentido que se pode afirmar, de forma enfática, que os entes políticos poderão ser chamados a responder juridicamente tanto pela sua comissão como pela sua omissão em desfavor do ecossistema.

5 A ORDEM ECONÔMICA E MEIO AMBIENTE

5.1 A relação indissociável entre o sistema econômico e o ecológico

A economia depende da ecologia, e a recíproca também é verdadeira. A natureza não pode mais ser encarada como simples instrumento ou utilidade; antes deve ser compreendida economicamente, com a mesma urgência que a economia deve ser compreendida ecologicamente, sob pena de nunca se alcançar uma política ambiental eficiente.

Neste sentido, não se pode olvidar que os recursos naturais são a matéria-prima da atividade econômica. Disso se pode inferir que a crise ambiental é de natureza eminentemente econômica e seria de grande valia que fossem buscadas soluções jurídicas que utilizassem os próprios mecanismos do mercado. Não é outro o entendimento de Paulo de Bessa Antunes (2010), que salienta a existência de uma irreal dicotomia:

Economia e ecologia têm muita coisa em comum, pois têm origem na palavra *oikos*, casa. No entanto, tal relação óbvia não tem tido aceitação entre as partes envolvidas, existindo sempre a irreal dicotomia entre “desenvolvimento e meio ambiente”. Fato é que as relações entre economia e ecologia têm sido muito tensas e, especialmente, no Direito Ambiental, elas não têm tido a atenção que merecem. (ANTUNES, 2010, p. 170).

O meio ambiente, portanto, além de ser a fonte de todos os recursos naturais que nos servem para a produção de bens e serviços, provê ainda as condições necessárias para a manutenção da vida, bem como absorve todos os resíduos provenientes da produção e do nosso consumo. A proteção ambiental é, dessa forma, um verdadeiro pressuposto para o alcance de todos os outros objetivos constitucionais.

Quando se analisa o capítulo da ordem econômica, previsto a partir do art. 170 da Constituição, o que se percebe é que nosso sistema constitucional optou inequivocamente por um modelo econômico *intervencionista*, abandonando quaisquer resquícios do paradigma característico do liberalismo e de um Estado abstencionista.

Isso se comprova com a positivação de inúmeros princípios e objetivos que o constituinte ordenou que fossem perseguidos ou garantidos pela atividade econômica:

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:
I - soberania nacional;
II - propriedade privada;
III - função social da propriedade;

IV - livre concorrência;
V - defesa do consumidor;
VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)
VII - redução das desigualdades regionais e sociais;
VIII - busca do pleno emprego;
IX - tratamento favorecido para as empresas brasileiras de capital nacional de pequeno porte.
IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 6, de 1995)
Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei. (BRASIL, 1988)

Sobre a indisputável necessidade de o Estado atuar e regular na ordem econômica para o atingimento de objetivos socioambientais, Clarissa D'Isep (2009) acentua que:

Qualquer Estado que prime pela justiça social e seus desdobramentos (direitos corolários) jamais poderá deixar de regular a ordem econômica, dada a sua interferência na ordem social. Coibir os abusos da prática econômica constitui condição *sine qua non* para efetivar as garantias sociais. A concepção de Estado de Direito é calcada na regulamentação da vida em sociedade, e a vida em sociedade é, antes de tudo, econômica. (D'ISEP, 2009, p. 123).

Ao se referir ao Estado regulador, vale registrar que não se está a olvidar da relevância dos valores da livre iniciativa para qualquer sistema econômico capitalista. Com a derrocada dos regimes socialistas, restou verificado que o modelo de liberdade de iniciativa é, decerto, o mais viável para satisfazer as necessidades de bem-estar, saúde, educação, moradia e desenvolvimento.

Contudo, essa liberdade de iniciativa deve ser condicionada aos fundamentos e princípios da ordem econômica, como forma de conciliação de interesses e harmonização das ideologias. Conforme preleciona de maneira sucinta Isabel Vaz (1992, p. 643), a “livre iniciativa também precisa de ordem para ser exercida em sua plenitude.”

Chega-se, assim, à conclusão de que a garantia da liberdade não é suficiente para assegurar o seu pleno exercício (VAZ, 1992, p. 193). A própria livre concorrência, não raras vezes, deve ser regulamentada por lei, tendo a sociedade como principal beneficiária.

A função social da propriedade, por sua vez, é outro relevante princípio econômico, mas que não tem o condão de suprimir o direito subjetivo do proprietário dos bens de produção, mas tão somente modificar a sua natureza, estabelecendo diretrizes destinadas a conformar a sua aquisição, gozo e utilização aos objetivos da Ordem Econômica, Financeira e Social. (VAZ, 1992, p. 156).

Por fim, consoante a leitura do *caput* do art. 170 da Carta Federal, não há dúvidas de que a ordem econômica tem como finalidade última assegurar a todos uma existência digna. Todos os princípios e valores ali albergados devem, por conseguinte, corroborar este objetivo, de forma a viabilizar uma vida com dignidade, concedendo a cada pessoa uma estrutura mínima para o seu desenvolvimento.

5.2 A proteção ao meio ambiente como princípio da ordem econômica

Como visto, a ordem econômica deve se fundar na valorização do trabalho humano, na livre iniciativa e na justiça social, além de observar, entre outros princípios, o da defesa do meio ambiente, com base no art. 170, VI, da Carta Magna.⁷

Observe-se que, além de constar do referido artigo a defesa do meio ambiente como um dos princípios da ordem econômica, o constituinte derivado acrescentou, no ano de 2003, que este valor ecológico protetivo deve ser perseguido por meio de um tratamento diferenciado (mais benéfico ou restritivo), na conformidade do impacto ambiental que o agente econômico venha a provocar por meio de seus produtos, serviços e processos de elaboração e prestação.

Sobre este dispositivo constitucional, com a redação alterada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003, Paulo de Bessa Antunes (2010) tece abalizado comentário:

A inclusão do “respeito ao meio ambiente” como um dos princípios da atividade econômica e financeira é medida de enorme importância, pois ao nível mais elevado de nosso ordenamento jurídico está assentado que a licitude constitucional de qualquer atividade fundada na livre iniciativa está, necessariamente, vinculada à observância do respeito ao meio ambiente ou, em outras palavras, à observância das normas de proteção ambiental vigentes. (ANTUNES, 2010, p. 172).

Assim, não é difícil perceber que o princípio preservacionista contido no art. 170, VI da Constituição da República e o direito fundamental contido no *caput* do art. 225 devem ser aplicados conjuntamente; nunca de forma setorizada.

Passou a ser imprescindível a implementação de uma coordenação sistemática entre as políticas econômicas e as ambientais. Nesse diapasão, pontua Cristiane Derani (2008):

⁷ “Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: [...] VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003).” (BRASIL, 1988).

Esta visão setorializada não deve prosperar, se se quer tornar efetivos os princípios da Constituição Federal, prescritos, sobretudo, nos seus arts. 170 e 225. Tanto a Constituição não pode ser interpretada aos pedaços como políticas econômicas e ambientais não são livros diferentes de uma biblioteca, manuseados, cada um a sua vez, segundo o interesse e a conveniência de algum leitor. (DERANI, 2008, p. 69).

Note-se que esse caráter transversal do Direito Ambiental inibe a visão fragmentada da Ciência do Direito, por muito cultuada pela doutrina (D'ISEP, 2009, p. 99). É justamente nesse sentido que Enrique Leff (2010, p. 13) argumenta que “o saber ambiental vai derrubando certezas e abrindo os raciocínios fechados que expulsam o ambiente dos círculos concêntricos do conhecimento.”.

Inevitável, portanto, admitir que o Direito Ambiental constitui-se em um ramo da ciência jurídica ontologicamente transversal e interdisciplinar, que não se deixa classificar dentro das disciplinas mais tradicionais e consagradas do Direito. Paulo de Bessa Antunes (2010, p. 169), nessa trilha, alerta que “[...] não se pode pensar o Direito Ambiental de forma rígida e dogmática, pois isto é uma contradição em seus próprios termos. É da própria natureza do Direito Ambiental que ele seja examinado de forma flexível e maleável.”.

A própria gravidade da degradação dos bens ambientais também deveria romper as concepções mais maniqueístas, que opõem economistas e ecologistas. A classe social que mais deveria estar interessada na gestão ambiental são os próprios empreendedores e empresários, com vistas a assegurar os recursos naturais que são a fonte de matéria prima dos seus produtos, além de resguardar a boa imagem da sua empresa.

Pode-se citar, ainda, outros motivos econômicos benéficos para a implantação de práticas sustentáveis, tais como: i) financiamentos bancários e processos licitatórios; ii) melhoria da imagem da empresa; iii) maior satisfação dos clientes, investidores e consumidores; iv) redução dos riscos de danos ambientais e de passivo ambiental; v) melhoria de desempenho e permanência do produto no mercado; e vi) novos mercados pela reciclagem dos resíduos. (D'ISEP, 2009, p. 178-179).

Alguns autores discorrem ainda sobre o tema da valoração econômica da degradação dos bens ambientais. Trata-se, com certeza, de um dos aspectos de fundamental importância para a educação e a conscientização de todos os cidadãos para uma forma sustentável de se viver. A própria noção de se buscar, por meio do fenômeno da tributação, a internalização pelo poluidor das externalidades ambientais negativas, nada mais é que um desdobramento dessa noção de valoração econômica dos bens ambientais.

Como bem realçado por José Marcos Domingues de Oliveira (2007, p. 234), “trata-se, pois, de reconhecer que o Meio Ambiente é bem econômico e tem preço, e que não há desenvolvimento que não seja sustentável.”

De fato, não há desenvolvimento sem qualidade de vida, e não há que se falar em qualidade de vida sem um meio ambiente ecologicamente equilibrado. Nas inspiradas palavras de Clarissa D`Isep (2009):

Instituir a proteção ambiental como princípio da atividade econômica é como se colocássemos que, de imediato, prima pela “sadia qualidade de vida”, em um *funil* que passaria pela prática do *capitalismo*, amenizando-o, em seguida, pela *democracia*, assegurando a *igualdade*, numa posterior tentativa de *liberdade*, e que por fim resultaria na *vida digna*. (D’ISEP, 2009, p. 141).

Percebe-se que o Estado, para cumprir as suas diversas finalidades previstas em sede constitucional, deve adotar uma postura ativa e reguladora da ordem econômica. Conquanto a livre iniciativa e a livre concorrência sejam fundamentos da atividade econômica, a proteção ambiental deve sempre ser considerada pelo Estado quando da elaboração de suas políticas públicas que, de algum modo, venham a intervir na ordem econômica.

Sobre o tema, sobretudo válidas as palavras de João Bosco Leopoldino da Fonseca (2007), prestigioso mestre do Direito Econômico, que defende o intervencionismo estatal no mercado em prol do bem maior da coletividade:

É fundamental para a vida moderna aceitar-se a tese de que a racionalidade do mercado, a adequação interna de seus elementos constituintes, possa vir a ser objeto de intervenção de um ator que está impregnado por uma lógica diferente da que rege os seus critérios intrínsecos. O Estado, quando intervém no mercado, o faz levado por forças de coerência diferentes daquelas que ali atuam. Diferentes, contudo, não significam que devam ser-lhes contrárias ou contraditórias, pois que podem diferenciar-se mas secundando os direcionamentos intrínsecos, alterando-lhes os rumos. (FONSECA, 2007, p. 339).

Corroborando esta visão de ponderação que deve reger os valores e princípios do Direito Ambiental e do Direito Econômico, Norberto Bobbio (1992, *passim*) com maestria afirma que “nenhum direito possui um fundamento absoluto, e que a crença nesse valor absoluto só veio a paralisar o desenvolvimento do reconhecimento e aplicação dos direitos.”.

Portanto, o atual capítulo constitucional da Ordem Econômica deve ser lido e aplicado de forma a equilibrar os princípios constitucionais, harmonizando-os sem aniquilar as suas funcionalidades, e tendo como finalidade última a dignidade da pessoa humana. Em

caso de concorrência ou aparente conflito entre os princípios, deve-se evitar a todo o custo o sacrifício total de um deles.

5.3 A relevância das políticas públicas multidisciplinares

A ciência jurídica não é um sistema totalmente hermético e alheio às influências de outros sistemas. Pelo contrário, é, decerto, uma das ciências sociais que mais se relaciona com a realidade social, incluindo a própria Política.

Por isso, pode-se afirmar que, “a questão ecológica é uma questão social, e a questão social só pode ser adequadamente trabalhada hoje como questão ecológica.” (DERANI, 2008, p. 125).

O Direito, porém, lida com categorias relativamente simples de problemas e só é capaz de oferecer respostas relativamente simples, quase sempre insuficientes para realizar as aspirações almejadas pelo Direito Ambiental. (FIGUEIREDO, 2010, p. 200). Percorrendo esta trilha, Isabel Vaz já vaticinava no ano de 1992 (p. 646), que os “textos destinados à proteção dos recursos naturais, da fauna, da flora e à vedação de atividades poluentes revelaram toda a sua fragilidade diante dos interesses econômicos maiores.”

Reconhecendo estas limitações do Direito, sem os demais elementos de atuação políticos/sociais/econômicos, válidas as realistas considerações de Paulo de Bessa Antunes (2010), no sentido de que o Direito Ambiental:

[...] deve ser visto antes como direito – com todas as limitações que tal instrumento tem para atuar como elemento de equilíbrio entre as diferentes tensões que existem no fato ambiental – do que como estrutura cabalística capaz de dar solução a problemas para além do jurídico. Aqui o jurista precisa, humildemente, reconhecer a limitação de seu *métier*. (ANTUNES, 2010, p. 165).

O Direito visa a regular somente os fatos mais relevantes da vida em sociedade e da própria natureza. São os chamados atos e fatos jurídicos. Considerando-se que a questão ecológica subjaz uma problemática ainda não completamente apreendida, inevitavelmente, o Direito Ambiental reflete uma tensão política sem precedentes. (DERANI, 2008, p. 64).

Cristiane Derani (2008, p. 2), nesse sentido, leciona que “o Direito é tributário da Política, da mesma maneira que um rio que se forma de outro e ganha traçado próprio, porém continua sendo água do rio de origem, como tal guardando toda a essência daquele sem o que não poderia existir.”

Desta feita, qualquer política pública de cunho econômico, social ou tributário deveria levar em consideração as políticas de proteção do ecossistema. O próprio Estudo de Impacto Ambiental (EIA) revela-se um relevante instrumento para a compatibilização dessas diversas políticas de Estado.

Assim, temos que toda política pública é de certa forma interdisciplinar e, assim, deve ser enxergada pelo Poder Público. Nessa trilha, Cristiane Derani (2008) sustenta:

Ora, políticas públicas são requeridas não só para o cumprimento do que prescreve o art. 225, mas também para inúmeros outros preceitos constitucionais. Isto significa que nenhuma política, por mais que aparentemente intencione, pode restringir-se ao cumprimento de um ponto específico da Constituição. Por ser uma política, seus efeitos concretos atingem as mais diversas esferas da sociedade, não sendo possível dizer apenas que se trata de uma política de meio ambiente ou de uma política econômica simplesmente - o que também se dá em outras áreas, como se vê pela indissociabilidade da política de saúde com a de educação, habitação etc. (DERANI, 2008, p. 252).

Reforçando a necessidade de políticas públicas holísticas, vale lembrar que o Direito Ambiental “[...] é um direito de *coordenação* e, nesta condição, é um Direito que impõe aos demais setores do universo jurídico o respeito às normas que o formam, pois o seu fundamento de validade é emanado diretamente da Norma Constitucional.” (ANTUNES, 2010, p. 177).

Dessarte, as políticas públicas devem considerar todos os aspectos da vida humana. Além da área econômica, as questões socioambientais devem sempre ser colocadas sob perspectiva, sob pena de se manter uma sociedade com índices inaceitáveis de saúde e qualidade de vida.

É bem verdade que o sistema jurídico franqueia ao poder executivo a prerrogativa de formular juízo de conveniência e oportunidade sobre a implantação de políticas públicas. Mas não menos verdadeiro é que, quando um Estado se omite em adotar um programa ambiental de eficácia comprovada, ou quando retarda em fazê-lo, poderá ser chamado a responder, perante as gerações presentes e futuras, pela degenerescência ambiental resultante de sua inércia. (RAMALHO; PASSOS, 2011, p. 346).

6 PRINCÍPIO DO DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL

6.1 Breve histórico

O princípio do desenvolvimento sustentável tem sido sistematicamente proclamado desde o conhecido Relatório *Nosso Futuro Comum* (Relatório Brundtland), de 1987, elaborado pela Comissão Mundial sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento da ONU, à época chefiada pela primeira-ministra da Noruega Gro Harlem Brundtland.

Neste documento da ONU restou registrado que o desenvolvimento sustentável é um modelo desenvolvimentista que visa satisfazer as necessidades presentes, sem comprometer a capacidade das gerações futuras de suprir suas próprias necessidades, em igual medida e qualidade.

Logo após, este conceito de desenvolvimento se fez presente em quase todas as declarações e documentos redigidos ao final da Conferência das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente e Desenvolvimento (ECO/92), realizada no Rio de Janeiro, em 1992. Destaque-se a *Agenda 21*, uma carta de intenções com 40 (quarenta) princípios, que estabeleceu os planos de ação para se atingir o desenvolvimento sustentável em cada país signatário.

O desenvolvimento sustentável é, hoje, um princípio de observância obrigatória em nosso país, porquanto foi acolhido pela leitura conjunta do art. 170 c/c art. 225, ambos da Carta Magna (BRASIL, 1988), que impõem ao Poder Público e à coletividade a busca pelo desenvolvimento econômico em descurar da defesa e da preservação do meio ambiente para a presente e as futuras gerações.

Vale destacar ainda a realização da Conferência Mundial sobre Desenvolvimento Sustentável, mais conhecida como Rio + 10, realizada no ano de 2002 em Johannesburgo na África do Sul, onde se buscou o fortalecimento de acordos já firmados e a identificação de outras necessidades surgidas desde 1992.

Sobre essas conferências, Beatriz Souza Costa (2010, p. 43) registra que “[...] a diferença maior entre a ECO/92 e a Rio + 10 é que a primeira tinha como objetivo, à época, formar conceitos, ao passo que a Rio + 10 visava à implementação desse conceitos mediante metas e ações, no sentido de evitar retrocessos.”.

Pelo que restou noticiado, não houve sucesso efetivo nas negociações da referida cúpula realizada em Johannesburgo.

6.2 A ética da solidariedade

No momento em que o legislador constituinte de 1988 positivou o princípio do desenvolvimento sustentável, enfatizando a real preocupação com as gerações futuras, reforçou, por via oblíqua, o elemento axiológico da solidariedade entre os cidadãos.

Essa noção de solidariedade social é valor fundamental em qualquer Estado Democrático de Direito e se encontra presente já na defesa dos ideais de liberdade, igualdade e fraternidade pela Revolução Francesa de 1789. A própria ideia de Estado Liberal de Direito, preconizada pela burguesia, subjaz uma quebra do individualismo, porquanto a lei (vontade comum do povo) deveria se sobrepor à vontade do soberano e à autotutela.

É neste sentido que Terence Trennepohl (2011, p. 28) afirma que, a despeito da convivência harmoniosa que deve imperar no seio de uma coletividade, não é demais quebrar o caráter individualista do ser humano e render ensejo à existência desse regramento coercitivo e impositivo chamado Direito.

Todavia, com o advento da nova ordem constitucional democrática de 1988, o ideal de solidariedade social restou consubstanciado em verdadeiro princípio jurídico expresso:

[...] a solidariedade social não é apenas uma ideia. É um princípio de nosso Direito Positivo, pelo menos a partir da Constituição Federal de 1988, que o alberga expressamente em dispositivo segundo o qual constituem objetivos fundamentais da nossa República “construir uma sociedade livre, justa e solidária” (art. 3º, inc. I). (MACHADO, H., 2010, p. 50).

A solidariedade, por conseguinte, é um valor fortemente presente nos direitos fundamentais denominados de terceira geração, tendo em vista o caráter difuso que lhes é inerente.

Sobre o tema da solidariedade, em contraste com a ética individualista reinante em nossa sociedade hodierna, são sobretudo oportunas as palavras de Édis Milaré (2004):

Infelizmente somos herdeiros – e por vezes praticantes convictos – de um sistema ético mal elaborado ou, até mesmo, deformado. Crescemos orientados por preceitos de uma moral individual (para não dizer individualista). Damo-nos por honrados e probos se, nas relações interpessoais de nossa esfera individual, não nos apropriamos indebitamente dos bens de outrem ou não lhe fazemos violência. Saldar débitos, cumprir a palavra, não causar prejuízo são obrigações das quais, em rigor, não poderíamos nos vangloriar – são comezinhas. Se ficarem nisso, exclusivamente, e discursando a visão social, elas se revestem de certo caráter farisaico. A moral que nos falta – pensando em termos de ética do Bem Comum e Ética do Meio Ambiente – é aquela outra menos conhecida e praticada; a moral de cunho a alcances sociais. (MILARÉ, 2004, p. 90).

Sobreleva registrar que, ao se preconizar a solidariedade social, de forma alguma está se falando em desprezo ou abandono dos interesses individuais ou particulares. O principal desafio do Estado Democrático de Direito é justamente equilibrar essa ambivalência dos interesses públicos e privados, concedendo autonomia aos cidadãos, sem, contudo, manietar seus passos.

Precisas as palavras do filósofo alemão Hegel (1997, p. 213), no sentido de que, “na verdade, não deve o interesse particular ser menosprezado e suprimido, mas sim, conservado em harmonia com o interesse geral para que, assim, um e outro sejam assegurados.”.

Deve-se ressaltar que, sob o prisma da solidariedade, o conceito de desenvolvimento sustentável deve ser analisado de forma global e atemporal. Afirma-se global, uma vez que as questões atinentes ao meio ambiente possuem habitualmente um impacto difuso e não meramente local. E deve ser enxergado de forma atemporal, em razão da necessidade de deixarmos uma qualidade de vida e um meio ambiente equilibrado para as gerações futuras, os nossos descendentes.

Não é outro o pensamento de Paulo Affonso Machado (2010), quando o prestigioso autor do Direito Ambiental demonstra que, na esteira de um ideal de solidariedade intergeracional, as gerações vindouras também devem ser consideradas em nossos planejamentos como verdadeiros sujeitos de direito:

O desenvolvimento sustentável ou sustentado é aquele que visa a atingir as gerações presentes e futuras. A novidade do conceito é a introdução das gerações futuras não só como interessadas, mas titulares de direitos em relação ao desenvolvimento.(...) Até o advento do conceito de desenvolvimento sustentável, o planejamento econômico, mesmo quando observava uma vertente ambiental, circunscrevia-se a planejar o cronograma – curto, médio e longo prazo – com olhos na geração presente, isto é, na geração que imediatamente iria fruir o desenvolvimento planejado. (MACHADO, P., 2010, p. 314).

6.3 A compatibilização das atividades socioeconômicas e a preservação ambiental

Ao se perseguir o desenvolvimento de forma sustentada, não se está a falar em um enfraquecimento dos princípios preservacionistas ou em uma defesa do capitalismo sem escrúpulos e sem regras.

O que o princípio do desenvolvimento sustentável exige é o tratamento adequado de inter-relacionamento dos objetos tratados pelos arts. 170 e 225 da Constituição Federal, revelando-se numa prática interpretativa que avalie toda a complexidade do ordenamento jurídico. Através deste princípio, busca-se a concretização de políticas públicas capazes de

revelar o texto constitucional em toda a sua globalidade, em vez de reproduzir os discursos que exaltam uma oposição que não é material, mas ideológica. (DERANI, 2008, p. 103).

Esse conceito de desenvolvimento leva em conta uma multiplicidade de fatores, que o impede de ser confundido com o mero crescimento econômico. Ao discorrermos acerca da sustentabilidade na noção de desenvolvimento, está se falando de um desenvolvimento econômico com um projeto social e ambiental subjacente. Nesta senda:

[...] o desenvolvimento sustentável enfatiza a sociabilidade do capitalismo, pois o condiciona a uma visão antropocêntrica. Tanto o “ecologismo” quanto o “capitalismo selvagem” excluem do ordenamento jurídico esta visão (antropocêntrica), que se traduz no homem (social, coletivamente abordado) e sua *qualidade de vida*. (D’ISEP, 2009, p. 54-55).

Forçoso, pois, reconhecer que o conceito de desenvolvimento sustentável delineado em nossa Magna Carta conforma o próprio objeto do próprio Direito Ambiental em sua ambição de perseguir, a todo custo, a mera preservação ambiental. Assim, é urgente que se compreenda este novel ramo do Direito vinculado à produção econômica, porquanto a “proteção dos recursos naturais não se esgota na “vontade” de proteger a natureza, mas objetiva a manutenção de uma prática econômica socialmente desenvolvida. Esta nova designação reflete um outro modo de ver o direito ambiental.” DERANI, 2008, p. 137).

Não se nega que há, na finalidade constitucional de preservação ambiental, uma verdadeira limitação às atividades sociais e econômicas. Nem se está a contestar que este limite pode (e deve) ir se agravando à medida que se recrudescem os danos ambientais, considerando-se a íntima relação do equilíbrio do meio ambiente com o direito à saúde e à vida. Na esteira do preceituado no princípio nº 4 da Declaração do Rio sobre o Meio Ambiente e Desenvolvimento (ECO/92), para que seja alcançado um modelo sustentável de desenvolvimento, a proteção ambiental deve revelar-se parte integrante deste processo de desenvolvimento, não podendo ser considerada isoladamente deste.

Nesse sentido, fica claro que a questão do desenvolvimento sustentável afasta a visão tradicional do modelo econômico característico do liberalismo clássico, que somente beneficiava a classe dominante, corroborando o pensamento de Bobbio (1992, p. 20) , no sentido de que “não se pode afirmar um novo direito em favor de uma categoria de pessoas sem suprimir algum velho direito, do qual se beneficiavam outras categorias de pessoas.”.

Diante deste novo modelo de desenvolvimento, composto pela tríade econômica/social/ambiental, espera-se que o Direito, como instrumento de uma nova política

pública tributária, apresente novas soluções, em consonância com o grau de compromisso da sociedade com o equilíbrio ecológico.

Neste passo, é premente a necessidade de que sejam compulsados, com o devido afino, os temas de interseção dos vários ramos da ciência que tangenciam o ideal de sustentabilidade.

7 A TRIBUTAÇÃO E O MEIO AMBIENTE

7.1 A necessidade de instrumentalização dos tributos em prol do meio ambiente

O ordenamento jurídico brasileiro oferece, basicamente, dois mecanismos de proteção ambiental, quais sejam: i) a prevenção/precaução, que busca evitar o dano ambiental; e ii) a responsabilidade civil ambiental (objetiva), que visa a reparação do dano ecológico já ocorrido.

Sem embargo da relevância de todos os instrumentos de proteção ambiental previstos na Constituição e em outras leis esparsas, como a Lei dos Crimes Ambientais (Lei nº 9.605/98), a verdade é que a degradação ambiental no Brasil não dá sinais significativos de arrefecimento.

A tributação voltada para fins ambientais vem, portanto, como um relevante instrumento indutor de condutas ecologicamente corretas, além de possuir o condão de minimizar os gastos com as atividades de poder de polícia que, não obstante seu alto custo, têm se revelado, como já se afirmou, indiscutivelmente ineficazes.

É urgente, por conseguinte, que o Estado redirecione suas atenções na busca de uma integração das normas tributárias às novas exigências ambientais, mediante a implementação de uma tributação ambiental atenta às diversas espécies de incentivos fiscais fomentadores do desenvolvimento sustentável. O objetivo a ser perseguido é uma tributação mais justa e em consonância com os princípios constitucionais preservacionistas.

Como se verá, a doutrina de ambas as áreas da ciência jurídica (ambiental e tributária) têm sido uníssonas em sustentar a premente necessidade de se descortinar ainda mais o estudo dos impostos verdes em nosso país, com vistas ao uso eficiente do poder de tributar em prol dos princípios constitucionais ambientais.

7.2 Uma nova concepção hermenêutica e epistemológica do Direito Tributário diante do Direito Constitucional Ambiental

Sem embargo de sua divisão em ramos autônomos caracterizados por métodos, objetivos e princípios próprios, o Direito forma um conjunto normativo maior. Por mais que sejam considerados autônomos os seus ramos, haverá sempre entre eles alguma intercomunicação, algum traço comum e até mesmo alguma dependência em certos ângulos ou assuntos. (THEODORO JUNIOR, 2010, p. 3).

O Direito Ambiental, por sua vez, é um ramo da ciência jurídica de cunho eminentemente transversal e interdisciplinar. Com o advento da Constituição Federal de 1988, inúmeras normas típicas desse ramo jurídico foram inseridas no sistema constitucional, exsurgindo um novo ramo da ciência jurídica que se tem usado denominar de *Direito Constitucional Ambiental*.

Assim, o Direito Tributário, como todos os outros ramos da ciência jurídica, para se perceber inserido no ordenamento jurídico, deve subsumir suas técnicas, instrumentos e efeitos a todos os propósitos constitucionais possíveis, sob pena de perda de sua própria validade. (OLIVEIRA, 2010, p. 3). Isto porque a “Constituição contém as bases do ordenamento jurídico, é nela que se encontra o próprio fundamento de validade do tributo.” (AMARO, 2003, p. 11).

Forçoso perceber, conjuntamente com Felipe Faria de Oliveira (2010, p. 226-227), que há uma urgente necessidade de “se interpretar todo o Direito Tributário em conformidade com o conteúdo constitucional de direitos fundamentais, em contrário à doutrina dominante, cuja memória seletiva se recorda da supremacia constitucional unicamente para tratar de cerceamento à exação fiscal.”.

Não se está a confrontar a ideia de que o Direito Tributário (assim como todo o Direito) é um sistema de limites. Porém, além de limitar, sustenta-se que o Direito deve, outrossim, buscar promover. A metodologia que reduz o Direito, incluído o Direito Tributário, a um sistema de limites é fruto de um corte epistemológico reducionista que acaba afastando o estudioso de uma racionalidade mais holística e edificante, tão fundamentais para o completo reconhecimento das diferentes nuances da temática ambiental.

O que se está a defender é que este ramo tributário da Ciência Jurídica não deve se furtar de assumir também uma função equalizadora na solução do desenvolvimento sustentável, considerado por muitos o maior desafio do século XXI. Assim sendo, o Direito Tributário, através desse influxo ambiental, deve buscar a superação dos paradigmas exegéticos impostos pelo positivismo jurídico e realizar uma atualização socioambiental de suas normas jurídicas.

Conforme Enrique Leff (2010, p. 15), não há dúvida de que o saber ambiental não se integrará a cada uma das ciências jurídicas, mas as impulsiona a se reconstituírem a partir de outra racionalidade. O próprio Estado Democrático de Direito trilha este mesmo caminho da interdisciplinaridade hermenêutica, porquanto reconhece de forma simultânea, como visto, a concretização das três dimensões de direitos fundamentais.

Destarte, defende-se que o sistema tributário nacional não seja mais aplicado ou interpretado de forma estanque, mas que se relacione de forma estreita com os valores e princípios da ordem econômica e socioambiental, previstos no bojo da própria Carta Federal. Afinal de contas, “o Direito é uno. É incindível e indecomponível – sob qualquer pretexto que não seja o didático.”. (AMARAL, 2011, p. 473).

Mas, para isso, é necessário que, sobretudo, o poder legislativo também se conscientize deste útil instrumento (extra)fiscal de preservação, considerando-se que a este poder compete grande parcela das escolhas de opções de políticas que irão possibilitar a implementação de uma tributação ambiental efetiva no Brasil.

No que se refere à relação entre o Direito Tributário e a matéria ecológica, vale lembrar a lição de José Marcos Domingues de Oliveira (2007, p. 20), no sentido de que o “Direito Tributário vai buscar no Direito Ambiental a seiva para nutrir-se dos elementos que lhe permitam servir de instrumento à preservação da Natureza e consequentemente da Vida.”.

Assim sendo, em que pese a utilização da tributação com a finalidade ambiental no Brasil ser ainda incipiente quando em cotejo com os países da União Europeia, dada a importância dos temas de interseção entre estes dois ramos do Direito, a “taxação ecológica” tornou-se uma das novidades fiscais mais auspiciosas da atualidade.

Inúmeros doutrinadores já sustentam essa nova roupagem, que se convencionou denominar *Direito Tributário Ambiental*. Essa novel especialização da ciência jurídica pode ser conceituada no estudo das normas jurídicas tributárias elaboradas em concurso com o exercício das competências ambientais, para determinar o uso de tributo na função instrumental de garantia, promoção ou preservação de bens ambientais. (TORRES, H., 2005, p. 101-102).

Insta ressaltar que o Direito Tributário Ambiental está em consonância com a visão mais moderna do Direito, que enfatiza o seu aspecto promocional, sem descurar da sua finalidade garantista. Sobre o tema, relevantes se mostram as colocações de João Bosco Leopoldino da Fonseca (2007):

Há que se verificar ainda que hoje mais se enfatiza o *aspecto promocional do Direito*, como assinala Norberto Bobbio. O ordenamento jurídico liberal manifestava-se como *garantidor* de uma ordem econômica existente. Sua atuação não pode dizer-se abstencionista, porque se caracterizava pela *força de garantia*. Hoje, contudo, a função do Direito passou a ser a de criar, a de dar forma a uma nova realidade. O direito se manifesta como *força prospectiva*, como *força impulsionadora*. (FONSECA, 2007, p. 249).

7.3 A tributação ambiental no Sistema Tributário Constitucional: o art. 146-A da Constituição

Um dos fatores que torna o tema da tributação ambiental bastante intrincado é o fato de o Brasil ser um dos únicos países a possuir um verdadeiro sistema tributário no bojo do próprio texto constitucional. Sobre este tema da compatibilidade dos tributos verdes com a ordem tributária constitucional, Renato Bernardi (2008), em seu artigo sobre tributação ecológica, assevera:

o Sistema Tributário Constitucional é perfeitamente adequável à gestão ambiental, desde que suas previsões sejam aplicadas com a finalidade extrafiscal, ou seja, visando à mudança de comportamento do agente poluidor. Consiste, assim, num importante instrumento de gestão econômica do meio ambiente com capacidade de coibir atitudes poluidoras, bem como incentivar atividades de produção ecologicamente corretas com investimentos em novas tecnologias de produção não poluente. (BERNARDI, 2008, p. 72).

Sem embargo da compatibilidade do nosso ordenamento jurídico com a criação e utilização de tributos ambientais, o fato é que ainda não há previsão na Constituição Federal, nem no Código Tributário Nacional, que disponha de forma *expressa* os tributos ambientais ou ecológicos propriamente ditos, conhecidos nos países de origem anglo-saxônica como *ecotaxes* ou *green taxes*.

O que deve ser posto em relevo é que há um importante (e ainda pouco explorado) comando constitucional previsto no art. 146-A⁸ da Magna Carta, incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003, que prevê a possibilidade de lei complementar estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência da União, por lei, de estabelecer normas de igual objetivo.

Discorrendo sobre este abrangente e intrincado dispositivo constitucional, Humberto Ávila (2008, p. 144) afirma que este “critério especial de tributação é mais um instrumento para promover os princípios da atividade econômica, previstos no art. 170 da Constituição Federal [...]”.

Partindo-se dessa afirmação de Humberto Ávila (2008), e considerando-se que a proteção ambiental encontra-se positivada como um dos princípios constitucionais da ordem

⁸ “Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo.” (BRASIL, 1988)

econômica, à vista do art. 170, VI, é forçoso concluir que poderão ser publicadas lei nacional ou federal, contendo normas de tributação ambiental, com a previsão de se prevenir alguns desequilíbrios de concorrência oriundos do uso e degradação indiscriminada de recursos naturais.

Assim se pode argumentar, tendo em vista que o meio ambiente é *bem de uso comum* do povo, consoante a dicção do *caput* do art. 225 da Carta Política⁹. Sendo *bem de uso comum* do povo, o fato de um agente econômico causar uma degradação ambiental desmedida com fins lucrativos, além de afetar a sadia qualidade de vida, causa inexoravelmente uma falha no mercado ante o prejuízo dos seus concorrentes que façam uso de forma mais racional destes mesmos bens naturais.

Há que se salientar uma singularidade prevista nesta competência do art. 146-A da Constituição da República (BRASIL, 1988), franqueada pelo constituinte derivado, em comparação com a instituição de uma simples contribuição de intervenção no domínio econômico (CIDE). Nas palavras de Humberto Ávila (2008):

Enquanto a competência para instituir contribuições de intervenção no domínio econômico serve como instrumento específico de atuação nessa área/setor/atividade no caso de ter ocorrido algum problema com relação à promoção do princípio da livre concorrência (art. 170, inciso IV), pressupondo especificidade de atuação e restrição existente ao princípio da livre concorrência, a nova concepção serve de instrumento geral de atuação ampla na hipótese de poder vir a surgir algum desequilíbrio de concorrência, não exigindo especificidade nem restrição já ocorrida ao princípio da livre concorrência (art. 146-A). Por isso o dispositivo menciona o objetivo de “*prevenir desequilíbrios da concorrência.*” (ÁVILA, 2008, p. 144).

Em monografia sobre o referido dispositivo constitucional, Luiz Augusto da Cunha Pereira (2011, p. 145), após ampla análise das diferentes vozes da doutrina, assenta que a melhor exegese para este artigo é a de que os “Estados, o Distrito Federal e os Municípios apenas poderão editar suas legislações específicas após a edição da lei complementar prevista no art. 146-A, que trará as normas gerais de balizamento para a sua edição.”. E prossegue, concluindo que:

Já a União, por autorização expressa do dispositivo, poderá, desde já, valer-se da legislação ordinária específica, logicamente dentro de sua competência tributária e reguladora, como já frisado, para tratar de tais critérios especiais de tributação, sendo estes critérios válidos somente para ela própria, sem o caráter de norma geral. (PEREIRA, 2011, p. 145).

⁹ “Art. 225. Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, **bem de uso comum do povo** e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações.” (BRASIL, 1988, grifo nosso)

Por derradeiro, independente dessas limitações impostas pelo nosso sistema tributário nacional, não se pode olvidar que, por intermédio da tributação ambiental, o Estado poderá concretizar, entre outros objetivos, um importante comando constitucional, inserto no art. 225, inciso VI, no sentido de promover a educação ambiental em todos os níveis, conscientizando os cidadãos em prol da preservação do meio ambiente ecologicamente equilibrado.

7.4 Breve panorama da tributação ambiental no Direito comparado

A OCDE - Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico, instituição à qual estão filiados vários países da União Europeia, é responsável, desde a década de 1960, pela discussão acerca da proteção ambiental via instrumentos tributários. (GUSMÃO, 2011, p. 1308). É, portanto, o organismo internacional precursor dos debates tributários ambientais.

Diante desse rico e antigo debate, é visível o avanço, em termos de legislação tributária ambiental, das nações mais desenvolvidas, sobretudo dos países europeus. Sobre as experiências do Direito comparado nestes países ditos do núcleo orgânico, a tributarista Regina Helena Costa (2005) afirma que:

Em países mais desenvolvidos, tais como a França, a Alemanha e os Estados Unidos da América, a experiência tem demonstrado que a introdução de um eficiente sistema de tributos ambientais é duplamente vantajosa: de um lado estimula o comportamento individual, que espontaneamente se orienta de modo “ecológico”, para evitar tributação mais gravosa e, de outro lado, não é custoso nem pouco eficaz, como a fiscalização inerente ao poder de polícia. (COSTA, 2005, p. 313).

Reforçando o que foi dito sobre as experiências bem-sucedidas da tributação ambiental nos países da comunidade europeia, Paulo Henrique do Amaral (2007, p. 54) informa que, em quase toda a Europa, já são vários os doutrinadores que levantam os benefícios da tributação em relação à proteção ambiental.

Paulo Henrique do Amaral (2007) ressalta, ainda, ser pacífica entre os europeus a identificação da natureza orientadora de condutas, bem como a arrecadação de recursos para promover programas de tutela ao meio ambiente ecologicamente equilibrado.

Esse mesmo autor ainda nos informa que, naquele continente, tanto a modulação de condutas quanto a arrecadação de numerário para fundos são instrumentos postos à disposição pelo legislador dos países europeus para a preservação do seu ecossistema.

Décio Franco e Paulo Figueiredo (2007, p. 254) registram, ainda, que nos Estados Unidos, entre os mais usuais instrumentos jurídico-financeiros e tributáveis voltados para a defesa do meio ambiente, estão os fundos públicos constituídos com receita vinculada de impostos, geralmente indiretos, sobre combustíveis, emissões de gases poluentes, equipamentos de caça e pesca.

Entre eles, destaca-se o *Superfund*, criado em 1986, e que se trata de um gigantesco fundo público composto por receitas oriundas da arrecadação de um adicional ambiental sobre o Imposto de Renda, do Imposto sobre Petróleo e Derivados, bem como do Imposto sobre Produtos Químicos Perigosos e Derivados. Com isso, afirmam os referidos autores, pode o Poder Público determinar a recuperação dos locais degradados por resíduos perigosos.

Afirmam, por fim, que as taxas ambientais são instrumentos muito empregados na Europa para custeio de serviços públicos de licenciamento, fiscalização, limpeza ou recuperação ambiental. São, porém, poucos usuais nos Estados Unidos, que preferem uma “solução de mercado”, a que chamam de “direito de negociar limites de poluição”. (FRANCO; FIGUEIREDO, 2007, p. 255).

No que se refere à América Latina, o autor peruano Daniel Yacolca Estares (2010), traçando um panorama mais detalhado, afirma que, excetuando-se algumas iniciativas tímidas na Colômbia e no Peru, “[...] *sobre la tributación ambiental latinoamericana fluye con claridad que no existen reformas fiscales verde integrales, sino sólo algunas intenciones legislativas.*”¹⁰

Enfim, pelo que se pode perceber da análise da doutrina sobre as iniciativas estrangeiras de tributação ambiental, a Europa encontra-se na vanguarda em relação ao tema. Não é demais atentar para as mais diversas bases impositivas utilizadas naquele continente para que se possa melhor desenhar uma reforma tributária ambiental no Brasil.

7.5 Experiências nacionais de tributação ambiental

Conquanto haja alguns exemplos espaçados de tributos com finalidade ambiental no Brasil, quando se analisa a dimensão dos problemas atuais que orbitam o nosso meio ambiente, pode-se afirmar que as experiências das exações tributárias com tais finalidades

¹⁰ “[...] sobre a tributação ambiental na América Latina, parece claro que não existem amplas reformas fiscais verdes, mas somente algumas intenções legislativas.” (ESTARES, 2010, tradução nossa).

ecológicas em nosso país ainda são sobretudo tímidas em comparação às nações mais desenvolvidas.

Um exemplo nacional de instrumentalização dos tributos para as causas ambientais é o ICMS ecológico, adotado por alguns Estados da Federação, que, apesar de não ser considerado um tributo ambiental propriamente dito, trata-se de um importante instrumento de finança pública e de repartição de receitas. Com base no art. 158, § único, II, da Constituição Federal de 1988, os estados podem compensar municípios que não podem expandir a arrecadação por limitações ambientais. Em Minas Gerais, os critérios de repasse do ICMS ecológico aos Municípios encontram previsão na Lei Estadual nº 13.803 de 27.12.2000.

Outra importante exação tributária nacional com função ambiental é o Imposto Territorial Rural (ITR), que possui seu regime jurídico afeto ao disposto no inciso VI e §4º do art. 153 e no inc. II do art. 158, todos do diploma constitucional (BRASIL, 1988). De competência da União, seu caráter extrafiscal ambiental permite a instituição de um sistema gradativo de alíquotas, que pode desestimular a manutenção do regime improdutivo de propriedades rurais, assim como garantir a não incidência do imposto sobre pequenas áreas produtivas vocacionadas a atividades de subsistência familiar.

O ITR também possui seus delineamentos em vários diplomas legais, como nos arts. 29 a 31 da Lei nº 5.172 (CTN), nos arts. 47 a 50 da Lei nº 4.504 (Estatuto da Terra), na Lei nº 9.393 que, por sua vez, revogou os arts. 1º a 22 da Lei nº 8.847, e no art. 18, §2º, da Lei nº 4.771/65 (Código Florestal). Desta combinação de dispositivos legais surge a relevância dessa espécie tributária para a preservação ambiental, pois conjuga a permissão de exclusão da base de cálculo do percentual de áreas de floresta nativa, particularmente as áreas de preservação permanente (APP's) e as reservas legais, com a progressividade ambientalmente orientada, voltada à concretização da função social da propriedade rural e à preservação ambiental.

Outra espécie de tributo com dimensão ambiental é o Imposto Predial Territorial Urbano (IPTU), que também visa assegurar o cumprimento da função social da propriedade. O §1º do art. 156 da Constituição Federal de 1988, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 29 de 2000, instituiu a possibilidade de *progressividade fiscal* da referida exação tributária em razão do valor do imóvel, da sua localização e do seu uso. Doutra margem, o § 4º, II do art. 182, da Carta Federal, que trata da *progressividade extrafiscal*, atende os casos de descumprimento da função social da propriedade, dentre outros motivos, em razão do desatendimento aos requisitos de proteção ambiental.

Nesse sentido, a própria Lei nº 10.257/2001, conhecida como Estatuto da Cidade, especificamente em seu art. 7º, estabeleceu a progressividade como instrumento de política urbanística que, como se sabe, abrange o melhor aproveitamento do meio ambiente urbano.

No que se refere ao Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), a Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003, previu relevante iniciativa extrafiscal através do art. 155, § 6º, II, da Carta Federal (BRASIL, 1988), no sentido de que a referida exação poderá ser instituída com alíquotas diferenciadas em função do tipo e utilização. Doravante, não é difícil prever que as leis estaduais instituidoras do imposto poderão prever alíquotas maiores para veículos mais luxuosos e que sejam utilizados para uso particular, e alíquotas menores para aqueles modelos mais simples e que sejam utilizados para o exercício de algum trabalho ou profissão.

Sobre o tema, válido transcrever a seguinte ementa de acórdão do Supremo Tribunal Federal, que considerou constitucional essa finalidade tributária regulatória, por meio da diferenciação de alíquotas com base na destinação dada ao veículo:

IPVA – ALÍQUOTAS DIFERENCIADAS. Não implica ofensa à Constituição Federal o estabelecimento de alíquotas diferenciadas conforme a destinação do veículo automotor. Precedentes: Agravos Regimentais nos Recursos Extraordinários nº 414.259/MG e nº 466.480/MG, ambos relatados na Segunda Turma, pelo Ministro Eros Grau; e Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 167.777/SP, Segunda Turma, de minha relatoria, entre outros. IPVA – AUTOMÓVEIS USADOS – VALOR VENAL – DEFINIÇÃO PELO PODER EXECUTIVO. Prevendo a lei a incidência da alíquota do Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores – IPVA sobre o valor venal do veículo, não conflita com a Carta da República a remessa da definição do quantitativo ao Executivo. (RE 424991 AgR/MG - MINAS GERAIS AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO - Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO - Julgamento:13/09/2011 - Órgão Julgador: Primeira Turma).

No âmbito da legislação estadual mineira, vale registrar o exemplo da Lei nº. 6.606/1989, que dispõe a respeito do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA). Referida norma, com as alterações que lhe foram feitas pela Lei nº. 9.459, de 16 de dezembro de 1996, diferencia a alíquota desta exação tributária tendo como critério o combustível utilizado pelo veículo, favorecendo as fontes energéticas menos poluidoras como o álcool, gás natural e a eletricidade. No RE nº 236.931 (D.J. 29.10.99), o STF entendeu que tal mecanismo tributário não constitui aplicação da técnica da progressividade ou da capacidade econômica, mas tão somente guarda conformidade com uma política extrafiscal para o incentivo de tecnologias limpas. (GODOI; MOREIRA, 2002, p. 316-317).

Em relação ao Imposto de Renda (IR), por força da Lei 5.106/66 que concede incentivos fiscais para os empreendimentos florestais, as pessoas físicas são autorizadas a deduzir de suas declarações o montante aplicado em florestamento e reflorestamento. As pessoas jurídicas também podem descontar um percentual do valor do imposto, se aplicarem recursos nas referidas atividades, mediante o cumprimento de alguns requisitos ali previstos.

No caso do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), aponta-se o Decreto nº 755/1993, que estabeleceu alíquotas mais baixas para veículos movidos a álcool, em detrimento dos abastecidos por gasolina. Consoante comentário de Terence Trennepohl (2011, p. 105), “muito embora a intenção tenha sido incentivar a produção de álcool visando a diminuição da importação de petróleo, houve uma diminuição nos níveis de poluição atmosférica nas grandes cidades.”.

No que concerne às taxas, já se encontra mais fortalecida a sua utilização como instrumento de proteção ecológica. Esta modalidade de exação tributária vinculada “[...] obriga o poluidor-contribuinte a suportar o custo dos serviços públicos específicos necessários à preservação e recuperação do meio ambiente ou à fiscalização ou monitoramento de atividades econômicas relacionadas com a potencialidade ou efetiva lesividade ao meio ambiente.”. (AMARAL, 2007, p. 172).

Um dos principais exemplos encontrados hoje no sistema tributário nacional é a Taxa de Coleta de Lixo (TCL) cobrada pelas municipalidades. Os municípios, encarregados do serviço de limpeza urbana, cobram a taxa, e o fazem, segundo Marcus de Freitas Gouvêa (2006, p. 106), com a mesma base de cálculo do IPTU, o que é vedado pelo artigo 145, § 2º¹¹ da Constituição Federal.

A jurisprudência do STF, todavia, não tem contestado a viabilidade constitucional desta exação, tendo, inclusive, publicado a Súmula Vinculante nº 19, no sentido de que a referida taxa, cobrada exclusivamente em razão dos serviços públicos de coleta, remoção e tratamento ou destinação de lixo ou resíduos provenientes de imóveis, não viola o artigo 145, II, da Constituição Federal. Posicionamento divergente tem sido adotado tocante à taxa de limpeza e conservação dos logradouros públicos, que tem sido sistematicamente rechaçada pela Suprema Corte. (GODOI, 2002, p. 352).

Insta registrar, também, a Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental (TCFA), instituída pela Lei Federal nº 10.165, de 27 de dezembro de 2000, considerada constitucional pela Suprema Corte, no bojo do Recurso Extraordinário nº 416.601-1, de Relatoria do

¹¹ “Art. 145 [...] § 2º - As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.” (BRASIL, 1988)

Ministro Carlos Velloso, onde se firmou o entendimento de que tal tributo é uma taxa em decorrência do *poder de polícia* do estado; e não de efetiva prestação de serviço público com necessária contrapartida e individualização. Nessa toada, a referida taxa “[...] deve ser paga trimestralmente pelos sujeitos passivos (que são pessoas jurídicas que exercem atividades listadas na lei como potencialmente poluidoras ou utilizadores de recursos naturais), independentemente de eles sofrerem fiscalização efetiva.”. (ALEXANDRINO; PAULO, 2007, p. 11).

Oportuno mencionar, ainda, a Taxa de Inspeção Veicular que, nos limites do art. 12 da Lei Federal nº 8.723/93, autorizou aos Municípios a instituírem o Programa de Controle da Poluição do Ar por Veículos Automotores – PROCONVE –, para que os próprios governos municipais estabeleçam planos específicos, normas e medidas de controle de poluição do ar por veículos automotores em circulação, em consonância com as exigências do PROCONVE e suas medidas complementares.

Ressalte-se que os limites dos padrões relativos ao controle e à manutenção da qualidade do meio ambiente são os estabelecidos pelo Conselho Nacional do Meio Ambiente – CONAMA –, na forma do inciso VII do art. 8º da Lei nº 6.938/81, mas podem ser restringidos ainda mais pelas próprias municipalidades. Tal exação tem por finalidade legítima controlar a poluição do ar e os níveis de ruídos dos veículos automotores, porém sua execução tem sido objeto de calorosos debates na mídia e na doutrina, mormente após a sua instituição pelo Município de São Paulo.

No que concerne às espécies tributárias das contribuições, pode-se citar ainda a CIDE-combustíveis, conhecida como o primeiro tributo ecológico propriamente dito do nosso ordenamento. A exigência da contribuição de intervenção no domínio econômico, denominada "CIDE- combustíveis", possui autorização constitucional específica, introduzida pela Emenda 33/2001, no artigo 177, parágrafo 4º¹² da Constituição, tendo sido instituída pela União por meio da Lei 10.336/2001.

Nos termos das letras *a*, *b* e *c* do inciso II do § 4º do artigo 177 da Constituição Federal (BRASIL, 1988), percebe-se que a receita desta contribuição possui, dentre outras destinações, uma específica para a proteção do meio ambiente (alínea *b*), representando um

¹² “Art. 177 [...] § 4º. A lei que instituir contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível deverá atender aos seguintes requisitos: I - a alíquota da contribuição poderá ser: a) diferenciada por produto ou uso; b) reduzida e restabelecida por ato do Poder Executivo, não se lhe aplicando o disposto no art. 150,III, b; II - os recursos arrecadados serão destinados: a) ao pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, gás natural e seus derivados e derivados de petróleo; b) ao financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás; c) ao financiamento de programas de infraestrutura de transportes.” (Brasil, 1988)

estímulo à proteção ambiental. O artigo 4º, V, da Lei nº 10.636, de 30 de dezembro de 2002, que dispõe sobre a aplicação dos recursos dessa CIDE, determina que tais recursos devem ser destinados, inclusive, para o fomento a projetos voltados para a preservação, revitalização e recuperação ambiental em áreas degradadas pelas atividades relacionadas à indústria de petróleo e de seus derivados e do gás e seus derivados.

Até a presente data, no entanto, não foi criado o fundo competente para emprego da receita dessa contribuição para proteção do meio ambiente, apesar da finalidade prevista no indigitado preceptivo constitucional e nas citadas leis ordinárias, no sentido de se utilizar os seus recursos para o financiamento de projetos ambientais relacionados à indústria do petróleo e do gás.

Registre-se abaixo o posicionamento restritivo adotado pela nossa Suprema Corte em relação à destinação constitucional da CIDE-Combustíveis:

PROCESSO OBJETIVO - AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE - LEI ORÇAMENTÁRIA. Mostra-se adequado o controle concentrado de constitucionalidade quando a lei orçamentária revela contornos abstratos e autônomos, em abandono ao campo da eficácia concreta. LEI ORÇAMENTÁRIA - CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - IMPORTAÇÃO E COMERCIALIZAÇÃO DE PETRÓLEO E DERIVADOS, GÁS NATURAL E DERIVADOS E ÁLCOOL COMBUSTÍVEL - CIDE - DESTINAÇÃO - ARTIGO 177, § 4º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. É inconstitucional interpretação da Lei Orçamentária nº 10.640, de 14 de janeiro de 2003, que implique abertura de crédito suplementar em rubrica estranha à destinação do que arrecadado a partir do disposto no § 4º do artigo 177 da Constituição Federal, ante a natureza exaustiva das alíneas "a", "b" e "c" do inciso II do citado parágrafo. (STF. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2925. Rel. Ministra Ellen Gracie. Plenário. DJE 19.12.2004).

Importante mencionar ainda que esta exação tributária tem como escopo desestimular o consumo dos combustíveis mais poluentes, considerando-se que a Lei nº 10.336/2001 implementou, no seu artigo 5º, um sistema de tributação graduada, consoante os danos ambientais de cada combustível.

Por fim, insta registrar a Lei nº 11.828/2008, originada da conversão da Medida Provisória nº 438/2008, que dispõe sobre medidas tributárias aplicáveis às doações em espécie recebidas por instituições financeiras públicas controladas pela União e destinadas a ações de prevenção, monitoramento e combate ao desmatamento e de promoção da conservação e do uso sustentável das florestas brasileiras.

Nos casos de doações para as instituições e propósitos ambientais discriminados, a referida lei autoriza a suspensão da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins –, contanto que a

destinação das doações seja efetivada no prazo máximo de 2 (dois) anos, contados do mês seguinte ao de recebimento da doação.

7.6 Propostas para a implantação de novos mecanismos tributários ambientais

Mesmo diante de todas essas experiências acima narradas, há ainda muito o que se fazer em termos de implantação de um verdadeiro sistema tributário ambiental no Brasil.

A tributação sobre a propriedade, por exemplo, é uma das formas mais antigas de financiamento do Estado, existindo desde os seus primórdios. É, além disso, uma das formas de tributação com maior potencial socioambiental.

Atualmente, no entanto, a arrecadação de impostos como o ITR e o IPTU é ínfima, não chegando as duas exações tributárias ao percentual de 1,3% do total da receita tributária arrecadada em 2006 (SILVEIRA, 2009, p. 334). O que se percebe, por conseguinte, pela própria distribuição da carga tributária nacional, é que há ainda uma forte cultura patrimonialista e individualista da propriedade imobiliária.

O próprio art. 47 do Estatuto da Cidade (BRASIL, 2001) estabelece que os tributos sobre imóveis urbanos serão diferenciados em função do interesse social. Neste quadrante, por exemplo, o meio ambiental cultural poderia ser mais bem protegido, mediante isenções fiscais do Imposto Predial Territorial Urbano (IPTU) para os imóveis tombados pelo patrimônio histórico. Merecem incentivos, outrossim, os proprietários que realizarem projetos ambientais no imóvel, como a reciclagem do lixo e a implantação de sistemas de aquecimento solar.

Nesta trilha, o Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) e o Imposto sobre Transmissão de Bens *Causa Mortis* e de Doação (ITCMD) também poderiam ser mais bem utilizados de forma a estimular a função socioambiental da propriedade dos bens imóveis.

Oportuno salientar que a atual concepção de função social, segundo Edésio Fernandes (2012, p. 14), não se restringe apenas no poder de regular e colocar “limitações administrativas” externas aos direitos individuais de propriedade imobiliária, mas está exatamente no poder de obrigar alguns comportamentos destes proprietários.

Conforme preleciona Guilherme Purvin de Figueiredo (2010):

[...] pela função social da propriedade, o proprietário torna-se um colaborador da administração ambiental e os seus bens passa à condição de patrimônio obrigado. Rompe-se, dessa forma, a clássica dicotomia entre dever estatal e individual, por força do princípio da solidariedade social. (FIGUEIREDO, 2010, p. 341).

Portanto, a aplicação efetiva desses instrumentos tem o condão de contribuir para uma repartição mais justa dos encargos, ônus e benefícios decorrentes da aplicação do regime de proteção dos bens ambientais e culturais. E esta justa distribuição dos ônus e benefícios é princípio determinante e estruturante da política urbana e ambiental, condição mesmo para a construção e reconhecimento do direito a um meio ambiente ecologicamente equilibrado. (FERNANDES, 2012, p. 12).

Ressalte-se que os exemplos acima versam quase sempre sobre incentivos fiscais, e não sobre uma tributação impositiva, que apresenta inequivocamente mais complexidade.

A título de exemplificação das dificuldades enfrentadas por esta espécie de tributação ambiental inibitória, válido mencionar a impossibilidade *de imposto cultural*, nas palavras de Heleno Taveira Tôrres (2005):

Como se pode perceber, não há qualquer espaço para a instituição de alguma espécie de “imposto ambiental”, para os fins culturais. E mesmo o caso de contribuições de intervenção no domínio econômico, aqui, é incabível, porquanto as manifestações culturais não se coadunam com práticas interventivas. E como os incentivos fiscais ou formação de fundos, como já dissemos, é uma questão de emprego de verbas orçamentárias e não de uma técnica tributária específica, essa matéria queda-se excluída de qualquer vinculação com o conteúdo de Direito Tributário Ambiental. (TORRES, H., 2005, p. 114-115).

Cabível, no entanto, *a taxa cultural* em razão de poder de polícia ou de serviço público divisível:

Visando alcançar tais objetivos de proteção, taxas podem ser cobradas, a partir dos controles de vigilância e preservação, que recaiam exclusivamente sobre a frequência e uso econômico, por razões de poder de polícia ou de serviço público, respectivamente. Mas, porque os casos de “danos e ameaças ao patrimônio cultural serão punidos, na forma da lei” (§4º, do art. 216, da CF), todo aquele que assim proceder, deverá proceder, deverá sofrer a incidência de multas bem como responsabilizar-se mediante pagamento de indenizações. (TORRES, H., 2005, p. 114).

Os próprios impostos que incidem sobre o *comércio exterior*, caso do II e do IE, podem converter-se em importantes instrumentos de política ambiental, porquanto possuem uma maior flexibilidade para fixação de suas alíquotas por meio de atos do Poder Executivo, com grande potencial para privilegiar os produtos, com desejável viabilidade ecológica em detrimento dos que trazem, em sua produção ou consumo, um alto risco ao meio ambiente.

O Imposto sobre Serviços (ISS), de competência municipal, também pode ser objeto de manejo de importantes mecanismos tributários na viabilização da construção das obras mais dispendiosas que protejam o meio ambiente. Por outro lado, o referido tributo poderia

ser mais bem utilizado como instrumento de desestímulo àqueles serviços mais poluidores, cujo *modus operandi* não guarde consonância com os valores preservacionistas, com base no art. 170, VI, da Constituição (BRASIL, 1988), com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003, que preceitua que a defesa do meio ambiente deve se dar mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação.

Com base no próprio art. 170, VI da Constituição, acima citado, o Imposto sobre Produto Industrializado (IPI) também poderia cumprir mais relevante papel de estímulo ecológico, com a redução de suas alíquotas em favor dos produtos com uso de tecnologias mais limpas. À guisa de exemplo, os automóveis que utilizarem equipamentos ou combustíveis menos poluidores poderão receber incentivos na alíquota ou na base de cálculo do imposto. (NUNES, 2005, p. 9).

No mesmo diapasão, o Imposto de Renda (IR) incidente sobre as pessoas físicas e jurídicas está a merecer uma repaginada ecológica. Apesar de sua alta carga arrecadatória, há nesta exação tributária diversos mecanismos extrafiscais subaproveitados como, por exemplo, as deduções, que poderiam estimular, com vigor, as melhores práticas ecológicas e as doações a fundos e organismos com finalidades preservacionistas, nos termos do que já é proposto nos Projetos de Lei nº 5.974/2005 e nº 7.224/2010.

Importante observar, portanto, que, para a utilização da tributação com fins protetivos, não há a necessidade de criação de novas espécies tributárias. Com a criatividade, é possível adaptar 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 isentado. (OLIVEIRA, 2007, p. 72). Um exemplo bem sucedido é o ICMS ecológico, tratado no tópico anterior.

8 ASPECTOS GERAIS DA NORMA TRIBUTÁRIA AMBIENTAL

8.1 Complexidades e limites da tributação ambiental

Sobre a tributação ecológica, é importante deixar claro alguns limites jurídicos e complexidades operacionais que envolvem a sua instituição e aplicação, sob pena de uma utilização desarrazoada e injurídica desse relevante instrumento fiscal.

A primeira delimitação reside no fato de que o tributo ambiental, sem embargo de sua alta carga de extrafiscalidade, não pode se transmutar em ato com natureza de sanção. Isso porque o conceito de tributo, segundo o art. 3º do CTN, não se confunde com o de multa, que é a sanção aplicada em razão de ocorrência de atos ilícitos. Nesse tópico, vale transcrever as elucidativas palavras de Paulo Henrique do Amaral (2007):

[...] quanto à distinção basilar que se faz em relação às atividades poluidoras sujeitas à responsabilização ou tributação, elas se encontram na ofensa ou não às normas de direito ambiental. A responsabilização ocorre na iminência ou efetiva lesão da norma, incidindo sobre a poluição proibida. Entretanto, a tributação das atividades poluidoras ocorre na margem que vai da poluição aceitável ou permitida até o limite da poluição proibida. (AMARAL, 2007, p. 127).

Em se configurando, portanto, o nível de poluição proibida, ter-se-ia um ilícito, sujeitando-se o infrator à responsabilidade administrativa, civil e criminal. Doutra margem, no que concerne à tributação ambiental, a hipótese de incidência sempre será algo permitido, apesar de não recomendado.

Ultrapassado este ponto, não se pode deixar de registrar alguns problemas específicos da aplicação de normas tributárias com função interventiva na área ambiental, tais como: a existência de irreversibilidades; o caráter global e dinâmico da sociedade; bem como a dificuldade de se valorar os custos e benefícios futuros de uma dada medida. (SCHOUERI, 2005, p. 239).

Ainda é mister compulsar com parcimônia acerca das sérias críticas de parte da doutrina, no sentido de que a tributação ambiental, não raras vezes, pode levar a inarredáveis injustiças em face dos micro e pequenos empresários, pelo fato de estes agentes econômicos menos favorecidos acabarem poluindo mais e, por conseguinte, pagando mais tributos, justamente por não terem acesso às novas e, muitas vezes, dispendiosas tecnologias verdes.

Nesta senda, sustenta-se que, também em sede de tributação ecológica, as micro e pequenas empresas deverão usufruir de tratamento diferenciado, mediante incentivos fiscais

ambientais que as propiciem competir com as grandes corporações do capitalismo sem serem ainda mais alijadas do que já foram desde o advento da globalização e de sua lógica concentradora de mercados.

Além destas dificuldades de ordem operacional, deve-se ter cautela na implementação de políticas tributárias ambientais que, eventualmente, venham somente a recrudescer a carga tributária sem qualquer efeito positivo para o ecossistema. Como bem lembra Omara Oliveira de Gusmão (2011):

Não é raro as medidas adotadas não produzirem resultados eficazes para o meio ambiente. A majoração de alíquotas sobre combustíveis e energia elétrica nem sempre redundam na eficácia da medida, uma vez que é discutível a relação entre aumento do tributo e controle ambiental quando o bem pertence à categoria daqueles classificados pela economia como de demanda inelástica ou de consumo necessário. (GUSMÃO, 2011, p. 1321).

Sobre os limites de formatação da tributação ambiental, importante destacar que na visão de alguns autores, somente a União poderá, por meio de sua competência residual, instituir alguma espécie de imposto verde ou ecológico, por força do art. 154, I, da CF/88. Sobre esse tema, leciona o professor da USP Heleno Taveira Tôrres (2005):

Feitas estas considerações sobre os limites constitucionais e reclamos da competência ambiental, não encontramos, à luz da nossa Constituição, espaço para a criação de alguma espécie de “imposto” ecológico, salvo eventual exercício de competência residual da União (art. 154, I), nos limites desta hipótese, tampouco a criação de fundos a partir dos impostos já existentes, haja vista a limitação do art. 167, IV, da CF. (TORRES, H., 2005, p. 109).

Além destas limitações, como bem recorda Jorge Henrique de Oliveira Souza (2009, p. 184), são exigências inadiáveis para a edição de novos impostos pela União, que estes sejam: (i.) veiculados por lei complementar; (ii.) não-cumulativos; (iii.) tenham materialidade diversa das já previstas a Constituição; (iv.) que essa materialidade represente capacidade contributiva, por exigência do § 1º do art. 145 da CF/88; e (v.) por força do art. 157, II, também da CF/88, que vinte e cinco por cento (25%) do produto de sua arrecadação seja repartido entre Estados e Distrito Federal.

Para estes autores, somente se preenchidos todos esses requisitos é que se considerará constitucional a criação de novos impostos ambientais.

Prosseguindo nesta linha restritiva, Heleno Taveira Tôrres (2005, p. 129-130) afirma ainda que não serão espécies de “tributos ambientais” aqueles que simplesmente tenham sido criados para que sua arrecadação permita a formação de fundos específicos em favor da

preservação e controle do meio ambiente ou similar. Na sua visão, a finalidade (ambiente) deve vir presente e reconhecível na estrutura da norma tributária, a partir do motivo constitucional, como as hipóteses do art. 225, da CF. Em resumo, esse autor sustenta que “o “motivo” de vínculo com a preservação ambiental, por conseguinte, deve ser identificado na própria estrutura da regra-matriz de incidência, e não fora ou no simples destino da arrecadação.”. (TORRES, H., 2005, p. 131).

Doutra margem, já há quem classifique os impostos ambientais em *próprios* ou *impróprios*, como a autora Cláudia Alexandra Dias Soares (2001, p. 606), sendo *próprio* aquele que se dirige à mudança do comportamento do sujeito passivo, enquanto o *impróprio* se identifica com aquele que visa à obtenção de receitas a aplicar no domínio ecológico, como, por exemplo, o ICMS ecológico.

Em defesa de um conceito mais abrangente para os tributos ambientais, ao qual nos filiamos, Paulo Henrique do Amaral (2007) sustenta:

Logo, entende-se que não será a finalidade ou a designação de tributo ambiental que identificará sua natureza ambiental, mas a destinação de sua receita para a proteção ambiental ou a estruturação de seus elementos que contribuirá de alguma forma com a tutela do meio ambiente, por exemplo, destinação de receita para prevenir ou reparar danos ao meio ambiente; estímulo a produtos ou serviços não-prejudiciais ao meio ambiente; ou alíquotas seletivas ou progressivas em razão de sua natureza ambiental. (AMARAL, 2007, p. 204).

A União também poderá instituir uma CIDE (art. 149 da CF/88), que poderá ser utilizada na proteção ambiental. Esta espécie tributária é considerada por alguns como a mais recomendada e compatível para fins ecológicos. Sobre este tópico, Heleno Taveira Tôres (2005) afirma:

O domínio ambiental parece ser, assim, campo muito propício para o emprego da CIDE, como instrumento de garantia do princípio contido no art. 170, ao reclamar que a ordem econômica, ao ter por fim assegurar a todos existência digna, observe a: “VI – defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação “ (redação dada pela Emenda Constitucional n. 42, de 19.12.2003), desde que se limitado sempre ao grupo vinculado à materialidade eleita, a partir do motivo constitucional. (TORRES, H., 2005, p. 146)

Prosseguindo em sua defesa da utilização da CIDE como instrumento de proteção ecológica, Heleno Taveira Tôres (2005, p. 149) ainda lembra que nada impede que a União possa exercer sua competência em favor dos Estados e Municípios, criando tais contribuições para que estas sejam cobradas e arrecadadas por estes, nas hipóteses que autorizar, desde que

limitadamente aos sujeitos vinculados à ação específica que se pretenda coibir, com existência temporária, até que se possam erradicar as causas dos danos ou se garanta a preservação necessária.

A complexidade jurídica que envolve a *tributação ambiental positiva*, mediante a imposição de um ônus fiscal, parece não existir na *tributação ecológica negativa*, veiculada por meio de isenções, anistias, não-incidência e alíquota zero.

Nas palavras de Terence Trennepohl (2011, p. 117), pode-se concluir que a via dos incentivos fiscais no Direito Ambiental é cabível, sem necessidade de maiores digressões, em todas as espécies tributárias.

8.2 O critério quantitativo do imposto ambiental: o princípio da capacidade contributiva à luz do princípio do poluidor-pagador

Sempre que possível, os impostos devem ser graduados conforme a capacidade contributiva do sujeito passivo. Trata-se do princípio da capacidade contributiva (ou econômica), que encontra sua previsão no art. 145, § 1º, da CF/88¹³.

Para os dias atuais, parece uma obviedade a noção de que o peso da carga tributária deva ser distribuído entre os cidadãos, levando-se em conta a capacidade econômica expressa de cada um. No entanto, a história não nos permite afirmar a ociosidade deste princípio, porquanto “implícita neste princípio há a negação de uma série de parâmetros de distribuição de cargas públicas que foram utilizados no período anterior às revoluções liberais: condição e classe social, nacionalidade, religião, etc.” (GODOI, 2005, p. 155).

Tal enunciado deontológico não se confunde ou se encontra restrito ao princípio da isonomia tributária. Este preconiza o ideal de igualdade formal e material. A capacidade contributiva, a seu turno, encontra-se vinculada mais estreitamente à noção de *igual sacrifício a todos*, vinculando-se ao conceito de equidade ou de tributação justa.

Por meio do princípio da capacidade contributiva, ensina Luciano Amaro (2003) que:

[...] quer-se preservar o contribuinte, buscando-se evitar que uma tributação excessiva (inadequada à sua capacidade contributiva) comprometa os seus meios de subsistência, ou o livre exercício de sua profissão, ou o exercício de outros direitos fundamentais, já que tudo isso relativiza sua capacidade econômica. (AMARO, 2003, p. 137).

¹³ “Art. 145 [...] § 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.” (BRASIL, 1988).

No plano legislativo, presta-se como limite à escolha da matéria factual para compor a hipótese de incidência de normas tributárias, porquanto o fato escolhido deverá ser revelador, com certa precisão, da capacidade econômica do sujeito.

Na correlação deste importante postulado com a matéria ecológica, forçoso corroborar o pensamento de Paulo Henrique do Amaral (2007, p. 84), quando afirma que “[...] a tributação ambiental não poderá percorrer o método tradicional de determinação do tributo pela capacidade contributiva, senão seus objetivos estariam sendo frustrados.”.

Este método tradicional que busca, a todo custo e em todos os casos, a aplicação da capacidade contributiva como único critério de quantificação do tributo não permite acolher outras finalidades previstas em nossa Carta Política, como os elementos teleológicos presentes na preservação ambiental, no desenvolvimento regional, na solidariedade social e na proteção do mercado interno.

Sobre o princípio da capacidade contributiva e da personalização dos impostos, como bem reconhece o eminente tributarista Luciano Amaro (2003, p. 137), “dependendo das características de cada imposto, ou da necessidade de se utilizar o imposto com finalidades extrafiscais, esses princípios podem ser excepcionados.”

Não é outro o entendimento de José Maurício Conti (1997, p. 48), que, em monografia sobre o tema do princípio da capacidade contributiva, conclui que a expressão “sempre que possível” prevista no art. 145, § 1º da Constituição, “visa apenas e tão somente a permitir exceções, como é o caso dos impostos com finalidades ordinatórias – a chamada tributação extrafiscal -, em que o objetivo principal não é a arrecadação, mas o direcionamento das atividades dos agentes econômicos.”.

Nesta senda, no que concerne aos tributos ambientais, por força de seu inafastável caráter extrafiscal, deve-se levar em consideração os ideais preservacionistas consubstanciados no princípio *do poluidor-pagador*. Este princípio jurídico é, a nosso ver, o grande sustentáculo da tributação ambiental e encontra-se expressamente positivado no art. 225, § 3º¹⁴ da Carta Federal.

O princípio do poluidor-pagador preconiza ser imprescindível “[...] *que el causante de la contaminación soporte al menos una parte del coste de la utilización del medio*

¹⁴ “Art. 225 [...] § 3º - As condutas e atividades consideradas lesivas ao meio ambiente sujeitarão os infratores, pessoas físicas ou jurídicas, a sanções penais e administrativas, independentemente da obrigação de reparar os danos causados.” (BRASIL, 1988).

ambiente, no solo porque ellos es una exigência de la justicia, sino también porque el cómputo de esse coste inducirá a reducir la actividad contaminante.”¹⁵.

O princípio em análise talvez seja o mais incompreendido do Direito Ambiental e, atualmente, encontra-se, a nosso ver, perdendo injustamente sua influência diante de outros princípios do Direito Ambiental, como o da precaução e da prevenção. Isto ocorre em razão de argumentos no sentido de que os mecanismos inerentes ao princípio do poluidor-pagador concedem aos agentes econômicos uma licença para poluir e que, por conseguinte, a restauração dos sistemas ecológicos restaria praticamente inviabilizada.

Entretanto, o referido postulado possui estatura constitucional e é fruto de uma visão lógico-racional no sentido de que um determinado quantitativo de poluição e utilização de recursos naturais é (e sempre será) inevitável para a vida em sociedade. Não deve ser desprezado, portanto, por convicções pessoais ou ideológicas fantasiosas e alheias à realidade social em que vivemos, sob pena de se desperdiçar excelentes oportunidades de os agentes econômicos adotarem uma postura ecologicamente viável, sob a ameaça de se verem obrigados a internalizarem grande parte das consequências negativas causadas ao meio ambiente.

Sobre a relevância do princípio do poluidor-pagador para correção das eventuais distorções do mercado e a função dos tributos ambientais para a internalização de custos ambientais nos produtos poluentes e degradadores, Roberto Ferraz (2005) aduz:

Na atividade econômica, as decisões são orientadas pelo binômio custo/benefício e, assim, ainda que não seja critério exclusivo, o custo é critério de extrema relevância nas decisões diárias, não apenas do empresário, mas de todos. Ora, se os custos da degradação ambiental não forem refletidos nos preços, as decisões econômicas nunca serão ecologicamente corretas. A função dos *green taxes* é precisamente essa: “internalizar” os custos ambientais, isto é, trazer para o custo de cada bem ou mercadoria o custo que seu consumo representa em termos ambientais. (FERRAZ, 2005, p. 342).

Ante a relevância do princípio do poluidor-pagador, estamos que o mesmo deve ser considerado no cômputo de quantificação dos tributos ambientais, sendo sopesado conjuntamente com o princípio da capacidade contributiva. Assim, nos tributos ditos ambientais, portanto, além da capacidade contributiva do sujeito passivo, mister seja levado em consideração a sua capacidade poluente. Neste sentido, Carlos Palao Taboada (2005) preleciona que:

¹⁵ “[...] que o causador da contaminação suporte ao menos uma parte do custo da utilização do meio ambiente, não só porque é uma exigência da justiça, mas também porque o cômputo deste custo induzirá a reduzir a atividade contaminante.”(TABOADA, 2005, p. 79, tradução nossa).

*[...] El punto de contato entre ambos principios es que los dos sirven de justificación a tributos: el de capacidad económica a los tributos fiscales; el de “de quién contamina paga” a los tributos ambientales. Aquellos tienen su fundamento jurídico en la necesidad de cubrir los gastos públicos, estos en la finalidad de proteger el medio ambiente.*¹⁶

Conforme adverte Luís Eduardo Schoueri (2005), não há que se falar em abandono completo do critério da capacidade contributiva, devendo remanescer esse princípio para razoabilidade do *quantum debeatur* do tributo, como limite da tributação ambiental, e não pressuposto.

O princípio da capacidade contributiva passa a ser somente mais um entre os diversos critérios de quantificação que atuarão de forma concomitante sobre a hipótese de incidência do tributo, com o objetivo de se identificarem situações de equivalência. (SHOUERI, 2005, p. 252). Nessa toada é que se afirma que:

*La relación entre ambos principios es más bien por lo común conflictiva, como suele ocurrir con los tributos con fines extrafiscales, cualesquiera que sean estos fines. La solución de este conflicto requiere ponderar el sacrificio Del principio de capacidad económica con el bien jurídico de protección del medio ambiente, lo cual exige determinar la necesidad y proporcionalidad de la medida fiscal protectora.*¹⁷

Na questão operacional da tributação ambiental, insta corroborar o pensamento da autora lusitana Cláudia Alexandra Soares (2001, p. 606), quando afirma que, por razões de equidade e eficácia, o fato tributável de um imposto ecológico deve traduzir-se numa atividade ou situação que, além de manifestar capacidade contributiva, apresente uma ligação o mais direta possível com a ocorrência do dano ambiental. E prossegue a autora portuguesa, afirmando que, pelos mesmos motivos, a base tributável de uma oneração ecológica deve medir a participação do sujeito passivo na realização do dano ambiental ou na sua prevenção.

As taxas, por sua vez, apresentam um menor âmbito operativo no domínio da defesa ambiental do que os impostos, em virtude de seu caráter contraprestacional, vez que estão condicionadas pelo princípio da proporcionalidade em relação à atividade estatal. Esse viés

¹⁶ “[...] o ponto de contato entre ambos princípios é que os dois servem de justificação a tributos: o da capacidade econômica aos tributos fiscais; o “de quem contamina paga” aos tributos ambientais. Aqueles têm seu fundamento jurídico na necessidade de cobrir os gastos públicos, estes na finalidade de proteger o meio ambiente.” (TABOADA, 2005, p. 94, tradução nossa).

¹⁷ “A relação entre ambos os princípios é por demais conflitiva, como costuma acontecer com os tributos com fins extrafiscais, quaisquer que sejam estes fins. A solução deste conflito requer ponderar-se o sacrifício. Do princípio da capacidade contributiva com o bem jurídico da proteção ao meio ambiente, o qual exige determinar a necessidade e proporcionalidade da medida fiscal protetora.” (TABOADA, 2005, p. 94, tradução nossa).

sinalagmático das taxas, portanto, limita a sua atuação como forma de internalização das externalidades ambientais. (SOARES, C., 2001, p. 605).

Percorrendo caminho um pouco distinto, lembra José Marcos Domingues (2007, p. 341) que “as taxas ambientais, sobretudo as de polícia, são um poderoso instrumento de motivação da indústria para investimentos em novas tecnologias de produção não poluentes.

Entretanto, para que as referidas taxas ecológicas cobradas em razão do poder de polícia possam exercer de forma plena este efeito modulador, é necessário que os critérios de graduação sejam estabelecidos por conceitos indeterminados que realizem uma tipificação aberta, estimulando, desta forma, o agente econômico a reduzir o montante cobrado em razão da utilização de tecnologias limpas.

Essa adequação da utilização de *conceitos indeterminados* e de *tipos abertos* quando se cuida de tributação ambiental será objeto de análise mais acurada logo adiante.

8.3 A seletividade, a progressividade, o mínimo vital e princípio do não-confisco nas políticas tributárias ambientais

No caso dos chamados impostos indiretos (como o ICMS e o IPI), sustenta-se que caberá também a aplicação do *princípio da seletividade*, na justa proporção da compatibilização do produto com os valores ambientais consubstanciados na Magna Carta.

Nos dizeres de José Marcos Domingues (2007, p. 52), “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.” O referido instrumento econômico, segundo o autor, encontra guarida no art. 170, VI, da Constituição da República.

Sobre a *seletividade*, muito pertinentes os ensinamentos de Luís Eduardo Schoueri (2005, p. 253) sobre o combate da tributação ambiental em face da obsolescência e privilegiando os bens duráveis, quando afirma que “[...] assume relevo o produto de breve duração, i.e., de utilização imediata e única, devendo a incidência ser proporcional à previsibilidade de vida do produto, dando-se, pois, uma incidência progressiva, de modo a haver maior tributação para os produtos com menor vida útil.”

Oportuno trazer à colação o seguinte julgado do Egrégio Tribunal Regional Federal da 5ª Região, reconhecendo a aplicabilidade da seletividade em sua modalidade ambiental:

TRIBUTÁRIO. IPI. EMBALAGENS PLÁSTICAS PARA ALIMENTOS. ALÍQUOTA. MAJORAÇÃO. DECRETO N. 3.777/2001. CONSTITUCIONALIDADE E LEGALIDADE. TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL. APELAÇÃO DESPROVIDA. 1. O art. 153, parágrafo 1º, da CF/88 confere ao Executivo o poder de, por ato infralegal, alterar alíquotas de alguns impostos, justamente daqueles que possuem uma função extrafiscal mais acentuada, inclusive o imposto sobre produtos industrializados - IPI. 2. Revela-se indevida a tentativa do contribuinte de imiscuir o Judiciário na fixação da alíquota do IPI relativa à produção de embalagens plásticas para alimentos, a qual foi majorada pelo Poder Executivo de 0% para 15%, através do Decreto n. 3.777/2001, respeitando-se as condições e limites estabelecidos em lei (art. 4º do Decreto-Lei n. 1.119/77), bem como os princípios constitucionais da seletividade, isonomia e equidade. 3. A majoração da alíquota de IPI de embalagens elaboradas com resinas plásticas para 15%, promovida pelo Decreto n. 3.777/2001, com a manutenção do benefício de alíquota zero para aquelas fabricadas com papel ou celulose, constitui uma modalidade absolutamente legítima de tributação ambiental, que consiste na utilização do tributo como instrumento jurídico-econômico de estímulo a um padrão de consumo ambientalmente mais adequado. 4. Apelação desprovida. (TRF 5ª Região. 2ª Turma. AMS 20048500004088 - Apelação em Mandado de Segurança – 91766. Relator Desembargador Federal Leonardo Resende Martins. Fonte DJE 23/10/2009)

Outro fato que nos parece óbvio é que a norma tributária não logrará sua finalidade ecológica se vier a incidir sobre bens de caráter essencial – como água, luz –, os quais os contribuintes não tenham opções de não consumir. Doutra margem, no que tange aos bens supérfluos, mesmo que haja um forte regime de monopólio, temos que o tributo ambiental poderá perfeitamente cumprir um relevante papel ambiental, porquanto a gama de opções do consumidor/contribuinte ainda permanece. Aqui a teleologia da norma tributária ambiental se vincula fortemente à seletividade – típica de impostos como o IPI e o ICMS.

Parece escorreta a observação de José Marcos Domingues (2007, p. 63) no sentido de que “as circunstâncias 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.” Isso porque a repercussão desta espécie tributária, de forma salutar, distribui o custo ambiental perante todos os usuários do produto poluente.

Sobre a similaridade entre a *seletividade* e a *progressividade*, José Maurício Conti (1997, p. 90), observa que ambas podem ser utilizadas tanto como instrumento de realização da capacidade contributiva quanto como instrumento da extrafiscalidade. E prossegue afirmando que:

[...] a progressividade pode ser legitimamente utilizada como instrumento de extrafiscalidade, seguindo objetivos de política fiscal, caso em que o princípio da capacidade contributiva é de observância restrita, apenas no que se refere à não-tributação do mínimo vital e à não utilização de tributo com efeitos confiscatórios. (CONTI, 1997, p. 98).

Ante o exposto, insta registrar que, ao se defender este novo critério quantitativo baseado no princípio do poluidor-pagador, não se deve alijar os princípios do não-confisco e do mínimo vital. O primeiro proíbe que, através da tributação, se exproprie a renda ou bem, e o segundo salvaguarda aquela capacidade econômica mínima que somente consegue suportar as necessidades para a sobrevivência. Estes, portanto, são subprincípios, originados do princípio da capacidade contributiva, porém, mais amplos e menos suscetíveis ao relativismo extrafiscal.

Destarte, não há que se negar que a extrafiscalidade ambiental traz em si o resultado da exacerbação da carga tributária, todavia, não se comunga do posicionamento de alguns doutrinadores pátrios, no sentido de que no campo, da extrafiscalidade, não há que se falar na aplicação do princípio da vedação confiscatória – em seu viés limitador de absorção do bem ou da renda.

8.4 A tipicidade aberta da norma tributária ambiental

De início, oportuno distinguir as terminologias referentes a conceito e tipos. Nos dizeres de José Marcos Domingues (2007, p. 122), “conceito e tipos são técnicas de sistematização da linguagem jurídica. O conceito se caracteriza pela formulação abstrata e generalizadora dos institutos jurídicos. [...] O tipo não se destina a definir ou conceituar, mas, sim, a tratar uma realidade.”.

Os estudiosos do Direito Tributário Ambiental sustentam que a tipicidade (descrita na hipótese de incidência) a ser adotada na tributação ambiental deve ser aberta e abrangente, sob o argumento que as questões ambientais possuem em seu cerne uma realidade demasiadamente dinâmica e imprevisível. A argumentação ganha ainda maior relevo ao se considerar que a tecnologia para aferição e controle dos danos ambientais também se encontra em constante evolução e inovação.

Não se está a olvidar que os conceitos no Direito Tributário devem ser determinados, sempre que possível. Tampouco se está a afirmar que as enumerações taxativas não devam predominar neste ramo da ciência jurídica. O que se defende é que se reconheça que esta infalibilidade do “[...] ideal de clareza e fechamento normativo é inatingível, pela presença dos tipos e pela ambiguidade da própria linguagem jurídica.”. (TORRES, 2004, p. 109).

Nesta toada, “cabe lembrar que no Direito Penal, onde também vigora o princípio da tipicidade, admite-se a *norma penal em branco*, completada pela norma administrativa, em

cujo pronunciamento se louva o Judiciário para impor até pena privativa da liberdade.”. (DOMINGUES, 2007, p. 140).

Enfim, mostra-se cada vez mais inequívoco o fato de que o Direito Tributário, assim como toda a ciência jurídica, com o advento do pós-positivismo, atravessam uma verdadeira crise de formalismo. O pensamento “newtoniano”, baseado na exatidão das premissas e nos conceitos absolutos, bem como o idealismo da filosofia platônica, que tanto influenciaram as mais diversas ciências (incluído o Direito), não mais respondem aos anseios de uma realidade criativa, dinâmica e de risco, como a que vivemos na pós-modernidade.

Com a visão cosmopolita dos mais prestigiados estudiosos da temática ambiental, José Marcos Domingues (2007, p. 145) traz vários exemplos em sua obra *Direito Tributário e Meio Ambiente*, demonstrando que “a pesquisa do direito comparado confirma que a indeterminação conceitual é uma característica da tipificação na tributação ambiental.

Não há dúvidas, por conseguinte, de que as questões ambientais, com toda sua complexidade e sua emergente racionalidade, mitigam ainda mais esta suposta base formalista, que privilegiava a interpretação restritivo-literal, própria do Estado Liberal. Isso porque “a velocidade com que os fatos ambientais ocorrem e a rapidez com que a evolução tecnológica permite detectar fontes poluidoras e alterações qualitativas e quantitativas na tecnologia de produção são incompatíveis com a rigidez de uma tipicidade fechada.”. (DOMINGUES, 2007, p. 133).

Nesta toada, é indiscutível a estreita vinculação entre o ideal inalcançável de segurança jurídica almejado pelo positivismo e o paradigma liberal ultrapassado do Estado burguês, porquanto “toda a construção constitucional liberal, edificando o Estado de direito, sempre visou a certeza do direito. O laço, que vinculava as funções estatais às leis gerais, protegia o sistema de liberdade codificada do direito privado burguês e a economia de mercado.” (SOARES, 2004, p. 187).

Colocando-se de forma contrária a este formalismo e rigidez conceituais, típicos do liberalismo econômico clássico, Paulo Henrique do Amaral (2007) argumenta que:

[...] a proteção ambiental tem características excessivamente dinâmicas e, conseqüentemente, a tributação ambiental terá de ter elementos flexíveis e amplos. Isso para adequar a norma tributária às características especiais da matéria ambiental, exigindo tipos abertos em função dos avanços tecnológicos sempre imprevisíveis. O avanço tecnológico e científico fornecerá elementos para solucionar os problemas ambientais e questões relacionadas à tributação ambiental. (AMARAL, 2007, p. 78).

Ainda, segundo Ricardo Lobo Torres (TORRES, R., 2005a, p. 41), os conceitos de legalidade estrita e tipicidade fechada não mais se coadunam com a proteção dos interesses difusos. Não se deve mais esperar a utópica definição fechada, completa e sem lacunas do Legislativo em tema de riscos ecológicos e existenciais, devendo-se confiar ao Executivo certa liberdade de regulamentar os tipos tributários, sob pena de se ver transferida para toda a sociedade, inclusive os pobres e os não-poluidores, a responsabilidade pelo financiamento da atividade fiscalizadora ou reparadora estatal.

Discorrendo sobre o benefício de se reconhecer esse novo conceito de legalidade, Luís Eduardo Schoueri (2005, p. 240) afirma que “as cláusulas gerais configuram descrições amplas da hipótese de incidência, que acabam por permitir ao aplicador da lei atender às peculiaridades do caso concreto.”.

Além de favorecer a aplicação aos casos específicos, o emprego dos conceitos jurídicos indeterminados permite o exame da proporcionalidade, da adequação da lei tributária aos fins que ela se destina constitucionalmente. (DOMINGUES, 2007, p. 128). Esse pensamento se baseia em uma premissa que parece estar cada vez mais assente na comunidade jurídica atual, no sentido da impossibilidade de se cercar todas as hipóteses relativas à realidade com que o Direito Tributário se relaciona.

Nas palavras de José Marcos Domingues (2007, p. 119) “a fluidez do princípio da proporcionalidade parece apontar para uma revisão do rebuscamento ou preciosismo formal de que se pretendeu revestir o princípio da legalidade.”

Complementando este raciocínio, Felipe Oliveira (2010, p. 237) afirma ser inevitável admitir que o princípio da legalidade continua vigente; mas que devemos compreendê-lo não como a necessidade de se prever textualmente, de forma descritiva, todo e qualquer elemento fático para que haja a incidência fiscal.

Por conseguinte, somente por meio de um afrouxamento deste exacerbado formalismo ainda latente no Direito Tributário é que se logrará libertar-se da visão compartimentalizada do conhecimento jurídico, bem como estabelecer políticas de tributação holísticas preconcebidas, em prol da concretização dos objetivos preservacionistas.

Por fim, não se nega que se está a mover por um caminho no sentido de realçar o caráter funcional em detrimento do viés estrutural da ciência jurídica. Para que se percorra esta trilha, não é despidendo lembrar que “a angústia do intérprete tributário apenas se esvaíra quando atentar ao fato de que a era das certezas materiais já se foi; melhor, nunca existiu.”. (OLIVEIRA, 2010, p. 236).

8.5 A intervenção estatal na ordem econômica por meio da tributação

Ensina Eros Roberto Grau (2006, p. 148) que a intervenção do Estado na ordem econômica pode se dar basicamente por 4 (quatro) formas: por absorção, por participação, por direção ou por indução.

As duas primeiras hipóteses representam uma intervenção *no* domínio econômico, ou seja, no âmbito de atividades econômicas em sentido estrito, atuando o Estado em regime de monopólio (intervenção por absorção) ou de competição (intervenção por participação). Os limites da atuação do estado, sob essas duas modalidades, encontram-se previstos no art. 173 da Carta Federal¹⁸.

As duas outras hipóteses consubstanciam modalidades de intervenção *sobre* o domínio econômico, desenvolvendo o Estado o papel *normativo*, quando visa fiscalizar e impor limites jurídico-políticos a uma determinada atividade; ou um papel *regulador*, quando busca induzir ou inibir comportamentos no âmbito das relações econômicas. Essas duas formas de atuação estatal encontram-se previstas no art. 174 da Carta Federal.¹⁹

Sobre esta intervenção estatal que visa induzir ou inibir comportamentos, Eros Roberto Grau (2006, p. 28) registra que o Decreto n. 2.543-A, de 05.01.1912, que estabelecia medidas destinadas a facilitar e desenvolver a cultura da seringueira, do caucho, da maniçoba e da mangabeira e a colheita e beneficiamento da borracha extraída dessas árvores, prevendo a isenção de impostos de importação, prêmios para aqueles que fizessem plantações regulares e inteiramente novas, além de outros incentivos, talvez tenha sido a experiência pioneira em instituição de medidas de intervenção *por indução* no Brasil.

O Estado tem, por conseguinte, um papel fundamental como modulador de condutas e regulador da economia, visto que o mercado possui falhas em seu sistema que muitas vezes se constituem em verdadeiras obstruções para o alcance do bem comum da coletividade e de outros ideais de justiça. É nesse sentido que Clarissa D'Isep (2009) afirma que:

Qualquer Estado que prime pela justiça social e seus desdobramentos (direitos corolários) jamais poderá deixar de regular a ordem econômica, dada a sua interferência na ordem social. Coibir os abusos da prática econômica constitui condição *sine qua non* para efetivar as garantias sociais. A concepção de Estado de

¹⁸ “Art. 173 - Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.” (BRASIL, 1988).

¹⁹ “Art. 174 –. Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado.” (BRASIL, 1988).

Direito é calcada na regulamentação da vida em sociedade, e a vida em sociedade é, antes de tudo, econômica. (D'ISEP, 2009, p. 123).

Nesta seara, é fundamental que o Estado possa intervir, regulando e evitando distorções que afetam os seus cidadãos em sociedade. É justamente neste campo da intervenção por indução que o Estado pode se valer do poder de tributar para alcançar finalidades específicas, utilizando a maior ou menor incidência de carga tributária como mecanismo redutor de custos e estimulador de atividades econômicas. Trata-se do fenômeno da extrafiscalidade, que será tratada de forma mais aprofundada mais adiante.

Como já dito em tópico antecedente, o art. 170, VI, da CF/88²⁰, ao prever que a defesa do meio ambiente constitui-se em princípio orientador das atividades econômicas, recebeu um acréscimo em sua redação pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003, que estabeleceu expressamente que este princípio ecológico-protetivo deveria ser perseguido através de tratamento diferenciado, conforme o impacto ambiental provocado pelo agente econômico na produção de seus bens e serviços.

Desta feita, temos que a indução de comportamentos ecologicamente corretos, mediante o emprego da extrafiscalidade tributária, nada mais seria que uma das formas de se estabelecer esse tratamento diferenciado, previsto no próprio inciso VI, do art. 170, da Carta Federal.

²⁰ “Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: [...] VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)” (BRASIL, 1988).

9 O FENÔMENO DA EXTRAFISCALIDADE

9.1 As origens históricas e o conceito de extrafiscalidade

É cediço que a função mais reconhecida dos tributos pode ser resumida na simples arrecadação de numerário aos cofres públicos, no intuito de permitir que o Estado cumpra as suas inúmeras atribuições. Todavia, vimos que o Estado não deve ter como fim o simples enriquecimento ou o mero aumento de seu patrimônio. A arrecadação visa atingir certos objetivos sociais, ambientais e econômicos, tendo em vista sempre o bem comum dos seus cidadãos.

A extrafiscalidade, por sua vez, nada mais é que a utilização dos tributos com objetivos que vão além da arrecadação, por isso o prefixo “extra”. Assim, em várias espécies tributárias, além da função arrecadatória de receitas para a manutenção do Estado, são apresentadas também funções regulatórias e indutivas do comportamento da sociedade como um todo ou de apenas um grupo de cidadãos.

No que concerne aos precedentes históricos da extrafiscalidade, segundo lições de Hugo de Brito Machado (2010, p. 74), “registros existem da utilização do tributo, desde a Antigüidade, com a finalidade de interferir nas atividades econômicas; mas os autores em geral apontam o uso do tributo com essa finalidade como um produto do moderno intervencionismo estatal.”.

Na linha desta digressão histórica, ensina José Marcos Domingues de Oliveira e Luís Eduardo Schoueri (2003, v. 2, p. 1180) que talvez o mais antigo exemplo desse tipo de tributo seja a *barreira alfandegária* para proteção da indústria doméstica. Noticia-se que os antigos Gauleses as empregaram contra os Romanos; os mercantilistas fizeram amplo uso dela; e mesmo atualmente ela tem sido utilizada, ao lado de barreiras não-tarifárias no que se chamaria neo-liberalismo mercantilista.

Alguns autores apontam, ainda, um visível desapego da fiscalidade em sua acepção mais pura e, por conseguinte, um fortalecimento da extrafiscalidade, à época da lúgubre depressão econômica, originada da quebra da Bolsa de Nova York de 1929. O presidente americano Franklin Delano Roosevelt adotou o plano econômico de recuperação elaborado pelo economista John Maynard Keynes que criaria novos conceitos e remédios de combate a crises, baseado no agir anticíclico e na forte intervenção econômica para a criação de novos empregos.

9.2 O esvaziamento da neutralidade meramente fiscal

Ante os precedentes acima expostos, pode-se asseverar sem receio que a extrafiscalidade foi criada e utilizada quase que unicamente com vistas ao crescimento econômico ou desenvolvimento social de um determinado país ou região, sendo raras as ocasiões em que já se vislumbrava seu potencial ecológico.

Contudo, diante dos inúmeros problemas socioambientais nas últimas décadas vivenciados, tem-se sustentado, de forma cada vez mais contundente, que não há mais razões para se adotar uma tributação neutra (meramente fiscal), porquanto “essa pretensa neutralidade, em verdade, esconde a opção pela conservação do estado presente das coisas. O Direito, isto é inegável, é espaço de luta.” (LOPES, 2008).

O Estado, portanto, não pode mais, coloquialmente falando, “se dar ao luxo” de utilizar o tributo com a finalidade única de arrecadação, mormente quando se considera que o Poder Público tem na extrafiscalidade tributária uma maneira eficaz de, entre outras finalidades, conciliar e promover o desenvolvimento econômico e a defesa dos valores ecológicos. Neste diapasão é que se afirma que, além da justiça fiscal, os tributos devem perseguir a justiça ambiental.

Importante reiterar, portanto, que o poder tributário não deve exercer unicamente a função de prover o Estado dos recursos necessários para a manutenção do aparato estatal ou para o financiamento das necessidades públicas, função classicamente conhecida como função fiscal dos tributos. Mais que isso, este poder estatal deve ser direcionado como forma de contribuir para consecução dos objetivos fundamentais da República, para o bem-estar dos seus cidadãos.

José Casalta Nabais (1998) não percorre outra trilha ao versar acerca do fenômeno da extrafiscalidade tributária:

[...] os objetivos extrafiscais dos impostos não são apenas admissíveis, mas antes exigíveis, de modo a que a actividade fiscal concorra diretamente para a prossecução dos fins constitucionais, nos quais se inclui a própria modificação da base económica e social exigida pela constituição em ordem à realização da já referida igualdade de facto. Em suma, o uso do instrumento tributário no sentido extrafiscal, não é apenas constitucionalmente legítimo, antes se tornou um dever constitucional. (NABAIS, 1998, p. 240).

Não só as onerações tributárias, mas, sobretudo, as desonerações fiscais devem ser utilizadas para incentivar condutas que promovam a efetivação de objetivos constitucionais,

com impactos no seio social. Vale repisar que somente tais objetivos e finalidades previstas em sede constitucional legitimam a intervenção estatal.

Diante do exposto, temos que a concepção hodierna relacionada às funções sociais dos tributos, de fato, merece ser ampliada. Há muito a ser construído no que tange à utilização do poder de tributar como instrumento de concretização do princípio do desenvolvimento sustentável.

9.3 A extrafiscalidade no Direito Tributário

Conforme restou verificado, o conceito de extrafiscalidade está relacionado a características não meramente arrecadatórias ou fiscais dos tributos. O prefixo “extra” indica a referência “para além”, ou seja, de exceção à função da mera fiscalidade ou abastecimento dos cofres estatais.

Pode-se, assim, através da função extrafiscal, pretender desde a redução de desigualdades sociais e a regulação de mercados até a proteção do meio ambiente. Um conceito mais amplo é preconizado por Marcus de Freitas Gouvêa (2006), para quem:

a extrafiscalidade é o princípio ontológico da tributação e epistemológico do Direito Tributário, que justifica juridicamente a atividade tributante do Estado e a impele, com vistas na realização dos fins estatais e dos valores constitucionais, conforme as políticas públicas constitucionalmente estabelecidas, delimitada (a atividade estatal) pelos princípios que revelam as garantias fundamentais do contribuinte. (GOUVÊA, 2006, p. 80).

A finalidade extrafiscal, por conseguinte, não é mais concebida como uma aberração que desvia o papel fundamental do tributo enquanto financiador do aparelho estatal, mas vai sendo construída sobre sólido pensamento, reconhecendo-se que a extrafiscalidade é instrumento de que os estudiosos tributaristas não podem se esquivar. (TEODOROVICZ; MARINS, 2011, p. 1238).

A extrafiscalidade, de certa forma, se desprende do monopólio do dogmatismo e se nutre da zetética para complementá-la. Parte, logicamente, do direito posto, mas considera, sobretudo, a realidade social. É uma ferramenta que reconhece, a uma só vez, a ruptura do liberalismo econômico e a ineficiência do Estado Social de Direito. (GOUVEA, 2006, *passim*).

É neste sentido que se afirma que a extrafiscalidade se constitui no “algo a mais” que a obtenção de receitas tributárias; liga-se a valores constitucionais; pode ser representada por

isenções, benefícios fiscais, progressividade de alíquotas, finalidades especiais, entre outras formas que assume, criando diferenças entre os indivíduos, que são, em última análise, agentes políticos, econômicos e sociais. (GOUVEA, 2006, p. 2).

Reconhecendo a relevância desta finalidade indutora dos tributos, Jeferson Teodorovicz e James Marins (2011) asseveram que:

com esse simples mecanismo, o Estado descobriu, ou reconheceu, uma ferramenta quase ideal, e até melhor que outras medidas coercitivas como as penas restritivas de liberdade ou de direitos (afinal, é quase uma verdade universal que não há lugar melhor para atingir o cidadão do que algo que ele sinta no próprio bolso) [...] (TEODOROVICZ; MARINS, 2011, p. 1232).

A distinção entre um tributo fiscal e outro extrafiscal, neste compasso, poderia repousar na finalidade da norma tributária. Tributos de cunho fiscal seriam instrumentos em que se objetiva, sobretudo, a arrecadação. Enquanto nas espécies tributárias extrafiscais seriam preponderantemente os diversos mecanismos de intervenção na ordem econômica e social, incluído aqui o meio ambiente.

O que se percebe, conforme Alfredo Augusto Becker (2007, p. 623-624), é que, na construção dos tributos, não se ignora o finalismo extrafiscal, nem se esquece o fiscal, e ambos passam a coexistir. Há apenas maior ou menor prevalência desta ou daquela finalidade. A presença de um finalismo não exclui necessariamente o outro. Mesmo tributos de caráter eminentemente arrecadatário podem ser alterados com finalidades extrafiscais.

Nesse sentido, a principal finalidade de alguns tributos não será a de instrumento de *arrecadação* de recursos para o custeio das despesas públicas, mas a de um instrumento de *intervenção* estatal no meio social, na economia privada ou mesmo no meio ambiente.

Como já visto, o Estado pode agir de forma direta ou indireta sobre o domínio econômico. O intervencionismo estatal de forma *direta* é a exceção e se dá com a assunção pelo Estado de algumas atividades econômicas, como ocorre, por exemplo, com as empresas públicas e sociedades de economia mista. A intervenção *indireta* acontece basicamente através de uma regulamentação normativa. A extrafiscalidade tributária é um fenômeno que se classifica, portanto, dentro das hipóteses de intervenção *indireta* do Estado na economia.

No que se refere à referida função extrafiscal dos tributos, vale repisar que as onerações e desonerações tributárias só podem ser manejadas em prol da estimulação e repressão das condutas dos cidadãos, quando de acordo com os valores e princípios insculpidos pela ordem constitucional.

9.4 A extrafiscalidade e o princípio jurídico da igualdade

Igualdade é um conceito de suma relevância para o Direito. Durante o período clássico da filosofia grega, chegou-se a não distingui-lo do próprio conceito de justiça, tamanha a abrangência e o destaque conferidos pelos pensadores da época.

Para se ter uma noção da milenar influência da civilização grega nos fundamentos da nossa ordem jurídica contemporânea, a própria noção de igualdade positivada no sistema constitucional pátrio, grosso modo, é a mesma resgatada dos ensinamentos de Aristóteles pelo notável jurista Rui Barbosa, no sentido *de tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida da sua desigualdade*.

Em nosso Direito posto, o princípio jurídico da igualdade encontra a sua previsão no art. 5º, *caput*, da Constituição Federal²¹. Na seara tributária, este princípio geral do Direito se desdobrou no princípio da isonomia tributária, previsto no art. 150, II, da Carta Federal²².

Sobre o assunto, é oportuno registrar algumas distinções, no sentido de que não se confunda as noções de igualdade dos cidadãos *perante a lei* e igualdade *por meio da lei*. A primeira noção, denominada igualdade formal, realça tão somente um tratamento igual e genérico de todos os cidadãos perante da Lei. A segunda concepção de isonomia, conhecida como igualdade substantiva, abrange a consideração de uma igualdade fática e material, considerando as peculiaridades de cada qual.

O ideal de igualdade tem sido objeto de estudo de filósofos e juristas desde a antiguidade, e já era festejado pela Revolução Francesa de 1789 como um dos pilares do “Novo Regime”, que combatia os privilégios da nobreza e da monarquia absolutista.

Todavia, o princípio jurídico da isonomia somente aflorou em toda a sua inteireza (com seu viés formal e material) com o advento do Estado Social, inaugurado pela Constituição Mexicana de 1917 e pela Constituição de Weimar de 1919, que reconheciam a necessidade de o Estado conceder e garantir prestações positivas aos cidadãos, para que tivessem *igualdade de oportunidades*.

Sobre o tema, portanto, deve-se sempre “[...] estar atento para a nova concepção isonômica que o constitucionalismo social trouxe aos ordenamentos jurídicos. Igualdade não

²¹ “Art. 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...]” (BRASIL, 1988)

²² “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos; [...]” (BRASIL, 1988).

mais significa um tratamento idêntico entre todos, mas, sim, um tratamento desigual, desde que arrazoado e justificado.”. (OLIVEIRA, 2010, p. 141).

Esses critérios de discriminação, adotados pelo legislador em prol de uma isonomia fática, devem observar logicamente algumas regras e contornos. Sobre este tema, Celso Antônio Bandeira de Mello (1978) estabeleceu alguns critérios para identificação de observância ou não destas desequiparações em face da isonomia. Segundo o publicista, há ofensa ao princípio constitucional da igualdade quando:

- I – a norma singulariza atual e definitivamente um destinatário determinado, ao invés de abranger uma categoria de pessoas, ou uma pessoa futura e indeterminada;
- II – a norma adota como critério discriminador, para fins de diferenciação de regimes, elemento não residente nos fatos, situações ou pessoas, por tal modo desequiparadas. É o que ocorre quando pretende tomar o fator ‘tempo’ - que não descansa no objeto como critério diferencial;
- III – a norma atribui tratamentos jurídicos diferentes em atenção a fator de discrimen adotado que, entretanto, não guarda relação de pertinência lógica com a disparidade de regimes outorgados;
- IV – a norma supõe relação de pertinência lógica existente em abstrato, mas o discrimen estabelecido conduz a efeitos contrapostos ou de qualquer modo dissonantes dos interesses prestigiados constitucionalmente;
- V – a interpretação da norma extrai dela distinções, discrimens, desequiparações que não foram professadamente assumidos por ela de modo claro, ainda que por via implícita. (MELLO, 1978, p. 45).

De todos os critérios adotados por Celso Antônio Bandeira de Mello (1978), insta destacar o item IV, que define como inconstitucional o discrimen adotado que, pretendendo prestigiar um valor constitucional, acabe por enfraquecê-lo. Temos que este paradoxo se pode configurar, tendo em vista a complexidade no manejo dos tributos com funções ambientais. À guisa de exemplo, um determinado incentivo fiscal poderá beneficiar uma fonte energética por poluir menos o ar, mas, por outro lado, gerar um desequilíbrio ecológico nas lavouras.

Um verdadeiro corolário dos elementos axiológicos da isonomia na seara tributária é o princípio da capacidade contributiva. Esta norma principiológica tem por finalidade estabelecer um *igual sacrificio* de todos os contribuintes para a manutenção das finanças estatais. Encontra-se, nesse sentido, mais adstrito aos elementos formadores do conceito de igualdade meramente formal (de igual tratamento perante a lei).

Doutra margem, a extrafiscalidade tributária, pelo fato de possuir funções redistributivas de renda, bem como de proteção e promoção de valores constitucionais, se liga de forma mais íntima ao princípio da igualdade em sua concepção material ou substantiva. (OLIVEIRA, 2010, p. 141).

Conquanto haja quem sustente que a extrafiscalidade ambiental promove uma violação ao princípio da capacidade contributiva, temos que razão assiste a Omara Oliveira de Gusmão (2011) quando afirma que:

[...] não há que se falar em inconstitucionalidade por ofensa ao princípio da igualdade e da capacidade contributiva, pois se trata da função extrafiscal do imposto onde a igualdade é distributiva e a capacidade interessa menos que o mérito em se contribuir com a produção e consumo de bens ecologicamente sustentáveis. (GUSMÃO, 2011, p. 1334).

A extrafiscalidade, portanto, ao se utilizar da progressividade de alíquotas, promove uma mitigação do postulado da capacidade contributiva, com vistas a promover as finalidades e valores constitucionais.

Especificamente sobre esta limitação do horizonte de alcance da isonomia tributária oriundo da influência da extrafiscalidade ambiental, Paulo Henrique do Amaral (2007), com acerto, assinala que:

[...] a proteção ambiental se constitui em um interesse público relevante e, em contrapartida, comportará o afastamento dos limites do princípio da isonomia tributária, tanto para isentar ou beneficiar contribuintes que não agridem o meio ambiente, bem como para tributar aqueles que provocam a perda de conteúdo deste direito fundamental. (AMARAL, 2007, p. 83).

O que se está a salientar é que o princípio da isonomia tributária, previsto no art. 150, II, da Carta Federal, não será violado, mas, somente, terá alargado os seus limites, para que o tratamento entre contribuintes possa ser desigualado por outros critérios além da mera capacidade econômica. O que se pretende é tributar de forma igual os contribuintes que poluem igualmente, bem como tributar com critérios desiguais os agentes econômicos que provoquem níveis diferentes de poluição e degradação ambiental.

Nesse diapasão, em prol de uma noção de igualdade mais holística e abrangente, Misabel Abreu Machado Derzi (2004) assevera com grande acerto que:

Não pode haver igualdade parcelada, justiça parcelada, pois a Constituição integra as suas partes distintas em um todo harmônico e coerente. Por isso mesmo, generalidade, capacidade contributiva (considerada proporcional ou progressivamente) e outros valores, ditados pela política econômica e social do País, são desdobramentos de um mesmo e único princípio, o da igualdade. (DERZI, 2004, p. 97).

Em resumo, pode-se afirmar que, no âmbito de atuação da extrafiscalidade, em sua modalidade ambiental, o princípio da capacidade contributiva passa a representar muito mais

um limite do que um pressuposto para a tributação, quedando-se inevitavelmente privilegiada a concepção de isonomia fática (ou material) que emergiu das concepções de Estado Social e Democrático.

9.5 A extrafiscalidade e o princípio da proporcionalidade

Quando o Estado, por intermédio do Poder Legislativo ou o do próprio Poder Executivo (nos casos do IOF, II, IE e IPI), utiliza qualquer tributo com finalidades extrafiscais, o que almeja é intervir no mercado, com vistas a promover algum valor constitucional, na esteira da modulação da conduta de seus cidadãos.

Em outras palavras, quando o Estado invade ou poupa o patrimônio de seus cidadãos, visando concretizar um objetivo constitucionalmente expresso, é de fundamental importância que esta finalidade extrafiscal, que extrapola a mera arrecadação, seja materializada, sob pena de consubstanciar-se em medida infrutífera e, por conseguinte, desarrazoada e desproporcional.

Não há dúvidas, portanto, de que a medida extrafiscal a ser adotada deve cingir-se aos limites impostos pelo princípio da proporcionalidade. O referido postulado é oriundo da doutrina alemã, que também o denomina de *a cláusula do Estado de Direito*, e recebeu forte acolhida pelos doutrinadores e tribunais pátrios, a título de um verdadeiro princípio constitucional implícito. (MACHADO SEGUNDO; MACHADO, 2004, p. 174).

A proporcionalidade é, por conseguinte, um princípio imprescindível em um Estado Democrático de Direito. Isso porque este modelo atual de Estado busca concretizar e abranger em seu espectro protetivo (de forma concomitante, conciliatória e sem hierarquias *a priori*) uma miríade de valores e objetivos constitucionais, exigindo dos administradores públicos e dos aplicadores da lei uma interpretação e uma postura baseadas no equilíbrio, diante de dois ou mais direitos fundamentais que se encontrem em conflito.

Por intermédio dessa garantia constitucional, busca-se a justa medida e um ideal de proporcionalidade, de forma a exercer simultaneamente na ordem jurídica a dupla função de preservar ao máximo as liberdades individuais contra medidas estatais arbitrárias, e de viabilizar a concretização ótima dos direitos fundamentais e de todo o elenco de pretensões constitucionalmente reconhecidas através das diferentes regras e princípios constitucionais. (PONTES, 2000, p. 56).

Qualquer tributação, por invadir o patrimônio dos particulares, cerceia, de alguma forma, a liberdade individual desses cidadãos. A origem deste princípio da proporcionalidade

veio justamente nesta esteira, fortalecendo “a idéia de dar garantia à liberdade individual em face dos interesses da administração” (TOLEDO, 1996, p. 33), motivo pelo qual deve possuir abrangente aplicação no campo tributário, mormente em seu viés extrafiscal.

Não é outro o entendimento de Hugo de Brito Machado Segundo e Raquel Cavalcanti Ramos Machado (2004, p. 197), quando aduzem que as “possibilidades de emprego da razoabilidade e da proporcionalidade, em matéria tributária, são bastante amplas.”. E prosseguem os referidos autores no sentido de que “basta que haja um fim aparentemente legítimo e um meio empregado para alcançá-lo, que a proporcionalidade e a razoabilidade serão ferramentas para se aferir a validade desse meio [...]”.

Humberto Ávila (2008) ainda nos informa que o dever de proporcionalidade não pode ser aplicado no caso de normas com finalidade meramente *fiscal*, porque não é possível medir a lei tributária relativamente a esse fim, já que não é perseguido nenhum fim externo. Porém, ressalta o eminente tributarista que:

nos casos de normas que possuem uma eficácia extrafiscal e restringem os direitos de liberdade (por exemplo, normas que estabelecem obrigações acessórias, isenções para o desenvolvimento de uma região, presunções em razão de fundamentos econômicos administrativos), é consistente a aplicação trifásica do dever de proporcionalidade. (AVILA, 2008, p. 98).²³

O princípio da proporcionalidade, informa-nos Eduardo Fortunato Bim (2004, p. 75), desdobra-se em três dimensões: i) princípio da conformidade ou adequação dos meios; ii) princípio da exigibilidade, necessidade ou da menor ingerência possível; iii) princípio da proporcionalidade em sentido estrito.

A medida extrafiscal, por conseguinte, não pode violar quaisquer dessas três dimensões do princípio constitucional da proporcionalidade. Para isso, o tributo extrafiscal deve se constituir em um meio: i) adequado, apto e idôneo para a concretização da finalidade constitucional perseguida; ii) o menos invasivo possível ao patrimônio dos cidadãos contribuintes e necessário diante do fracasso das leis ambientais em proteger o nosso ecossistema; e iii) proporcional, para que, mediante uma ponderação de valores e princípios, não se fira quaisquer direitos fundamentais do homem.

É de destacar que, à luz dessa última dimensão do princípio da proporcionalidade em sentido estrito (ou da justa medida), se uma lei restritiva, mesmo que adequada e necessária, pode ser considerada inconstitucional se adotar carga coativas de direitos, liberdades e

²³ ÁVILA, Humberto Bergmann. *Sistema Constitucional Tributário*. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 98

garantias desmedidas, desajustadas, excessivas ou desproporcionadas em relação aos resultados obtidos.

Além disso, o princípio da proporcionalidade em sentido amplo vincula o legislador quando se busca restringir direitos, liberdades e garantias de forma a realizar uma tarefa de concordância prática, justificada pela defesa de outros bens e direitos constitucionalmente protegidos, impondo-lhe uma clara vinculação ao exercício dos poderes discricionários do legislador. (CANOTILHO, 2003, p. 457).

Vale aqui registrar as conclusões de Marciano Seabra de Godoi e Luciana Saliba (2002) acerca do entendimento da Suprema Corte brasileira, em diversos julgados, sobre o referido princípio:

i) a jurisprudência do STF admite que o Estado por vezes incorre em abuso do poder de legislar; ii) para se verificar no caso concreto se houve abuso de poder de legislar, há que proceder ao teste da proporcionalidade da medida legal (em sua formulação teórica inclui adequação, necessidade e ponderação de princípios); iii) se a medida passa no teste, é constitucional, por violação ao art. 5º, LIV, da Constituição, que agasalha o princípio do devido processo legal material ou substantivo. (GODOI; SALIBA, 2002, p. 332).

Por conseguinte, somente à luz do princípio da proporcionalidade, a extrafiscalidade poderá ser validamente instituída e aplicada, no sentido de que o Estado, na busca pela concretização de alguns direitos sociais e difusos, não cerceie em vão os direitos e liberdades individuais dos seus cidadãos.

Valendo, ainda, lembrar que o referido princípio jurídico, como outros tantos, é direcionado não só aos legisladores, mas também aos administradores públicos e magistrados. Nas palavras de Helenilson Cunha Pontes (2000, p. 50), “representa, a rigor, uma dimensão concretizadora da supremacia do *interesse primário* (da coletividade), verdadeiro interesse público, sobre o *interesse secundário* (próprio do Estado).”.

9.6 A extrafiscalidade e o princípio da solidariedade social

O conceito de solidariedade, tal como conhecido atualmente, remonta ao fim do século XIX e começo do século XX, e surgiu concomitante ao advento do conceito de *justiça social*.

É sabido que, neste período histórico, houve a crise do capitalismo liberal burguês e a conseqüente ascensão do Estado Social, com vistas a atender às demandas da classe obreira, que começava a se organizar de forma mais eficiente.

É estreme de dúvidas, no entanto, que o conceito de solidariedade social já germinava desde a queda dos regimes absolutistas e a ascensão da classe burguesa. Contudo, consoante ensinamento de Marciano Seabra de Godoi (2005, p. 143), a fraternidade, que compunha a tríade de valores preconizados na Revolução Francesa, encontrava-se adstrita à noção de filantropia e caridade.

No início do século XX, até meados da década de 1970, período em que predominou o modelo do Estado do Bem-Estar Social, não podemos deixar de mencionar o surgimento dos seguros sociais (previdência, assistência, saúde) e de diversos outros direitos sociais, que demandavam um Estado provedor de prestações positivas, estabelecendo-se a noção de justiça social.

Marciano Seabra de Godoi (2005, p. 143), em breve digressão histórica, acentua que o espírito de fraternidade (solidariedade) já estava presente no artigo 1º da Declaração Universal dos Direitos Humanos da Organização das Nações Unidas (ONU) datada de 1948, período posterior à Segunda Guerra Mundial. E acrescenta o referido tributarista que, em várias Constituições atuais, como a italiana, a portuguesa e a espanhola, o valor da solidariedade restou expressamente positivado, passando a se reconhecer em um princípio jurídico norteador das respectivas ordens jurídicas.

Com o desenrolar da história, restou claro que a ausência de autonomia pública dos cidadãos, à época em que vigorava o modelo de Estado Social, restringia a solidariedade social a meros benefícios previdenciários e prestações de assistência social. Com o advento do Estado Democrático de Direito, percebeu-se novas formas de se fortalecer o ideal de fraternidade, com a proteção aos direitos difusos e uma nova relação do Estado com uma sociedade mais atuante e participativa.

Como já dito em tópico anterior, o princípio da solidariedade encontra-se previsto no art. 3º, I, da Carta Magna, que preceitua como um dos objetivos fundamentais da República a construção de uma sociedade livre, justa e *solidária*. Este dispositivo cresce em relevância, ante uma sociedade brasileira visivelmente marcada pela diversidade cultural, religiosa, ideológica e de preferências sexuais.

Sobre estes objetivos constitucionais previstos no art. 3º da Carta Política, Marco Aurélio Greco (2005, p. 175) afirma que, “na medida em que a Constituição consagra expressamente objetivos a serem perseguidos, estabelece uma diretriz positiva que orienta a produção e a interpretação da legislação infraconstitucional.” E prossegue o referido tributarista no sentido de que “estabelecer um objetivo significa que todos os instrumentos e

categorias existentes devem – dentro da reserva do possível – ser utilizados e vistos na direção posta pelo seu art. 3º.”.

Há também um importante dispositivo constitucional (art. 150 III, “c” da CF) contendo a previsão de imunidade tributária para as entidades de assistência social sem finalidade lucrativa, que inequivocamente fortaleceu a noção de solidariedade em nosso sistema constitucional. O próprio estímulo ao cooperativismo, concedido pela atual Carta Federal²⁴, é outro exemplo da força do ideal de solidariedade em nosso ordenamento jurídico.

Tecendo arguto comentário sobre a correlação entre a solidariedade e o meio ambiente, Ricardo Lobo Torres afirma que, “o princípio da solidariedade do grupo é extremamente importante para o Direito Tributário Ambiental, eis que pode motivar a cobrança de contribuições sociais. A contribuição para o SAT é um bom exemplo de contribuição ambiental fundada na solidariedade do grupo.” (TORRES, R., 2005b, p. 202). Logicamente que, por se tratar da contribuição para o Seguro contra Acidentes de Trabalho (SAT), o referido autor está a se referir ao meio ambiente do trabalho.

Aprofundando nesta relevante relação entre tributação e o valor jurídico da solidariedade, é necessário antes perpassar o tema da capacidade econômica ou contributiva. Como visto, antes do advento do postulado da capacidade contributiva, os tributos podiam ser pagos levando-se em conta critérios estrambólicos como nacionalidade, classe social e religião, o que tornava a sociedade desigual, retirando quase totalmente o móvel da solidariedade baseado na noção de que todos os cidadãos são livres e iguais.

Hoje, segundo nos informa Marciano Seabra de Godoi (2005, p. 156-157), para grande parte da doutrina e jurisprudência nacional e alienígena, o princípio jurídico da capacidade contributiva encontra seu alicerce axiológico-justificador justamente no princípio da *solidariedade social*, em prol de uma repartição mais justa da carga tributária.

E a capacidade contributiva, consoante irá se demonstrar, possui uma inegável correlação com a técnica da progressividade, porquanto é por meio da aplicação de alíquotas progressivas que, muitas vezes, o princípio da capacidade contributiva (e, por conseguinte, o da solidariedade social) é realizado. Nesta trilha, é que Claudio Sacchetto (2005, p. 25) assevera que “outro efeito fundamental do princípio da solidariedade é a conquista do princípio da progressividade na repartição de tributos.”.

Justamente nesta umbilical vinculação entre a solidariedade social e a progressividade é que reside o inevitável fortalecimento do fenômeno tributário da

²⁴ Nos arts. 5º, XVIII; 146, III, “c”; 174, § 2º e § 3º e 187, VI, todos da CF/88. (BRASIL, 1988).

extrafiscalidade, que se utiliza ordinariamente da técnica da progressividade extrafiscal. É nessa linha de raciocínio que Marciano Seabra de Godoi (2005) afirma que a:

[...] solidariedade no campo fiscal está estreitamente relacionada com o fenômeno da extrafiscalidade. A solidariedade às vezes fundamenta uma minoração tributária, e outras vezes fundamenta um agravamento tributário, sem que o propósito visado seja a grandeza da arrecadação gerada pela exação tributária. (GODOI, 2005, p. 163).

O autor italiano Claudio Sacchetto (2005, p. 26), ratificando o ensinamento acima, afirma que “se o Estado exige os tributos em razão de um dever de solidariedade isto significa igualmente que a *função da exigência tributária não é meramente fiscal*.”.

A conclusão inarredável a que se chega é que, além de algumas contribuições sociais, os impostos extrafiscais (mormente os que se utilizam da progressividade extrafiscal) são os que mais apresentam relação com o princípio da solidariedade social. É o caso do ITR, que possui alíquotas para desestimular as propriedades improdutivas e as que desrespeitam as normas socioambientais.

Importante ressaltar ainda a concretização do enunciado deontológico da solidariedade social no próprio controle das despesas públicas, ou seja, a observação de que os recursos de um determinado tributo (como as contribuições) estão sendo devidamente encaminhados ao seu destino e às finalidades determinadas por lei. Segue a conclusão de Hugo de Brito Machado Segundo e Raquel Cavalcanti Machado (2007):

[...] a solidariedade social, assim como todos os direitos fundamentais ligados à igualdade e à fraternidade, impõem ao Estado limitações adicionais. Afirmam não apenas o que ele não pode fazer, mas também o que deve fazer. Assim, tais valores, metas e objetivos são de pertinência muito maior *no controle do gasto público*, e não no puro e simples incremento da arrecadação que, de resto, pode não ser utilizada no atendimento de tais metas; [...] (MACHADO SEGUNDO; MACHADO, 2007, p. 178).

Por derradeiro, não se pode olvidar de que a solidariedade social pode ser realizada por meio de uma tributação moderada ou, até mesmo, da não-incidência da tributação, como é o caso dos benefícios fiscais vinculados à extrafiscalidade promocional.

9.7 A extrafiscalidade tributária ambiental

Conforme se sustentou linhas atrás, o tributo não pode exercer unicamente a função de prover o Estado dos recursos necessários para a manutenção do aparato estatal ou para o

financiamento das necessidades públicas, função classicamente conhecida como função fiscal dos tributos.

Mais que isso, o tributo deve ser utilizado como forma de contribuir para consecução dos objetivos fundamentais da República brasileira e para o bem-estar dos cidadãos, mormente através da proteção do meio ambiente. Considerando-se o comando previsto no §3º do art. 225 da CF/88²⁵, temos que o Estado não pode mais adiar a imposição de uma extrafiscalidade tributária inibitória aos agentes poluidores, sob pena de uma degradação irreversível do meio ambiente.

A extrafiscalidade tributária, como vimos, pode ser realizada por meio da tributação (oneração) ou de incentivos fiscais (desoneração). Desta feita, não só os tributos, mas também as desonerações tributárias (remissão, isenção, etc.) devem ser manuseadas para incentivar condutas que promovam a efetivação de objetivos constitucionais, com impactos no seio social, justificada assim a extrafiscalidade.

Por conseguinte, são somente os objetivos e finalidades previstos em sede constitucional que possuem o condão de legitimar a intervenção estatal. Especificamente sobre a influência destas determinações teleológicas constitucionais sobre os institutos tributários, vale transcrever as oportunas lições de Felipe Faria de Oliveira (2010):

Não se pode interpretar o Direito Tributário tendo a Constituição Federal apenas como uma referência distante, ou pior, tendo-a como parâmetro apenas quando conveniente para o contribuinte. Os ditames constitucionais, em virtude de sua supremacia interpretativa, forçam o jurista a conformar todos os institutos tributários ao plexo de determinações e garantias que jazem sob o sistema constitucional. (OLIVEIRA, 2010, p. 226)

Como bem sustentado por Alfredo Augusto Becker (2007, p. 628), “o Estado, para impedir ou desestimular determinado fato social, tem dois caminhos a escolher: a) ou regra jurídica que declare ilícito aquele fato social; b) ou tributo extrafiscal proibitivo.”

O que se tem presenciado, no entanto, é a completa ineficácia dos crimes ambientais em seu mister preventivo e educador. Neste tópico, é inegável a vinculação da extrafiscalidade, em seu viés ecológico, à educação ambiental. Isso porque, nos dias atuais, em que somos atingidos por um volume assombroso de informações, a educação ambiental não pode ser vislumbrada apenas como uma questão de acesso à informação, mas sim como

²⁵ “Art. 225 [...] § 3º - As condutas e atividades consideradas lesivas ao meio ambiente sujeitarão os infratores, pessoas físicas ou jurídicas, a sanções penais e administrativas, independentemente da obrigação de reparar os danos causados.”{BRASIL, 1988)

um instrumento de indução de mudança de comportamentos dos cidadãos, com relação às questões ambientais. (MAGANHINI, 2007, p. 44).

A extrafiscalidade ambiental, seja por meio de incentivos fiscais ou pela instituição de tributos ambientais, além de observar o princípio constitucional do poluidor-pagador, não pode perder de vista a realização dos princípios ambientais da precaução e prevenção, sob pena de perda da finalidade da política ambiental.

E não há que se falar necessariamente em aumento da carga tributária, porquanto “a ideia é que a tributação ambiental aumente a carga tributária sobre a degradação e reduza a carga sobre o trabalho e o lucro, variando-se as hipóteses de incidência, alíquotas e bases de cálculo, em função do grau de utilização ou degradação do ambiente.”. (RIBAS, 2005, p. 681).

Lembrando-nos da importância da finalidade quando do manuseio da extrafiscalidade, afirma Hugo de Brito Machado que “o ato que corporifica a alteração do imposto deve ser expressamente motivado e essa motivação devidamente publicada. São invocáveis os princípios fundamentais do Direito Administrativo, entre eles o da publicidade e o da necessidade de motivação dos atos administrativos.”. (MACHADO, H., 2010, p. 49).

Forçoso, por conseguinte, reconhecer que, em qualquer política fiscal relacionada ao tema da tributação ambiental, a extrafiscalidade constituirá poderoso instrumento em prol do meio ambiente. Todavia, vale lembrar que a sua ação não seria exatamente punitiva, mas desestimuladora, por inibir determinadas condutas, não pelo uso de sanção, mas pela minimização de determinados ganhos, comparados a outras condutas possíveis permissíveis no seio do ordenamento jurídico. (SILVEIRA, 2009, p. 284).

Reconhecendo este importante mecanismo tributário, insta registrar a Proposta de Emenda à Constituição, PEC nº 353/2009, que tramitou no Congresso Nacional, com parecer favorável da Comissão de Constituição e Justiça da Câmara (CCJC), mas que infelizmente restou arquivada no dia 31.01.2011, com base no art. 105 do Regimento Interno da Câmara, que dispõe que, finda a legislatura, deverão ser arquivadas todas as proposições que no seu decurso tenham sido submetidas à deliberação da Câmara e ainda se encontrem em tramitação.

A referida PEC trazia em seu bojo uma verdadeira Reforma Tributária Ambiental, introduzindo a extrafiscalidade ambiental em *todos* os impostos e contribuições, além de criar imunidades tributárias em favor de bens e serviços ambientalmente corretos, bem como efetuar a repartição de receitas tributárias através de critérios ambientais. (TEODOROVICZ; MARINS, 2011, p. 1269).

10 A TRIBUTAÇÃO ECOTECNOLÓGICA

10.1 O meio ambiente e a tecnologia: ecotecnologia²⁶

Quando se trata de realçar os pontos de entrelaçamento entre ordem econômica e meio ambiente, não se pode ficar indiferente aos temas relativos ao desenvolvimento científico e tecnológico.

Sobre o tema da ciência e tecnologia em nosso ordenamento jurídico, há relevantes dispositivos previstos no capítulo IV, do Título VIII (Ordem Social) da Constituição Federal (BRASIL, 1988), que denotam a relevância reconhecida pelo legislador constituinte ao desenvolvimento científico e tecnológico para a solução dos problemas brasileiros.

Art. 218. O Estado promoverá e incentivará o desenvolvimento científico, a pesquisa e a capacitação tecnológicas.

§ 1º - A pesquisa científica básica receberá tratamento prioritário do Estado, tendo em vista o bem público e o progresso das ciências.

§ 2º - A pesquisa tecnológica voltará-se-á preponderantemente para a solução dos problemas brasileiros e para o desenvolvimento do sistema produtivo nacional e regional.

§ 3º - O Estado apoiará a formação de recursos humanos nas áreas de ciência, pesquisa e tecnologia, e concederá aos que delas se ocupem meios e condições especiais de trabalho.

§ 4º - A lei apoiará e estimulará as empresas que invistam em pesquisa, criação de tecnologia adequada ao País, formação e aperfeiçoamento de seus recursos humanos e que pratiquem sistemas de remuneração que assegurem ao empregado,

²⁶ “A ecotecnologia é uma ciência aplicada, que integra os campos de estudo da ecologia e tecnologia. Destina-se a satisfazer as necessidades humanas, minimizando o impacto ambiental através do conhecimento das estruturas e processos dos ecossistemas e da sociedade. Consequentemente são consideradas ecotecnologias aquelas técnicas que minimizam os danos aos ecossistemas, promovendo o desenvolvimento integral e sustentável, com uma orientação de minimizar ou prevenir impactos.

As ecotecnologias implicam em ferramentas tecnológicas que oferecem vantagens ambientais sobre suas contrapartes tradicionais. Buscam reproduzir processos naturais que possam ser utilizados para a minimização dos impactos causados pelas atividades humanas. As Ecotecnologias também se caracterizam pela abordagem holística dada à solução dos problemas que ameaçam a sustentabilidade de um ecossistema e em termos gerais procura-se que sejam técnicas simples e baratas de forma que sua aplicação se torne simples e duradoura.

Dentro das ecotecnologias podem mencionar-se: a bio-construção, aproveitamento de água de chuva, energia solar, energia eólica, biofiltros, elementos para poupança de água, banheiros a seco, biodigestores, telhados verdes, trincheiras de infiltração, produtos naturais, pavimentos permeáveis, veículos de propulsão humana e técnicas de gestão e modelagem computacional do ecossistema.

Atualmente, as Ecotecnologias também fazem parte do conjunto das chamadas TAS (Tecnologias Ambientalmente Sustentáveis - Agenda 21, Capítulo 34, Eco92, RJ), pois não se tratam apenas de tecnologias individuais, mas de “sistemas totais”, que incluem conhecimentos técnicos, processos, produtos e serviços e equipamentos, bem como os procedimentos organizacionais e de gestão.

No contexto das práticas de Engenharia, tudo o que for desenvolvido de acordo com uma ótica sustentável, integrando princípios da Engenharia e Ecologia, e que pode ser utilizado para reduzir os danos causados ao ecossistema, é considerado uma forma de Ecotecnologia. Assim, de maneira integrada são promovidos mútuos benefícios sociais, econômicos e ambientais. É fundamental, portanto, o incentivo ao desenvolvimento de toda a base de conhecimento multidisciplinar das Ecotecnologias, de forma que sua aplicação nas mais diferentes áreas da Engenharia seja seguida do desempenho mais eficiente possível.” (ECOTECNOLOGIAS, 2010).

desvinculada do salário, participação nos ganhos econômicos resultantes da produtividade de seu trabalho.

§ 5º - É facultado aos Estados e ao Distrito Federal vincular parcela de sua receita orçamentária a entidades públicas de fomento ao ensino e à pesquisa científica e tecnológica.

Art. 219. O mercado interno integra o patrimônio nacional e será incentivado de modo a viabilizar o desenvolvimento cultural e sócio-econômico, o bem-estar da população e a autonomia tecnológica do País, nos termos de lei federal. (BRASIL, 1988).

Pelos dispositivos constitucionais *supra*, percebe-se que, além de um direito do cidadão brasileiro, a ciência e a tecnologia foram reconhecidas pelo legislador constituinte como fatores de suma importância para determinar o próprio desenvolvimento da nação. Vinculam-se, pois, à eficácia e à eficiência dos fatores de produção ou, melhor dizendo, ao próprio direito ao desenvolvimento.

Não é em vão que o legislador constituinte, através do art. 218, *caput*, propugnou ser dever do Estado o incentivo ao desenvolvimento científico e à inovação tecnológica. (BRASIL, 1988).

Considerando-se que a questão ambiental vem ganhado contornos cada vez mais tormentosos ao país, insta destacar, de forma especial, o §2º do art. 218, que direciona os nossos cientistas para as pesquisas tecnológicas que se voltem preponderantemente para a solução dos problemas brasileiros.

No ordenamento jurídico pátrio, uma das manifestações do próprio direito ao desenvolvimento científico e tecnológico está devidamente positivada no art. 5º, XXIX,²⁷ da Constituição Federal, que trata da proteção das criações intelectuais, industriais e das tecnologias desenvolvidas.

Sobre o entrelaçamento entre o tema do desenvolvimento tecnológico e meio ambiente, vale transcrever as sempre lúcidas lições de Cristiane Derani (2008):

São indissociáveis as normas que garantem e estimulam a pesquisa científica da efetivação do art. 225 da Constituição Federal. Ainda mais apropriadamente, a compatibilização da efetivação dos princípios da ordem econômica constitucional com a concretização dos princípios do capítulo do meio ambiente passa pela realização do capítulo da ciência e da tecnologia. (DERANI, 2008, p.140).

Compartilha-se, deste modo, dos ensinamentos de Joseph Alois Schumpeter (1998, *passim*), que identifica a inovação, levada a cabo pelo empresário visionário, como o

²⁷ “Art. 5º [...] XXIX – a lei assegurará aos autores de inventos industriais privilégio temporário para sua utilização, bem como proteção às criações industriais, à propriedade das marcas, aos nomes de empresas e a outros signos distintivos, tendo em vista o interesse social e o desenvolvimento tecnológico e econômico do País.” (BRASIL, 1988).

fenômeno fundamental do desenvolvimento econômico, capaz de romper com o fluxo circular da economia.

Não é em vão que José Eli da Veiga (2005, p. 63) sustenta que foi o casamento entre ciência e tecnologia, no final do século XIX, o verdadeiro marco do crescimento econômico e das grandes mudanças fundamentais no funcionamento do mundo.

Neste tópico, importante mencionar a chamada Revolução Verde, ocorrida nos anos de 1960, que, por meio da criação de inovações tecnológicas como defensivos, fertilizantes e técnicas mais eficientes de plantio, conseguiu evitar a tenebrosa previsão malthusiana de uma fome planetária, que estava fundamentada no crescimento populacional vertiginoso pós-Revolução Industrial.

Não há que se negar que o atual estágio de destruição do meio ambiente foi levado a cabo justamente pelo nosso atual desenvolvimento científico e tecnológico. O que se está a sustentar é que esse mesmo casamento entre ciência e tecnologia, tido como um dos maiores fatores responsáveis de degradação do meio ambiente, possa ser voltado, através de uma forte indução tributária, para a criação de tecnologias limpas e processos produtivos mais eficientes.

Nessa mesma toada, preconizando políticas públicas que promovam o progresso tecnológico em prol da proteção ambiental, Cristiane Derani (2008) novamente vaticina:

Assim, políticas que reencontrem uma compatibilização da tecnologia com o aumento das potencialidades do homem e do meio natural sem exauri-los, apoiadas por normas de incentivo à pesquisa científica e direcionadoras de uma tecnologia comprometida com valores de garantia da dignidade humana e bem-estar social, responderiam por uma autêntica concretização do direito como impulsionador do direito econômico, com base no aprimoramento tecnológico. (DERANI, 2008, p. 170).

Além disso, não se pode negar o caráter criativo do mercado para tanto, ao fazer de uma obrigação legal de proteção ambiental, uma atividade bastante lucrativa, pois, além de buscar o desenvolvimento de tecnologias limpas e de reciclagem para uso próprio, fez surgir verdadeiros ramos de atividades ambientais como a indústria ambiental. (D'ISEP, 2009, p. 170).

Sobre a importante vinculação das políticas relacionadas ao desenvolvimento sustentável com o tema do desenvolvimento científico e tecnológico, Paulo Henrique do Amaral (2007) afirma:

Assim, as políticas de desenvolvimento sustentável se desenvolvem efetivamente pela adoção de instrumentos econômicos e fiscais, quando da incorporação de tecnologias que neutralizem, minimizem ou previnam danos ao meio ambiente. A adoção dessas medidas passa pelo crivo econômico, pois é este que a custearão. (AMARAL, 2007, p. 38).

Além do amplo reconhecimento da tecnologia como fator de redução dos impactos ambientais, é de se destacar também o seu papel não menos marcante na recomposição dos danos ecológicos já ocorridos, por meio de um complexo trabalho de restauração do ecossistema ao *status quo ante*.

Nesse sentido, é estreme de dúvidas que a inovação tecnológica, devidamente induzida por mecanismos tributários, pode auxiliar de forma crucial na difícil e, muitas vezes impossível, tarefa de reconstituir uma região destruída ou afetada por um dano ambiental intolerável.

10.2 Os desafios da ecotecnologia: soluções ambientais

Como visto nos capítulos anteriores, o princípio do desenvolvimento sustentável visa, sobretudo, à conciliação do desenvolvimento econômico e da proteção ambiental. Salta aos olhos que as ecotecnologias possuem um relevante papel prático na concretização deste ideal conciliatório, porquanto promove o aumento da produtividade, sem o correspondente impacto ambiental.

Importante mencionar, portanto, que a ecotecnologia cumpre um importante papel no sentido de direcionar os bens de produção para o cumprimento de sua função social. O princípio da função social da propriedade, que possui uma dimensão ambiental, abrange não somente bens imóveis, mas também os bens móveis como as máquinas, veículos, etc.

Nessa esteira é que se sustenta que “[...] o conhecimento científico é fundamental para inspirar a justa medida procurada na formação e aplicação do texto normativo, no que tange ao uso dos recursos naturais compatível com o desenvolvimento da sociedade.”. (DERANI, 2008, p. 164-165).

No entanto, o que se vê na prática, a exemplo da área de energia, é que, a despeito dos progressos no desenvolvimento de tecnologias limpas e na redução dos custos das energias alternativas, a utilização de matrizes energéticas mais poluidoras, como a dos combustíveis fósseis, parece ainda inalterável. Talvez por motivos políticos e, com certeza, por ausência de estímulos fiscais em prol da criação de parques ecotecnológicos geradores de energia renovável.

Ademais, percebe-se, na questão tecnológica dos últimos anos, uma verdadeira obsolescência programada em relação aos produtos duráveis (sejam roupas, eletrônicos ou veículos). Além de os produtos estarem sendo fabricados para durarem pouco tempo, os consumidores ainda são pressionados pela obsolescência estilística, repercutindo de maneira negativa na degradação dos recursos naturais e na questão afeta à ineficácia de tratamento de rejeitos.

É importante mencionar, ainda, outro grande desafio logístico e tecnológico para que se consiga evitar que, a cada ano, 1,3 bilhão de toneladas de comida, ou seja, cerca de um terço de tudo o que se produz, sejam perdidos por manipulação indevida ou por ser jogado fora, segundos dados da FAO (*Food and Agriculture Organization*), órgão das Nações Unidas. (VEJA, 2011).

Outras grandiosas soluções ambientais às quais a ecotecnologia não deve se furtar seria o adequado tratamento do lixo urbano e industrial, uma eficaz gestão de passivos ambientais, recuperação de solos, bem como uma menos poluente geração de energia. São prementes, por conseguinte, a necessidade de novas tecnologias em projetos de aterros sanitários e na geração de novas energias, como o biogás, que resulta da decomposição do lixo do aterro.

Neste tópico, importante registrar, mesmo que de forma breve, algumas importantes alternativas ecotecnológicas para a solução dos mais diversos problemas ambientais.

Há, por exemplo, resultados positivos em pesquisas e na produção do chamado bioplástico que, assim como os plásticos convencionais, são feitos de polímeros, mas oriundos da cana-de-açúcar, do milho, da mandioca e da batata. Este material ecotecnológico demanda bem menos energia para a sua produção, além de liberar menos gás carbônico. São totalmente recicláveis, e quase sempre são biodegradáveis e compostáveis. (YAMAOKA, 2012)

Vale mencionar também uma nova tecnologia que utiliza energia solar para destruir os poluentes presentes na água, criada por pesquisadores da UNICAMP (Universidade de Campinas). Para os realizadores do projeto, a alternativa é considerada sustentável, viável economicamente e altamente eficiente. O grande diferencial deste sistema é a utilização de radiação solar, o que o torna autossuficiente do ponto de vista energético. O baixo custo e o fato de não ser poluente, não exigir adição de insumos e não gerar resíduos completam os benefícios da tecnologia. (DOMTOTAL, 2011).

Ressalte-se, ainda, que o bom uso das tecnologias de informação e comunicação poderá diminuir até quinze por cento a emissão global de gases estufa até o ano de 2020,

segundo o relatório da Comissão de Banda Larga do Grupo de Trabalho sobre Mudanças Climáticas da União Internacional de Telecomunicações (UIT), denominado “A Ponte da Banda Larga: Ligando Tecnologias de Informação e Comunicação com Ações Climáticas.”. (NAÇÕES UNIDAS NO BRASIL, 2012).

Estas e outras ecotecnologias, ante o seu indiscutível alcance ecológico, estão a merecer um maior incentivo fiscal, para que se tornem soluções mais competitivas no mercado econômico, além de mais atrativas ao consumidor final.

Por outro lado, há que se abandonar definitivamente quaisquer formas de incentivos fiscais a favor de tecnologias poluidoras ou bens supérfluos, como se tem visto desgraçadamente nos últimos anos, nos casos de redução da alíquota do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) para os veículos nacionais.

Tal redução, é bom frisar, consubstancia-se em uma clara deturpação do caráter seletivo do IPI, previsto no art. 153, §3º, I da Constituição Federal, que ordena expressamente que se tribute mais pesadamente os bens supérfluos, desonerando, doutra margem, os produtos mais essenciais.

10.3 A extrafiscalidade ecotecnológica

O aumento da eficiência no processo de produção, consumo e descarte de bens materiais está ligado à máxima de fazer mais com menos. Neste ponto, o emprego de novas tecnologias é de fundamental importância.

Na Declaração do Rio sobre o Meio Ambiente e Desenvolvimento (ECO/92), especificamente por meio do princípio nº 9²⁸, buscou-se incentivar mecanismos de transferência de tecnologias não poluentes dos países desenvolvidos aos em desenvolvimento.

Em outro documento ali redigido, denominado Agenda 21, especificamente no item 4.18, já se reconhecia que a redução do montante de matérias utilizadas na produção de bens, através do emprego de tecnologias mais limpas, pode contribuir sobremaneira para a diminuição do impacto ambiental, sem descurar do desenvolvimento econômico. Neste mesmo documento, também está prevista a necessidade de se criar condições mais favoráveis para a obtenção de tecnologias por parte dos países em desenvolvimento, como estímulos ao setor privado, além da transferência para países em desenvolvimento, em bases não

²⁸ “Princípio nº 9: Os Estados devem cooperar com vistas ao fortalecimento da capacitação endógena para o desenvolvimento sustentável, pelo aprimoramento da compreensão científica por meio do intercâmbio de conhecimento científico e tecnológico, e pela intensificação do desenvolvimento, adaptação, difusão e transferência de tecnologias, inclusive tecnologias novas e inovadoras.” (NAÇÕES UNIDAS, 1992b).

comerciais, de tecnologias cujas patentes seriam compradas para este fim por governos de países ricos. (NAÇÕES UNIDAS, 1992a).

No entanto, Edson Ferreira de Carvalho (2011, p. 572-573) afirma que a tendência observada não caminha na direção dos anseios expressos na ECO/92. Talvez porque o acesso a essas tecnologias tenha se fundamentado em condições puramente comerciais ou de mercado.

Esse mesmo autor sugere que o Direito possa estabelecer padrões e prazos para o desenvolvimento de novas tecnologias mais baratas e menos agressivas ambientalmente, podendo também estabelecer padrões de tecnologia a serem utilizados em determinadas atividades, forçando todos os agentes econômicos a adotarem certo tipo de tecnologia ou mudarem processos de produção para alcançar objetivos ambientais.

No Direito interno, a utilização de tributos com a finalidade de promover o desenvolvimento tecnológico não é estranha. À guisa de exemplo, pode-se citar a Lei nº 10.168 de 29.12.2000, que criou a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) destinada a financiar o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o apoio à inovação. Tal gravame sofreu importantes alterações pela Lei nº 10.332/2001, que trouxe relevantes mecanismos, objetivando incentivar o desenvolvimento científico e tecnológico brasileiro, por meio de financiamento de atividades de pesquisa de interesse das áreas do agronegócio, da saúde, da biotecnologia e recursos genéticos, do setor aeronáutico e da inovação para a competitividade.

Frise-se ainda que, segundo José Marcos Domingues de Oliveira (2007, p. 341), na chamada tributação causal, as taxas ambientais, sobretudo as de polícia, são um poderoso instrumento de motivação da indústria para investimentos em novas tecnologias de produção não poluentes.

Destarte, não restam dúvidas de que a extrafiscalidade tributária que promover a preservação do meio ambiente por meio do incentivo à criação de tecnologias “limpas” pode ser um fator de grande propulsão do desenvolvimento científico-tecnológico. Assim como hoje se utiliza, com finalidades pacíficas, as diversas tecnologias outrora desenvolvidas para fins bélicos, temos que o incentivo à criação de tecnologias “verdes” traz consigo um potencial de gerar progresso científico com poder de se espriar pelas diversas searas da vida e da ciência.

Não é outro o entendimento de Cristiane Derani (2008, p. 165), quando afirma que a “[...] prescrição que vincula a realização de uma dada atividade potencialmente poluidora ao

mais avançado estado da técnica é o exemplo mais significativo do tributo pago pelo direito econômico e ambiental ao desenvolvimento científico.”.

Também reconhecendo a relevância das políticas tributárias no desenvolvimento e disseminação de tecnologias ambientais, Paulo Henrique do Amaral (2007, p. 38) afirma que “[...] as políticas de desenvolvimento sustentável se desenvolvem efetivamente pela adoção de instrumentos econômicos e fiscais, quando da incorporação de tecnologias que neutralizem, minimizem ou previnam danos ao meio ambiente.”.

10.4 Incentivos fiscais ecotecnológicos

Numa concepção mais ampla, os incentivos fiscais são medidas de redução ou eliminação do ônus tributário que, de certa forma, estimulam a realização de determinada conduta. Fazem parte, sobretudo, do fenômeno da extrafiscalidade promocional.

Via de regra, os incentivos devem ser concedidos por atos legais (leis formais), mas há situações, como nos tributos com função extrafiscal, em que o incentivo pode ser veiculado por atos normativos infralegais (decretos, portarias, etc.).

Pode-se afirmar que “a concessão de incentivos fiscais se insere como instrumento de intervenção no domínio econômico a fim de que se possam concretizar vetores e valores norteadores do Estado”. (GADELHA, 2010, p. 98). Somente finalidades e valores previstos na Constituição podem servir de fundamento para a sua concessão. Não se pode admitir, portanto, que sejam concedidos incentivos fiscais por meio de discriminações arbitrárias ou odiosas.

Incentivo fiscal não se confunde com renúncia de receita. Este último é um conceito mais amplo do Direito Financeiro, que abarca e ultrapassa os institutos típicos do Direito Tributário. Segundo Regis Fernandes de Oliveira, (2011, p. 444), “a renúncia de receita (subsídio) pode operar-se através da transferência de recursos do governo para os particulares, independente de qualquer bem ou serviço. Opera-se através de incentivos fiscais, como remissão, isenção, etc., ou então, a título de financiamento, etc.”.

Algumas experiências de incentivos fiscais em prol do desenvolvimento científico e tecnológico merecem ser destacadas no presente trabalho. A Lei nº 4.506 de 1964, por exemplo, já previa em seu artigo 53 a dedutibilidade das despesas incorridas com pesquisas científicas ou tecnológicas, inclusive com experimentação para criação ou aperfeiçoamento de produtos, processos, fórmulas e técnicas de produção, administração ou venda.

Tocante à legislação mais atual, vale mencionar que há importantes incentivos fiscais a favor da inovação tecnológica previstos na Lei nº 11.196/05, que instituiu o Regime Especial de Tributação para a Plataforma de Exportação de Serviços de Tecnologia da Informação – REPES –, o Regime Especial de Aquisição de Bens de Capital para Empresas Exportadoras – RECAP –, bem como o Programa de Inclusão Digital.

Em relação ao diploma legal acima referenciado, urge mencionar que o Supremo Tribunal Federal, em setembro de 2010, reconheceu repercussão geral no Recurso Extraordinário n. 607.109 /PR, no qual o seu art. 47 é questionado por impor uma vedação à apropriação de créditos de PIS e COFINS na aquisição de “desperdícios, resíduos ou aparas”, em descompasso aos arts. 170, IV, VI e VIII e 225 da Carta Federal.

Insta destacar, ainda, a Lei 8.010/1990 que, em seu art. 1º, preceitua que são isentas dos impostos de importação (II) e sobre produtos industrializados (IPI) e do adicional ao frete para renovação da marinha mercante (AFRMM) as importações de máquinas, equipamentos, aparelhos e instrumentos, bem como suas partes e peças de reposição, acessórios, matérias-primas e produtos intermediários, destinados à pesquisa científica e tecnológica.

Ao se tratar de incentivos fiscais de natureza ecotecnológica, não se deve deixar de mencionar a Lei nº 6.938/1981, que instituiu a Política Nacional do Meio Ambiente. O referido diploma legal lei explicita em seu art. 2º, VI²⁹, que esta política ecológica de âmbito nacional deve ter seu fundamento em diversos instrumentos e princípios ali explicitados, dentre eles, os incentivos ao estudo e à pesquisa de tecnologias orientadas para o uso racional e a proteção dos recursos ambientais.

Nesta trilha, não se pode deixar de registrar a Lei nº 12.305/2010, que instituiu a Política Nacional dos Resíduos Sólidos, estabelecendo um conjunto integrado de ações em prol da melhor destinação e aproveitamento dos resíduos em nosso país. O que mais importa registrar em relação a este diploma legal é que o seu art. 8º reconhece explicitamente que tanto os incentivos fiscais, quanto a pesquisa científica e tecnológica são importantes instrumentos para uma menor poluição industrial. E a vinculação entre os temas ciência e meio ambiente fica ainda mais patente ao se verificar que a referida lei acresce, em seu art. 8º, X, que também o Fundo Nacional do Meio Ambiente e o Fundo Nacional de

²⁹ “Art 2º - A Política Nacional do Meio Ambiente tem por objetivo a preservação, melhoria e recuperação da qualidade ambiental propícia à vida, visando assegurar, no País, condições ao desenvolvimento sócio-econômico, aos interesses da segurança nacional e à proteção da dignidade da vida humana, atendidos os seguintes princípios: [...] VI - incentivos ao estudo e à pesquisa de tecnologias orientadas para o uso racional e a proteção dos recursos ambientais;” (BRASIL, 1981)

Desenvolvimento Científico e Tecnológico são instrumentos em prol da Política Nacional de Resíduos Sólidos.

Outro recente incentivo fiscal com indiscutível finalidade ecotecnológica foi veiculado pelo Decreto nº 7.619, de 21 de novembro de 2011, que regulamentou a concessão de crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI – na aquisição de resíduos sólidos a serem utilizados como matérias-primas ou produtos intermediários na fabricação de seus produtos. O referido decreto trouxe importante estímulo fiscal à reciclagem dos materiais, substâncias, objetos ou bens descartados resultantes das atividades econômicas.

Diante destes e outros exemplos, verifica-se que os incentivos fiscais tangenciam um fator de fulcral importância no mercado, que é a concorrência. E a concorrência, conforme preleciona Paulo Caliendo da Silveira (2009, p. 225), é o motor da eficiência, que é, por sua vez, o dado qualitativo capaz de levar as nações à opulência. Acabe-se com a concorrência e o nível de progresso técnico e o incentivo à procura da eficiência diminuirá.

Por conseguinte, em um mercado de acirrada competição, onde a concorrência é *anima* do capitalismo, os incentivos possuem o condão de favorecer determinados agentes e tecnologias, tornando a adoção de práticas sustentáveis não somente viáveis, mas, sobretudo, vantajosas, em cotejo com as mais poluidoras.

Além da observância ao princípio constitucional da igualdade, é evidente que existem algumas limitações de ordem formal (ou procedimental), que não devem ser olvidadas, tocante à concessão de isenções e benefícios, como, por exemplo, a importante previsão contida no art. 150, § 6º da Constituição Federal³⁰.

A Constituição ainda prevê que haja determinação orçamentária com base nos arts. 63, 163, 167, II e 165, § 6º à 9º. E, no mesmo diploma constitucional, o art. 195, § 3º, prevê que a pessoa jurídica em débito com o sistema da seguridade social, como estabelecido em lei, não poderá contratar com o Poder Público nem dele receber benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios.

A própria Lei 6.938/1981, que dispõe sobre a Política Nacional do Meio Ambiente, através dos seus artigos. 8º, V e 14, II, previu como penalidade administrativa a perda ou a restrição dos incentivos e benefícios fiscais concedidos pelo poder público, no caso de descumprimento das medidas necessárias à preservação ou correção dos inconvenientes e danos causados pela degradação da qualidade ambiental.

³⁰ “Art. 150 [...], § 6.º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.” (BRASIL, 1988).

Além disso, inúmeras Constituições Estaduais trazem previsões vedando a concessão de incentivos e isenções fiscais àqueles que não atendam as normas ambientais. (MARÇAL, 2011, p. 288). Em interpretação sistêmica destas previsões legais com o princípio da moralidade, Cláudia Marçal assevera:

A concessão de isenções ou incentivos fiscais às empresas ou pessoas físicas que poluem o meio ambiente é ato de extrema imoralidade administrativa, podendo, inclusive, levar à responsabilização do poder público, na forma do art. 14, § 1º combinado com a definição de poluidor indireto, prevista no art. 3º, IV, da Lei 6.938/1981, tal como exposto acima, em relação às entidades financiadoras. (MARÇAL, 2011, p. 293)

Não é outro o entendimento de Heleno Taveira Tôrres (2005), que defende a maior utilização destes mecanismos de concessão de incentivos fiscais, sob as condicionantes de observância das normas ambientais:

Para os fins preventivos ou mesmo corretivos, vincular direitos a subvenções ou isenções, prescrevendo como condição a observância e cumprimento da legislação ambiental, afastando-os daqueles que causem danos ambientais, já poderia ser um modo de operar a interação de competência pretendida, em favor do reclamo constitucional de preservação do meio ambiente. Desse modo, como determinante negativo do exercício da competência, na função de motivo para justificar política fiscal de desoneração tributária de certas categorias. (TORRES, H., 2005, p. 110).

Como visto, os incentivos fiscais devem ser concedidos, sempre que possível, em consonância com os valores preservacionistas ambientais. Mesmo quando são perseguidos outros valores, como a justiça distributiva ou o desenvolvimento de uma determinada região, como franqueado pela Constituição, o viés ambiental nunca pode ser alijado ou descurado. É nesse sentido que Paulo Henrique do Amaral (2007) afirma que:

Oferecer incentivos fiscais sobre pretexto de desenvolvimento regional para indústrias sem observar as normas ambientais acarreta flagrante inconstitucionalidade. Os poderes públicos brasileiros precisam incorporar o princípio da defesa do meio ambiente como fundamento de qualquer política socioeconômica. (AMARAL, 2007, p. 51).

Neste sentido, a própria Lei n. 6.938/1981, no seu art. 9º, V, define como Instrumentos da Política Nacional do Meio Ambiente, os incentivos à produção e instalação de equipamentos, bem como de criação ou absorção de tecnologia, voltados para a melhoria da qualidade ambiental. Discorrendo sobre este dispositivo legal, Heleno Taveira Tôrres (2005) vaticina:

Esses incentivos, que podem ser de natureza tributária, podem também vir sem custos adicionais de despesas estatais, por simples vinculação, a título de condição para obter parcelamentos, reduções de bases de cálculos, incentivos ou isenções de qualquer natureza. E essa mesma lei, no seu art. 12, exatamente nessa linha de entendimento, determina que “as entidades e órgãos de financiamento e incentivos governamentais condicionarão a aprovação de projetos habilitados a esses benefícios ao licenciamento, na forma desta Lei, e ao cumprimento das normas, dos critérios e dos padrões expedidos pelo CONAMA.” Transferir essa experiência para os domínios tributários pode ser algo muito positivo. (TORRES, H., 2005, p. 110).

Especificamente sobre os incentivos fiscais ecotecnológicos, pode-se afirmar que os mesmos podem se identificar tanto com a modalidade de extrafiscalidade promocional quanto com a inibitória, porquanto possuem o condão de desestimular o uso de tecnologias poluidoras e, doutra margem, promover e incentivar a adoção das inovações tecnológicas ecologicamente responsáveis.

Por conseguinte, os incentivos fiscais ecotecnológicos são duplamente benéficos, considerando-se que possuem o condão de estimular o desenvolvimento científico, em sintonia com os arts. 217 e 218 da Constituição, além de promover a proteção ambiental, nos termos do art. 225 do mesmo diploma constitucional.

Zelmo Denari (2001), por exemplo, defende a isenção total ou parcial (via abatimento da base de cálculo ou concessão de créditos) do IPI/ICMS, nas hipóteses de industrialização de produtos recicláveis (pneus, vidros, plásticos, papel, carpetes, etc.) e de adoção de equipamentos antipoluentes da atmosfera, dos cursos d'água e mananciais.

De todos os setores que estão a demandar incentivos ecotecnológicos que estimulem a inovação, estamos que o setor energético e de combustíveis deveria receber a prioridade, com vistas a se estruturar uma matriz energética menos poluente e mais independente dos combustíveis fósseis.

Deve-se atentar, no entanto, para o fato que o tributarista Paulo Caliendo da Silveira (2009) argutamente ressalta, resgatando as lições do economista Milton Friedman, no sentido de que toda tentativa de corrigir as falhas de mercado por meio da ação do Estado pode implicar erros maiores, em virtude dos custos decorrentes das falhas de governo (*costs of government failure*)

Essas falhas, segundo o autor, seriam derivadas principalmente das falhas do regime democrático e do poder de grupos de interesse (*especial-interest groups*), que se utilizam dos mecanismos públicos para garantir seus interesses privados (*rent seekers*). (SILVEIRA, 2009, p. 79)

10.5 Experiências internacionais de tributação ecotecnológica

Nas últimas décadas, o direcionamento da tributação em prol das tecnologias limpas tem sido lembrado de forma sistemática por muitos países e organismos internacionais como um dos meios mais eficientes para implantação de políticas públicas ambientais.

Confirmando a assertiva em relação aos organismos internacionais, vale verificar os relatórios recentemente editados pela ONU, OMC e OCDE, como o “*Trade and Climate Change*” (WORLD TRADE ORGANIZATION, 2009), o “*Taxation, Innovation and the Environment*” (OECD, de 2011), o “*Towards a Green Economy*” (NAÇÕES UNIDAS, 2011a), assim como o “*Working Towards a Balanced and Inclusive Green Economy*” (NAÇÕES UNIDAS, 2011b).

No recém-publicado documento final da Conferência RIO+20, denominado “O Futuro Que Queremos”, não há registros expressos sobre os incentivos fiscais direcionados para a criação e o uso de tecnologias limpas. No entanto, restou destacado “la importancia de la cooperación en la innovación, la investigación y el desarrollo tecnológicos”.

Logo em seguida todos os países signatários do referido documento se comprometeram em “[...] promover la inversión en ciencia, innovación y tecnología para el desarrollo sostenible.”³¹

Discorrendo sobre exemplos mais concretos de tributação ecotecnológica nos diversos países, vale mencionar uma importante iniciativa ocorrida nos Estados Unidos da América, com a edição do *Energy Policy Act* de 1992 e o de 2005, por meio dos quais o governo norte-americano implantou uma política de financiamento de programas e pesquisas de desenvolvimento de matriz sustentável, utilizando-se de isenções tributárias e créditos tributários dedutíveis e comercializáveis.

Detendo-se mais um pouco nas experiências norte-americanas, vale mencionar outro louvável programa denominado *Database of State Incentives for Renewables & Efficiency (Dsire)*, criado em 1995 e que foi financiado pelo *U.S. Department of Energy’s Office of Energy Efficiency and Renewable Energy (EERE)*.

Este banco de dados, conhecido como *Dsire*, segundo Luis Felipe Monteiro Seixas (2011, p. 339), funciona como um programa *online* que gerencia e informa aos interessados todos os incentivos fiscais relativos ao setor de energias renováveis no território americano,

³¹ “A importância da cooperação na inovação, investigação e desenvolvimento tecnológico. [...] promover o investimento em ciência, inovação e tecnologia para o desenvolvimento sustentável.” (NAÇÕES UNIDAS, 2012, tradução nossa).

permitindo que os investidores e interessados fiquem a par de todos os incentivos oferecidos pelos diversos entes estatais norte-americanos, ao mesmo tempo em que estimula uma constante atualização pelos participantes, no que diz respeito a novas políticas de concessão de incentivos.

O Canadá, um país cuja matriz energética ainda se encontra fortemente dependente do carvão vegetal, implementou, no ano de 2007, um auspicioso programa denominado ECOAUTO, que visa fomentar o chamado “ecotransporte”. Trata-se da implementação de estímulos tributários para a aquisição, o uso e, sobretudo, o desenvolvimento de veículos automotores de baixo consumo e de combustíveis menos poluentes. (HRSDC, 2011).

Na Europa, por sua vez, uma importante tecnologia de captura e armazenamento de carbono vem recebendo incentivos fiscais do governo escocês nas usinas de energia movidas a carvão no país. Conforme o relatório do governo *Electricity Generation Policy Statement*, a expectativa é que, nos próximos dez anos, o sucesso na demonstração desta técnica no país crie cerca de cinco mil empregos, demonstrando o caráter conciliatório entre economia/ecologia promovido pelas ecotecnologias. (DOMTOTAL, 2012).

Outros países europeus introduziram tributos sobre a matriz energética, com a finalidade de promover formas mais eficientes de energia, tendo como escopo final a redução das emissões de gases do efeito estufa. Este é o caso do Reino Unido e da Alemanha, sendo merecedor de registrar a ampla reforma tributária ambiental em terra alemã com a finalidade de desenvolver tecnologias menos poluidoras e mais eficientes. (WORLD TRADE ORGANIZATION, 2009, p. 90).

José Marcos Domingues de Oliveira (2002) nos informa sobre uma interessante taxa na Suíça, com indiscutível finalidade ecotecnológica, instituída em 1981, que incide sobre o ruído produzido por aeronaves, cuja receita é afetada à construção de aeroportos à prova de ruído. Percebe-se, neste caso, que, além do caráter extrafiscal da taxa, a própria arrecadação de recursos é direcionada para a prevenção da poluição sonora.

Ana Poncella e Alejandro Vázquez, por sua vez, trazem um apanhado dos principais tributos que incidem no continente europeu, oferecendo uma clara noção de como a tributação naquelas nações já possui um forte componente ecotecnológico:

Puestos a señalar algunos tributos concretos, destacaríamos los que gravan el dióxido de carbono en los países nórdicos, el impuesto sueco sobre óxidos de nitrógeno o el británico sobre la aportación de residuos a vertederos, así como otros muchos que afectan a productos problemáticos, como el irlandés sobre bolsas de

plástico, el austriaco sobre fertilizantes, el danés sobre pesticidas o el impuesto belga sobre algunos envases de bebidas.³²

Traçando uma visão panorâmica sobre a tributação ambiental europeia em prol das tecnologias mais limpas, Daniel Yacolca Estares (2010) nos apresenta uma lista de diversas substâncias mais degradadoras que, até então, vem sendo utilizada como base de cálculo, por meio de uma tributação extrafiscal inibitória:

- Las emisiones contaminantes: Ejm. Toneladas de dióxido de Azufre (SO₂) y de Carbono (CO₂) emitidas.
- El contenido contaminante de los combustibles, como el Azufre y el Carbono.
- Los Factores productivos contaminantes: Ejm. Fertilizantes y combustibles, plásticos, etc.
- Bienes de consumo contaminantes: Ejm. Pilas y embalajes, etc.³³

Diante destas bases impositivas apresentadas, o que se percebe nos países que formam a zona do euro é que, além dos incentivos em prol de tecnologias verdes, há, sobretudo, uma forte preocupação em se instituir uma tributação onerosa sobre as tecnologias e produtos mais poluidores, buscando desestimular a manutenção de tradicionais formas de produção e consumo.

No Japão, José Marcos Domingues de Oliveira (2002, p. 25) nos dá notícia de um salutar mecanismo de depreciação acelerada inicial para equipamentos de energia solar e para equipamentos que economizem energia, que evitem poluição e que se destinem à reciclagem. Há também redução de imposto sobre equipamentos para redução de poluição do ar, da água, sobre equipamentos para redução da poluição sonora, e sobre instalações para redução da emissão de asbestos e dessulfurização de petróleo.

Este mesmo autor registra ainda que, nos Estados Unidos da América e em vários países da Europa, tributa-se a emissão de carbono, bem como outros gases responsáveis pelo efeito estufa. Há, nestas experiências, uma clara constatação de que, caso os agentes econômicos não abandonem as tecnologias mais poluidoras, as externalidades ambientais

³² “Instado a apontar alguns impostos específicos, destacaríamos os que incidem no dióxido de carbono nos países nórdicos, o imposto sueco sobre os óxidos de nitrogênio ou o britânico sobre a alocação dos resíduos em aterro, assim como outros muitos que afetam as substâncias mais poluidoras, como o irlandês sobre sacos plásticos, o austríaco de fertilizantes e danos de pesticidas ou o imposto belga sobre recipientes de bebidas certas.” (PONCELA; VAZQUEZ, 2007, tradução nossa).

³³ “- As emissões de poluentes: Ex.: Toneladas de dióxido de enxofre (SO₂) e de carbono (CO₂) emitidas.
- O teor de contaminantes de combustíveis, tais como o enxofre e carbono.
- Fatores de produção poluentes: Ex.: Fertilizantes e combustíveis, plásticos, etc.
- Bens de consumo poluentes: Ex.: Baterias e embalagens, etc.”. (ESTARES, 2010, tradução nossa).

negativas delas resultantes deverão ser internalizadas, em uma clara indução à criação e adoção de novas tecnologias mais limpas.

Estes e inúmeros outros exemplos são fatos contundentes de que um número não pequeno de países e organismos internacionais já demonstra uma sólida conscientização acerca dos benefícios e da eficácia de se utilizar os tributos como forma de incentivo às tecnologias e aos produtos sustentáveis, desestimulando, concomitantemente, as formas mais degradadoras de produção e consumo.

Por derradeiro, insta preconizar que este potencial ecotecnológico latente no fenômeno tributação seja também reconhecido e efetivado de forma urgente em nosso sistema jurídico nacional, por meio de políticas tributárias modernas que rimem com os ideais constitucionais do desenvolvimento científico e sustentável.

11 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Pelo caminho até aqui trilhado, verificou-se que, no Brasil, o direito a um meio ambiente ecologicamente equilibrado foi reconhecido e alçado, pela nova ordem constitucional de 1988, à estatura de verdadeiro direito fundamental, com todas as consequências jurídicas daí advindas.

Assim, o desafio de se reconhecer a necessidade de preservação ambiental, pavimentado pela positivação em textos constitucionais e infraconstitucionais, já restou ultrapassado. A missão a se perseguir, doravante, reside no fato de se concretizar esses valores ambientais por meio de uma tributação voltada aos fins ecológicos e, sobretudo, ecotecnológicos.

O grande mérito do princípio constitucional do desenvolvimento sustentável, como visto, residiu em seu viés conciliatório, porquanto reconhece os limites impostos pelo meio ambiente, mas também o viés econômico e social, como fatores inseparáveis para o bem-estar e a qualidade de vida do homem.

Não obstante o reconhecimento pelo legislador constituinte desta nova forma de desenvolvimento social, o poder público tem retardado sobremaneira a utilização de mecanismos tributários como instrumento de indução de preservação ambiental, mormente por meio de estímulos ao desenvolvimento e uso de tecnologias limpas.

Urge, pois, que seja defendida a busca desta integração das normas tributárias às novas exigências socioambientais, sobretudo mediante o manejo de uma tributação ecotecnológica que fomente um modelo de desenvolvimento mais equilibrado e sustentável.

É importante enfatizar que, no presente trabalho, não se está a filiar à corrente dos ultraotimistas tecnológicos, que sustentam, de certa forma, que as inovações tecnológicas superarão todos e quaisquer obstáculos que se oponham à continuidade do crescimento econômico e de uma qualidade de vida do homem.

Tampouco se está a cerrar fileiras com alguns adeptos entusiastas dos tributos ecológicos, que tratam o assunto como verdadeira panaceia aos problemas ambientais. A mensagem que aqui se pretende propagar é a de que não há que se falar em modelo sustentável de desenvolvimento sem o desenvolvimento de tecnologias mais eficientes e limpas, estimuladas, sobretudo, por uma política tributária ecotecnológica. Dessa forma, entende-se que o poder de tributar pode – e deve – colaborar, de forma decisiva, no sentido de incentivar o progresso tecnológico como poderoso contributo ao almejado modelo de desenvolvimento sustentável.

O *lobby* em prol das fontes de energias não-renováveis e formas de produção mais poluentes é de amplo conhecimento. Cabe ao Estado, como ente que visa, sobretudo, o bem-comum dos cidadãos, inverter a influência das formas tradicionais de consumo e produção por intermédio da tributação ambiental – sobretudo em seu viés ecotecnológico.

Esse novo conceito de tributação verde é fruto de uma consciência e do reconhecimento de que os agentes econômicos, ao utilizarem o meio ambiente como depósito ou insumo, sem internalizar os custos ambientais, provocam uma falha de mercado, favorecendo somente o poluidor, em detrimento de toda uma coletividade. Não é em vão que se afirma que, sem práticas sustentáveis, toda coletividade suportará e realizará o ônus da tão odiosa máxima econômica, “privatização dos lucros e socialização dos prejuízos.”. (AMARAL, 2007, p. 41).

Assim, preconiza-se o fortalecimento da conscientização a favor da elaboração e implementação de uma ampla Reforma Tributária Ambiental, em nível constitucional, que, a exemplo da PEC nº 353/2009 (desafortunadamente arquivada), reconheça e delimite o caráter ambiental dos tributos, mormente através de sua dimensão ecotecnológica.

Nessa trilha, sustenta-se que se deve urgentemente elaborar a lei franqueada pelo art. 146-A da CF/88, como instrumento para ditar os conceitos gerais da tributação ambiental, permitindo que outros entes da federação sigam esta mesma trilha da ecologização (sobretudo tecnológica) dos tributos.

É inevitável reconhecer que tais funcionalidades ecológicas da tributação deverão ser implementadas sob os limites da tríplice dimensão do *princípio da proporcionalidade* para que, no afã de se concretizar tais valores e finalidades ecológicas, não sejam vilipendiados os direitos fundamentais e liberdades individuais dos contribuintes, que são cláusulas pétreas de nossa ordem constitucional.

A tributação ambiental traz, ainda, indiscutíveis benefícios em prol da educação ambiental e da participação popular. Isso porque a extrafiscalidade ambiental possui função moduladora das condutas dos contribuintes e, desta forma, acaba privilegiando o *princípio da participação*, positivado no art. 225, *caput*, da Constituição, que imputa a toda a coletividade o dever de defender e preservar o equilíbrio do meio ambiente.

Forçoso, ainda, aderir à conclusão de Marlon Antônio Lima Régis (2003, p. 62), quando afirma que “[...] são assaz diversificadas as considerações de ordem jurídica, econômica, operacional e política, envolvidas na concepção de uma tributação ambiental no Brasil.”. Contudo, a referida multidisciplinaridade e as suas características policêntricas não

devem, de forma alguma, desestimular os estudiosos a se debruçarem em tão atual e instigante tema.

Dessa forma, o ideal de desenvolvimento sustentável nos impulsiona para uma inadiável decisão de se priorizar a justiça ambiental em detrimento dos valores utilitaristas, motivo pelo qual se faz oportuno transcrever a sabedoria de Norberto Bobbio (1992) no sentido de que:

Pode-se fantasiar sobre uma sociedade ao mesmo tempo livre e justa, na qual são global e simultaneamente realizados os direitos de liberdade e os direitos sociais; as sociedades reais, que temos diante de nós, são mais livres na medida em que menos justas e mais justas na medida em que menos livres. (BOBBIO, 1992, p. 43).

Encerra-se o presente, reconhecendo a necessária conscientização de toda a coletividade e dos poderes públicos para que o tão almejado modelo de desenvolvimento sustentável seja materializado. Ao lado da erradicação da pobreza extrema, este talvez seja o maior desafio com que a humanidade será compelida a se defrontar neste século XXI.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Direito Tributário na Constituição e no STF: teoria e jurisprudência**. 13. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2007.

AMARAL, Paulo Adyr Dias do Amaral. **Processo Administrativo Tributário – e o problema da supressão do contraditório**. 2. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2011.

AMARAL, Paulo Henrique do. **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

ANTUNES, Paulo de Bessa. Direito Ambiental: aspectos fundamentais. *In*: FARIAS, Talden; COUTINHO, Francisco Seráfico da Nóbrega (coords.). **Direito Ambiental: o meio ambiente e os desafios da contemporaneidade**. Ed. Fórum: Belo Horizonte, 2010.

ÁVILA, Humberto Begmann. **Sistema Constitucional Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007.

BERNARDI, Renato. **Tributação Ecológica: O uso ambiental da extrafiscalidade e da seletividade tributárias**. Revista Magister de Direito Ambiental e Urbanístico, v. 3, n. 15, dez./jan. 2008.

BERTI, Flávio de Azambuja. **Imposto: Extrafiscalidade e não Confisco**. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2006.

BIM, Eduardo Fortunato. A Inconstitucionalidade das Sanções Políticas Tributárias no Estado de Direito: Violação ao Substantive Due Process of Law (Princípios da Razoabilidade e da Proporcionalidade). *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, v. 8, 2004, p. 67-92.

BOBBIO, Norberto. **A Era dos Direitos**. Trad. Carlos Nelson Coutinho. Rio de Janeiro: Ed. Campus, 1992.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

BRASIL. **Decreto n. 7.619, de 21 de novembro de 2011**. Regulamenta a concessão de crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI na aquisição de resíduos sólidos. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2011/Decreto/D7619.htm>. Acesso em: 04 maio 2012.

BRASIL. **Lei n. 12.305, de 02 de agosto de 2010**. Institui a Política Nacional de Resíduos Sólidos; altera a Lei no 9.605, de 12 de fevereiro de 1998; e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/lei/l12305.htm>. Acesso em: 04 maio 2012.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei n. 7224/2010**. Concede incentivo fiscal do Imposto sobre a Renda às pessoas físicas ou jurídicas que implantarem projetos de reflorestamento e florestamento e de preservação do meio ambiente. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=474940>>. Acesso em: 14 ago. 2012.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula vinculante n. 19**. DJe 10.11.2009. Disponível em: <http://www.dji.com.br/normas_inferiores/regimento_interno_e_sumula_stf/0019vinculante.htm>. Acesso em: 14 ago. 2012.

BRASIL. Poder Judiciário. TRF 5. Região. 2. Turma. AMS 200485000004088 - **Apelação em Mandado de Segurança – 91766**. Relator Desembargador Federal Leonardo Resende Martins. Fonte DJE 23.10.2009. Disponível em: <<http://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/8344645/apelacao-em-mandado-de-seguranca-ams-91766-se-0000408-8420044058500-trf5/inteiro-teor>>. Acesso em: 14 ago. 2012.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Proposta de Emenda à Constituição n. 353/2009**. Altera os arts. 149, 150, 153, 155, 156, 158 e 161 da Constituição Federal. Estabelece diretrizes gerais para a Reforma Tributária Ambiental. Altera a Constituição Federal de 1988. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=430593>>. Acesso em: 14 ago. 2012.

BRASIL. **Lei n. 11.828, de 20 de novembro de 2008**. Dispõe sobre medidas tributárias aplicáveis às doações em espécie recebidas por instituições financeiras públicas controladas pela União e destinadas a ações de prevenção, monitoramento e combate ao desmatamento e de promoção da conservação e do uso sustentável das florestas brasileiras. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2008/Lei/L11828.htm>. Acesso em: 04 maio 2012.

BRASIL. **Lei n. 11.196, de 21 de novembro de 2005**. Institui o Regime Especial de Tributação para a Plataforma de Exportação de Serviços de Tecnologia da Informação - REPES, o Regime Especial de Aquisição de Bens de Capital para Empresas Exportadoras - RECAP e o Programa de Inclusão Digital; dispõe sobre incentivos fiscais para a inovação tecnológica; altera o Decreto-Lei no 288, de 28 de fevereiro de 1967 e outros. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/111196.htm>. Acesso em: 04 maio 2012.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário RE 416601 DF (STF)**. 09.08.2005. Disponível em: <<http://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/busca?q=titulo:RE%20416.601&s=jurisprudencia>>. Acesso em: 14 ago. 2012.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei n. 5974/2005**. Dispõe sobre incentivos fiscais para projetos ambientais. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=301799>>. Acesso em: 14 ago. 2012.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.925-8 Distrito Federal**. 19.12.2004. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266953>>. Acesso em: 14 ago. 2012.

BRASIL. **Lei n. 10.636, de 30 de dezembro de 2002**. Dispõe sobre a aplicação dos recursos originários da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – Cide incidente sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados, e álcool etílico combustível, atendendo o disposto no § 2º do art. 1º da Lei no 10.336, de 19 de dezembro de 2001, cria o Fundo Nacional de Infra-Estrutura de Transportes – FNIT e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10636.htm>. Acesso em: 04 maio 2012.

BRASIL. **Lei n. 10.336, de 19 de dezembro de 2001**. Institui Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados, e álcool etílico combustível (Cide), e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LEIS_2001/L10336.htm>. Acesso em: 04 maio 2012.

BRASIL. **Lei n. 10.520, de 10 de julho de 2001**. (Estatuto da cidade). Regulamenta os arts. 182 e 183 da Constituição Federal, estabelece diretrizes gerais da política urbana e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LEIS_2001/L10257.htm>. Acesso em 03 jun. 2012.

BRASIL. **Lei n. 10.168, de 29 de dezembro de 2000.** Institui contribuição de intervenção de domínio econômico destinada a financiar o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L10168.htm>. Acesso em: 04 maio 2012.

BRASIL. **Lei n. 10.165, de 27 de dezembro de 2000.** Altera a Lei no 6.938, de 31 de agosto de 1981, que dispõe sobre a Política Nacional do Meio Ambiente, seus fins e mecanismos de formulação e aplicação, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L10165.htm>. Acesso em: 04 maio 2012.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 236.931-8 São Paulo.** D. J. 29.10.1999. Disponível em: <<http://pt.scribd.com/doc/38554273/RE-236-931-IPVA>>. Acesso em: 14 ago. 2012.

BRASIL. **Lei n. 9.393, de 19 de dezembro de 1996.** Dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, sobre pagamento da dívida representada por Títulos da Dívida Agrária e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9393.htm>. Acesso em: 04 maio 2012.

BRASIL. **Lei n. 8.723, de 28 de outubro de 1993.** Dispõe sobre a redução de emissão de poluentes por veículos automotores e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8723.htm>. Acesso em: 04 maio 2012.

BRASIL. **Lei n. 8.010, de 29 de março de 1990.** Dispõe sobre importações de bens destinados à pesquisa científica e tecnológica, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1989_1994/L8010.htm>. Acesso em: 04 maio 2012.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil.** Brasília: Senado Federal, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/_ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 17 jun. 2012.

BRASIL. **Lei n. 6.938, de 31 de agosto de 1981.** Dispõe sobre a Política Nacional do Meio Ambiente, seus fins e mecanismos de formulação e aplicação, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6938.htm>. Acesso em: 07 jun. 2012.

BRASIL. **Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e

Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 07 jun. 2012.

BRASIL. **Lei n. 5.106, de 02 de setembro de 1966.** Dispõe sobre os incentivos fiscais concedidos a empreendimentos florestais. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/L5106.htm>. Acesso em: 07 jun. 2012.

BRASIL. **Lei n. 4.504, de 30 de novembro de 1964.** Dispõe sobre o Estatuto da Terra. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4504.htm>. Acesso em: 07 jun. 2012.

BULOS, Uadi Lamego. **Constituição Federal Anotada.** São Paulo: Saraiva, 2003.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição.** 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003.

CARVALHO, Edson Ferreira de. **Meio Ambiente e Direitos Humanos.** 2. ed. Curitiba: Juruá, 2011.

CONTI, José Maurício. **Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade.** São Paulo: Dialética, 1997.

COSTA, Beatriz Souza. **Meio Ambiente como Direito à Vida. Belo Horizonte.** O Lutador, 2010.

COSTA, Regina Helena. Apontamentos Sobre a Tributação Ambiental no Brasil. *In:* TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Direito Tributário Ambiental.** São Paulo: Malheiros, 2005.

DENARI, Zelmo. **O tributo a serviço da natureza.** Revista Tributária e de Finanças Públicas. vol. 36. Jan/2001.

DERANI, Cristiane. **Direito Ambiental Econômico.** 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Comentários aos RE n. 220.323-3 – Minas Gerais, 236.604 – Paraná e 153.771 – Minas Gerais. *In:* DERZI, Misabel Abreu Machado (coord.). **Construindo o Direito Tributário na Constituição: uma análise da obra do ministro Carlos Mário Velloso.** Belo Horizonte: Del Rey, 2004, p. 95-145.

D'ISEP, Clarissa Ferreira Macedo. **Direito Ambiental Econômico e a ISO 14000**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009.

DOMTOTAL. **Escócia: usinas movidas a carvão terão tecnologia de captura de carbono**. 24 mar. 2012. Disponível em: <<http://www.domtotal.com.br/noticias/detalhes.php?notId=423028>> Acesso em: 24 mar. 2012.

DOMTOTAL. **Brasil desenvolve nova tecnologia que elimina poluentes industriais com energia solar**. 02 dez. 2011. Disponível em: <<http://www.domtotal.com.br/noticias/detalhes.php?notId=390344>>. Acesso em: 06 jan. 2012.

ECOTENOLOGIAS. **O que são Ecotecnologias**. 15. set. 2010, 23:14. Disponível em: <http://w3.ufsm.br/ecotecnologias/index.php?option=com_content&view=article&id=51&Itemid=53>. Acesso em: 08 nov. 2011.

ESTARES, Daniel Yacolca. **Nuevas Perspectivas De La Tributación Ambiental En Latinoamérica: Hacia Una Reforma Fiscal Verde**. Revista Tributária das Américas. vol. 1, p. 28-45. Jan/2010.

FERNANDES, Edésio. A Construção do Direito Urbanístico Brasileiro: 10 anos de Estatuto da Cidade, avanços e limites. *In*: RIOS, Mariza; CARVALHO, Newton Teixeira (coords.). **Direito à Cidade: moradia e equilíbrio ambiental**. Belo Horizonte: Del Rey, 2012.

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

FIGUEIREDO, Guilherme José Purvin de. **A propriedade no Direito Ambiental**. 4ª ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2010.

FIORILLO, Celso Antônio Pacheco; FERREIRA, Renata Marques. **Direito Ambiental Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

FONSECA, João Bosco Leopoldino da. **Direito Econômico**. 5. ed. Forense: Rio de Janeiro, 2007.

FRANCO, Décio Henrique; FIGUEIREDO, Paulo Jorge Moraes. **Os impostos ambientais (taxação ambiental) no mundo e no Brasil** - O ICMS Ecológico como uma das opções de instrumentos econômicos para a defesa do meio ambiente no Brasil. Anuário da Produção Acadêmica Docente, v. 1, 2007.

GADELHA, Gustavo de Paiva. **Isenção Tributária: Crise de Paradigma do Federalismo Fiscal Cooperativo**. Curitiba: Juruá, 2010.

GODOI, Marciano Seabra de. Tributo e Solidariedade Social. *In*: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (coords.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 141-167

GODOI, Marciano Seabra de. Taxas. *In*: GODOI, Marciano Seabra de (coord). **Sistema Tributário Nacional na Jurisprudência do STF**. São Paulo; Dialética, 2002, p. 334-358.

GODOI, Marciano Seabra de; MOREIRA, Gilberto Ayres. Princípio da progressividade. *In*: GODOI, Marciano Seabra de (coord). **Sistema Tributário Nacional na Jurisprudência do STF**. São Paulo; Dialética, 2002, p. 310-319.

GODOI, Marciano Seabra de; SALIBA, Luciana Goulart Ferreira. Razoabilidade e Proporcionalidade. *In*: GODOI, Marciano Seabra de (coord). **Sistema Tributário Nacional na Jurisprudência do STF**. São Paulo; Dialética, 2002, p. 320-333.

GOMES, Carla Amado Gomes. **Estado Social e Concretização de Direitos Fundamentais na Era Tecnológica: algumas verdades inconvenientes**. Tomo LVII, nº 315. Lisboa: Scientia Iudirica, 2008.

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

GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade social e tributação. *In*: GODOI, Marciano Seabra de; GRECO, Marco Aurélio (coords.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 168-189.

GREGORI, Isabel Christine Silva De; GREGORI, Matheus Silva De. **Direitos da Sociobiodiversidade: a exploração dos conhecimentos tradicionais sob uma perspectiva de ecocidadania**. Revista Eletrônica do Curso de Direito da UFSM. Vol. 6, N.2. Dez. 2011.

GUDIÑO, Daniel M. *et alii*. **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Lumen Juris, 2007.

GUSMÃO, Omara Oliveira de. Proteção Ambiental e Tributação. In: MILARÉ, Édís; MACHADO, Paulo Affonso Leme (coords.) **Direito Ambiental: tutela do meio ambiente**. v. 4. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

HABERMAS, Jürgen. **A Ética da discussão e a Questão da Verdade**. Trad. Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2004.

HABERMAS, Jürgen. **Direito e Democracia; entre facticidade e validade**. 2. ed. Trad. Flávio Beno Siebeneichler. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 2003.

HEGEL, Georg Wilhelm Friedrich. **Princípios da Filosofia do Direito**. São Paulo: Ícone, 1997.

HRSDC. Human Resources and Skills Development Canada. **Evaluation of the ecoAUTO Rebate Program** - June 2011. Disponível em: <http://www.hrsc.gc.ca/eng/publications_resources/evaluation/2011/sp_1025_02_12-eng/page03.shtml> Acesso em: 28 ago. 2012.

LEFF, Enrique. **Epistemologia Ambiental**. 5. ed. São Paulo: Cortez Editora, 2010.

LOPES, Anselmo Henrique Cordeiro. **Reforma tributária ambiental. Análise constitucional e elaboração de propostas**. Jus Navigandi, Teresina, ano 13, n. 1949, 01 nov. 2008. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/11925>>. Acesso em: 13 set. 2011.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MACHADO, Paulo Affonso Leme. **Direito Ambiental Brasileiro**. 18 ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; MACHADO; Raquel Cavalcanti Ramos. Tributação e Direitos Fundamentais. In: FOLMANN, Melissa (coord.). **Tributação e Direitos Fundamentais**. 1. ed. Curitiba: Juruá, 2007, p. 159-179.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. O Razoável e o Proporcional em Matéria Tributária. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**. Vol. 8, p. 174-204. São Paulo: Dialética, 2004.

MAGANHINI, Thaís Bernardes. **Extrafiscalidade ambiental**: um instrumento de compatibilização entre o desenvolvimento econômico e meio ambiente. Dissertação. Universidade de Marília. 2007.

MARÇAL, Cláudia. A Comprovação da Regularidade Ambiental nas Concessões de Incentivos e Benefícios Fiscais pelo Poder Público. *In*: BENJAMIN, Antônio Herman; FIGUEIREDO, Guilherme José Purvin de (coords.). **Direito Ambiental e Funções Essenciais à Justiça**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **O Tributo**: Reflexão Multidisciplinar sobre sua Natureza. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **O conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 1. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

MILARÉ, Édís. **Direito do Ambiente**. 7. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

MINAS GERAIS. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário** - RE 424991 AgR/MG. Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO - Julgamento:13/09/2011 - Órgão Julgador: Primeira Turma. Disponível em:<<http://linker.lexml.gov.br/linker/processa?urn=urn:lex:br:supremo.tribunal.federal;turma.1:acordao;re:2011-09-13;424991-3580999&url=http%3A%2F%2Fwww.stf.jus.br%2Fportal%2Fjurisprudencia%2FlistarJurisprudencia.asp%3Fs1%3DRE-AgR%28424991%2520.NUME.%29%26base%3DbaseAcordaos&exec>>. Acesso em: 02 jul. 2012.

MINAS GERAIS. **Lei 13.803, de 27 de dezembro de 2000**. dispõe sobre a distribuição da parcela da receita do produto da arrecadação do ICMS pertencente aos municípios. Disponível em:<http://www.almg.gov.br/consulte/legislacao/completa/completa.html?tipo=LEI&num=13803&comp=&ano=2000&aba=js_textoAtualizado#texto>. Acesso em 14 jul. 2012.

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

NAÇÕES UNIDAS. **O Futuro que Queremos**. 2012. Disponível em:
<<http://noticias.r7.com/rio-de-janeiro/unlrio20.pdf>> Acesso em: 12 ago. 2012.

NAÇÕES UNIDAS. **Towards a Green Economy: Pathways to Sustainable Development and Poverty Eradication**. 2011a. Documento disponível em:<http://www.unep.org/greeneconomy/Portals/88/documents/ger/ger_final_dec_2011/Green%20EconomyReport_Final_Dec2011.pdf> Acesso em: 06 ago. 2012.

NAÇÕES UNIDAS. **Working Towards a Balanced and Inclusive Green Economy**. 2011b. Documento disponível em:
<<http://www.unemg.org/Portals/27/Documents/IMG/GreenEconomy/report/GreenEconomy-Full.pdf>> Acesso em: 06 ago. 2012.

NAÇÕES UNIDAS. **Agenda 21**. 1992a. Disponível em
<<http://www.un.org/esa/sustdev/documents/agenda21/english/Agenda21.pdf>>. Acesso em: 08 abr. 2012.

NAÇÕES UNIDAS. **Declaração do Rio de Janeiro sobre meio ambiente e desenvolvimento**. 1992b. Disponível em
<<http://www.silex.com.br/leis/normas/declaracaorio.htm>>. Acesso em: 04 abr. 2012.

NAÇÕES UNIDAS NO BRASIL. **Tecnologias de Informação e Comunicação podem diminuir emissões de gases estufa em até 15%, diz UIT**. 02 abr. 2012. Disponível em
<<http://www.onu.org.br/tecnologias-de-informacao-e-comunicacao-podem-diminuir-emissoes-de-gases-estufa-em-ate-15-diz-uit/>> Acesso em: 02 abr. 2012.

NUNES, Clécio Santos. **Direito tributário e Meio Ambiente**. São Paulo: Dialética, 2005.

OECD. Organisation for Economic Co-operation and Development. **Taxation, Innovation and the Environment: a policy brief**. Set. 2011. Disponível em:
<<http://www.oecd.org/greengrowth/environmentalpolicytoolsandevaluation/48178034.pdf>> Acesso em: 06 ago. 2012.

OLIVEIRA, Felipe Faria de. **Direito Tributário & Direitos Fundamentais**. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2010.

OLIVEIRA, José Marcos Domingos de. **Direito Tributário e Meio Ambiente**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Sistema Tributário e Proteção Ambiental no Brasil e no Japão**. 2002. Disponível em: <<http://www.japonartesesescenicas.org/estudiosjaponeses/articulos/sistematributario.pdf>>. Acesso em 11 ago. 2012.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de; SCHOUERI, Luís Eduardo. Sistema Tributário e Proteção Ambiental no Brasil e no Japão. *In*: Luís Eduardo Schoueri. (org.). **Direito Tributário** - Homenagem a Alcides Jorge Costa. , v. II, p. 1169-1186. São Paulo: Quatier Latin, 2003.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

PEREIRA, Luiz Augusto da Cunha. **A tributação, a Ordem Econômica e o Art. 146-A da Constituição Federal de 1988**. Belo Horizonte: Mosaico, 2011.

PONCELA, Ana Carrera; VÁZQUEZ, Alejandro Movellán. **Aspectos económico-jurídicos y análisis descriptivo de la tributación ambiental en Latinoamérica en Observatorio de la Economía Latinoamericana**. n. 88, noviembre 2007. Disponível em: <www.eumed.net/cursecon/ecolat/la/07/cpmv.htm> Acesso em: 11 set. 2012.

PONTES, Helenilson Cunha. **O princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2000

RAMALHO, Leila von Söhsten; PASSOS, Rosana Maciel Bittencourt. A Eficácia do ICMS Ecológico Como Instrumento de Política Ambiental e o Dever do Estado Quanto à Sua Efetivação. *In*: BENJAMIN, Antonio Herman e FIGUEIREDO, Guilherme José Purvin de (coords.). **Direito Ambiental e Funções Essenciais à Justiça**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

RÉGIS, Marlon Antônio Lima. **O imposto sobre a poluição ambiental**. Monografia. UFBA. 2003.

RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. Defesa ambiental: utilização de instrumentos tributários. *In*: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

SACCHETTO, Claudio. O Dever de Solidariedade no Direito Tributário: o Ordenamento Italiano. *In*: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (coords.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 9-52.

SALIBA, Ricardo Berzosa. **Fundamentos do Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

SAMPAIO, José Adércio Leite. **Direitos Fundamentais**. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.

SAMPAIO, José Adércio Leite; Wold, Chris; NARDY, Afrânio José Fonseca. **Princípios de Direito Ambiental**: na dimensão internacional e comparada. Belo Horizonte: Del Rey, 2003.

SCHOUERI. Luís Eduardo. Normas Tributárias Indutoras em Matéria Ambiental. *In*: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005.

SEIXAS, Luís Felipe Monteiro. **Incentivos Fiscais no Setor de Energias Renováveis: Propostas para o Cenário Brasileiro**. Revista Tributária e de Finanças Públicas. vol. 98, p. 335-344. Maio/2011.

SEN, Amartya Kumar. **Desenvolvimento como liberdade**. Tradução de Laura Teixeira Motta. São Paulo: Companhia das Letras, 2000.

SCHUMPETER, Joseph Alois. **A Teoria do desenvolvimento econômico**. São Paulo: Nova Cultural, 1998.

SILVA, José Afonso da. **Comentário Contextual à Constituição**. São Paulo: Malheiros, 2007.

SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito Tributário e análise econômica do Direito**: uma visão crítica. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

SOARES, Claudia Alexandra Dias. **O imposto ecológico** – contributo para o estudo dos instrumentos económicos de defesa do meio ambiente. Coimbra: Coimbra Editora, 2001.

SOARES, Guido Fernando da Silva. **Direito Internacional do Meio Ambiente**: Emergências, Obrigações e Responsabilidades. São Paulo: Atlas, 2001.

SOARES, Mário Lúcio Quintão. **Teoria do Estado: introdução**. 2. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.

SOUZA, Jorge Henrique de Oliveira. **Tributação e Meio Ambiente**. Belo Horizonte: Del Rey, 2009.

TABOADA, Carlos Palao. El principio “Quien Contamina Paga” y El Principio de Capacidad Económica. *In*: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005.

TEODOROVICZ, Jeferson; MARINS, James. Extrafiscalidade socioambiental. *In*: MILARÉ, Édís; MACHADO, Paulo Affonso Leme (coords.). **Direito Ambiental: tutela do meio ambiente**. v. 4. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Curso de Direito Processual Civil – teoria geral do direito processual e processo de conhecimento**. 51. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

TOLEDO, Suzana de Barros. **O princípio da Proporcionalidade e o Controle da Constitucionalidade das Leis Restritivas de Direitos Fundamentais**. Brasília: Brasília Jurídica, 1996.

TÔRRES, Heleno Taveira. Da Relação Entre Competências Constitucionais Tributária e Ambiental – Os Limites Dos Chamados “Tributos Ambientais”. *In*: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 11. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

TORRES, Ricardo Lobo. Valores e Princípios no Direito Tributário Ambiental. *In*: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005a.

TORRES, Ricardo Lobo. Existe Um Princípio Estrutural de Solidariedade? *In*: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (coords.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005b, p. 198-207.

TRENNEPOHL, Terence Dorneles. **Incentivos Fiscais no Direito Ambiental para uma Matriz Energética Limpa e o Caso do Etanol Brasileiro**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

VAZ, Isabel. **Direito Econômico das Propriedades**. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1992.

VEIGA, José Eli da. **Desenvolvimento sustentável: o desafio do século XXI**. Rio de Janeiro: Garamond, 2005.

VEJA. **Um terço da comida do mundo é desperdiçada, diz ONU**. 12 maio 2011, 12:48. Disponível em: <<http://veja.abril.com.br/noticia/ciencia/um-terco-da-comida-do-mundo-e-desperdicada-diz-onu>> Acesso em: 05 jan. 2012.

WORLD TRADE ORGANIZATION. WTO-UNEP Report. **Trade and climate change: A report by the United Nations Environment Programme and the World Trade Organization**. Switzerland. 2009. Disponível em: <http://www.wto.org/english/res_e/booksp_e/trade_climate_change_e.pdf> Acesso em: 06 ago. 2012.

YAMAOKA, Marina. **A mandioca que vira copinhos**. 03 jan. 2012. Disponível em: <<http://www.adeanewsletter.com/a-mandioca-que-vira-copinhos/>> Acesso em: 05 jan. 2012.