

**INSTITUTO CEUB DE PESQUISA E DESENVOLVIMENTO - ICPD
CENTRO DE ESPECIALIZAÇÃO, APERFEIÇOAMENTO
E EXTENSÃO - CESAPE**

“A FUNÇÃO DO TRIBUTO NA TUTELA AMBIENTAL.”

ANDRÉ LUÍS VIEIRA

ANDRE LUÍS VIEIRA

“A FUNÇÃO DO TRIBUTO NA TUTELA AMBIENTAL”

Monografia apresentada ao CESAPE/ICPD, junto ao Departamento de Pós-graduação como pré-requisito para obtenção do grau de especialista em Direito Ambiental, sob a orientação Prof^a. Maria Amélia Rodrigues da Silva.

Brasília, junho de 2005.

*À Virgínia Satuf,
pelo apoio incondicional, respeito e carinho.
Aos meus pais, pelo estímulo e pelo amor sempre demonstrado.
Aos caros colegas Carmen Laura, André Rocha, Sílvia, Sandra, Alexandre, Geny,
Gildemar, Fremy, Krislaine, Ingrid, Patrícia e Etelvino,
pelo convívio enriquecedor e fraterno.
Aos ilustres professores do curso, um brinde ao notório saber.
À Profª Magda, pela amizade.
À Profª Maria Amélia, pela orientação e atenção.*

*“Incivile est, nisi lege prospecta, uma aliqua e jus proposita, judicare,
vel respondere”.*

“É contra o Direito julgar ou responder sem examinar o texto em conjunto,
apenas considerando uma parte qualquer do mesmo”.

(Celso, *Digesto*, liv. 1, tít. 3º, frag. 24)

SUMÁRIO

| | |
|--|----|
| RESUMO..... | 7 |
| PALAVRAS-CHAVES..... | 7 |
| ABSTRACT..... | 7 |
| INTRODUÇÃO..... | 8 |
| CAP. I ASPECTOS CONCEITUAIS..... | 14 |
| 1.1 Funções do Governo..... | 14 |
| 1.2 O Estado Fiscal e o Sistema Tributário Brasileiro: características e diagnósticos..... | 15 |
| 1.3 A Complexidade da Legislação Tributária..... | 17 |
| 1.4 Mudança de paradigmas..... | 18 |
| 1.5 A Função do Tributo..... | 19 |
| 1.6 Reforma Tributária Ambiental..... | 21 |
| 1.7 A Perspectiva Econômico – Ambiental..... | 23 |
| 1.8 Valoração do Custo Ambiental..... | 24 |
| 1.9 Considerações sobre Bens Ambientais..... | 26 |
| CAP. II PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS AMBIENTAIS E TRIBUTÁRIOS..... | 29 |
| 2.1 Princípio do Usuário-Pagador..... | 30 |
| 2.2 Princípio do Poluidor-Pagador..... | 32 |
| 2.3 Princípio do Desenvolvimento Sustentável..... | 35 |
| 2.4 Princípio da Legalidade Tributária..... | 39 |
| 2.5 Princípio da Tipicidade..... | 40 |
| 2.6 Princípio da Proporcionalidade..... | 41 |
| 2.7 Princípio da Não-afetação da Receita..... | 42 |
| 2.8 Princípio da Anterioridade..... | 43 |
| 2.9 Princípio da Igualdade..... | 44 |
| 2.10 Princípio da Capacidade de Contributiva..... | 44 |
| 2.11 Princípio da Vedação do Confisco..... | 45 |
| CAP. III A ESPECIFICIDADE DA TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL..... | 46 |
| 3.1 A Tributação Ambiental dos combustíveis fósseis e da energia elétrica..... | 50 |

| | |
|--|-----|
| 3.2 A Extrafiscalidade dos Tributos Ambientais..... | 53 |
| CAPÍTULO IV OS TRIBUTOS AMBIENTAIS EM ESPÉCIE..... | 58 |
| 4.1 Imposto Ambiental..... | 61 |
| 4.2 Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação..... | 62 |
| 4.3 Imposto Predial Territorial Urbano..... | 66 |
| 4.4 Imposto Territorial Rural..... | 71 |
| 4.5 Outros instrumentos tributários: (IPVA – IPI – II – ISSQN)..... | 72 |
| 4.6 Taxa Ambiental..... | 75 |
| 4.7 Contribuição de Melhoria..... | 78 |
| CAPÍTULO V A POLÍTICA NACIONAL DO MEIO AMBIENTE E SEUS ASPECTOS TRIBUTÁRIOS..... | 80 |
| 5.1 Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental..... | 83 |
| CONSIDERAÇÕES FINAIS..... | 87 |
| ANEXO I PROPOSTAS DE REFORMA TRIBUTÁRIA AMBIENTAL..... | 91 |
| ANEXO II REFERENCIAL JURISPRUDENCIAL - TCFA..... | 96 |
| REFERENCIAIS BIBLIOGRÁFICOS..... | 110 |

RESUMO:

O presente trabalho tem por objetivo tratar da integração da disciplina Direito Ambiental, e suas particularidades, com as possibilidades do Direito Tributário, com o intuito de fomentar a preservação ambiental, desconsiderando, todavia, um aumento das imposições fiscais. Estes argumentos foram construídos sobre base teórica extraída de livros, periódicos e artigos especializados em questões ambientais e tributárias. Quanto aos resultados teóricos alcançados deste estudo, tem-se: a proibição constitucional de instituir imposto ambiental com receita vinculada; o princípio da legalidade deverá oportunizar a tipicidade aberta para os tributos ecologicamente orientados; o tributo ambiental deverá possuir, invariavelmente, caráter extrafiscal; a utilização de isenções e incentivos fiscais deve ser sistematizada e fomentada; as taxas e as contribuições de melhoria e de intervenção no domínio econômico são caracterizadas como fortes instrumentos econômicos de proteção ambiental; a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios têm competência para instituir tributos de orientação ambiental; as taxas e a contribuição de melhoria serão instituídas por qualquer um dos entes jurídicos de Direito Público. Assim, resta a conclusão de que o tributo ambiental não pode ter como fato gerador a poluição, mas a atividade potencialmente poluidora ou a utilização dos recursos naturais, de forma a viabilizar, economicamente, a efetiva defesa e preservação ambiental.

PALAVRAS-CHAVES:

Tributação ambientalmente orientada; instrumentos tributários; mecanismos econômicos; extrafiscalidade ambiental; poluidor-pagador; incentivos e benefícios fiscais; políticas públicas ambientais; preservação e conservação ambiental.

ABSTRACT:

This paper work has the aim to associate the recent concepts between environmental rights and fees laws in order to keep the environment safety. This ideas were built based on many books, articles and papers about this subject. The theoretical results reached in this study are followed: the legal principle should qualify the environmental taxes, working as an extra taxes; the rules of environmental fees should be regulated and such reserves must contribute to its own protection; the federal government as well the states government have to choose a way, according to the law, to charge this environment fees and how they are gone to use for the benefit of the environment. In conclusion, despite all the economical interest of the environment exploration, the environment political laws should have supremacy of it, to preserve natural resources and allow an efficient environment protection.

INTRODUÇÃO

No cenário mundial, a humanidade experimenta uma impensável mudança de paradigmas, em velocidade de troca de informações nunca dantes observadas, mudanças estas que trazem a reboque reflexos profundos nas mais diversas áreas do espectro social, como: econômicos, socioculturais, científicos, tecnológicos e institucionais.

Identificam-se alguns fenômenos mundiais responsáveis pela aceleração dessas transformações, que impactaram de forma determinante na economia e nas sociedades, quais sejam: a globalização, a abertura do mercado de capitais, a transnacionalização do capital e da produção, a crescente e irrefreável consciência ecológica, o reconhecimento da indisponibilidade dos direitos humanos e o aprimoramento do fundamento da cidadania.

Ressalte-se o papel estratégico que desempenha o fator comportamento humano e a tecnologia nesse processo de desenvolvimento no mundo globalizado. É primordial ao êxito do desenvolvimento socioeconômico a capacidade de produzir bens a custos competitivos, atendendo às exigências do consumidor e da proteção ao meio ambiente.

Para cumprir o seu papel primordial, os estados nacionais necessitam de recursos financeiros, que são, na sua maior parte, provenientes dos tributos arrecadados e que devem ser aplicados eficazmente na qualidade de vida da população, incluídos neste aspecto a proteção efetiva ao meio ambiente.

Por sua vez, no cenário nacional, o desafio enfrentado reside na articulação de um modelo de desenvolvimento sustentado, que possa trazer para o seio da sociedade brasileira a perspectiva de um futuro melhor. É preciso, então, buscar uma administração pública menos burocrática e mais gerencial, baseada em conceitos atuais de administração e eficiência, voltada para o controle dos

resultados e descentralizada, permanecendo mais próxima do cidadão, que, numa sociedade democrática, é quem dá legitimidade às instituições.

O direito ao meio ambiente sadio e equilibrado desempenha a função de ponte entre os direitos políticos e os sociais, onde o alcance de um nível satisfatório de desenvolvimento econômico, comportado em parâmetros de proteção ambiental, torna-se um imperioso dever do Estado, estando este intimamente ligado ao direito de exercício da cidadania política, consoante aos ditames da norma constitucional.

Inequívoco, está, que a tutela ambiental constitui extensão do direito de cidadania e vincula-se, irremediavelmente, à dinâmica social e democrática.

Nesse contexto, exsurge a discussão acerca do tema tributação ambiental, visando-se à conscientização da sociedade quanto à função do tributo na defesa do meio ambiente, onde a arrecadação de impostos em espécie e o dever do cidadão contribuinte de pagar tributo devem ser reorientados para atingir tal fim.

Entretanto, a relação direito tributário e proteção ambiental compõe um desafio, pois se trata de um processo de inserção de valores na sociedade, como o aspecto da percepção do tributo orientado ao desenvolvimento socioeconômico e à preservação ambiental, com o devido conhecimento de sua conceituação, sua função e sua aplicação.

Todavia, para se alcançar o objetivo pretendido por esse estudo, tem-se como perspectiva fundamental jurídica, econômica e socialmente, a viabilidade de implementação de um sistema de tributação de cunho ecológico, cujo caráter regulatório e extrafiscal, seja imposto às atividades que exploram recursos naturais e degradam o meio ambiente.

Tal motivação para a proposta de trabalho monográfico deve-se às constatações de que os agentes econômicos, muitas vezes fora do alcance eficaz do Poder Público, determinam danos ecológicos irreversíveis na exploração de recursos naturais, demonstrando total falta de comprometimento com as futuras gerações e com a sustentabilidade.

Assim, o trabalho será desenvolvido com a análise do panorama ecológico atual, inserido no contexto socioeconômico nacional, onde o ecossistema sofre efeitos nefastos, com prejuízos incomensuráveis para a vida humana. Em seguida, buscar-se-á abordar criticamente o pensamento econômico moderno, examinando-se novas perspectivas de atuação dos mecanismos econômicos, concomitantemente com a implementação de instrumentos tributários.

O prisma jurídico-fiscal nacional também será examinado, a fim de perquirir o ideal ajustamento legal para a propositura de um sistema de tributação ambientalmente orientado.

Serão tecidas, ainda, considerações que visam ao reforço e às justificativas para a necessidade de uma reorientação social e econômica do processo de degradação ambiental, com ênfase aos mecanismos de tributação ambiental alcançados por via da extrafiscalidade. Após, realizar-se-á a análise dos tributos ecológicos, com fundamentação jurídica que apontem para as correspondentes vantagens de sua aplicação.

A escolha do referido problema ou hipótese de pesquisa se justifica, devido a crescente discussão acerca da gestão eficaz dos recursos ambientais, mudando a lógica do homem versus natureza (antropocentrismo) para a ética homem com a natureza (ecocentrismo), sob pena não se garantir, em medidas extremas, as condições de perpetuação da vida humana no planeta.

O trabalho, que ora se inicia, sustentará sua lógica doutrinária e metodológica sobre o viés ambiental – econômico – social, utilizando-se dos mecanismos de intervenção do estado no domínio econômico, mormente a tributação, para garantir a efetividade na preservação ambiental e, ainda, coibir/prevenir a possibilidade de ocorrências de atividades danosas ao ambiente natural.

A presente equação obriga a implantação de estudos mais aprofundados nesta seara, isto porque, sendo a tributação um fenômeno arraigado no seio na sociedade moderna, com atuação básica sobre fatos econômicos, sua conduta encontra-se de acordo com princípios básicos estabelecidos pelo reflexo da atividade econômica sobre o meio ambiente, e por isso mesmo, objeto do direito ambiental.

Conforme a abordagem adotada, buscar-se-á justificar o objeto do presente trabalho, através da análise dos questionamentos existentes na compatibilização da ordem econômica constitucional, notadamente em seu art. 170, que trata dos princípios da propriedade privada, função social da propriedade, defesa do consumidor e do meio ambiente, com a proteção ambiental preceituada no bojo do art. 225.

O presente estudo também pretende fundamentar, no escopo constitucional, a exigência de respeito pelo meio ambiente face à atividade industrial na exploração indiscriminada dos recursos naturais, enfatizando-se os aspectos nocivos da poluição, cometidos em nome da liberdade e da competitividade de mercado, perpetuando-se as agressões contra a natureza e contra a própria sociedade.

A metodologia adotada consistirá em pesquisa bibliográfica, a qual incluirá a consulta a artigos de revistas jurídicas, publicações dos órgãos de controle e gestão ambiental, textos da internet, obras de direito ambiental, econômico e tributário, além da legislação federal e estadual em vigor sobre a matéria.

Para isso, serão estabelecidas etapas e técnicas para alcançar os objetivos metodológicos, quais sejam: além do já mencionado levantamento bibliográfico; executar-se-á a seleção da bibliografia, com a separação de todos os assuntos pertinentes à condição de validade para a consecução de tributos realmente voltados à proteção ambiental; executar-se-á, também, leitura analítica, através de uma avaliação temática do texto, verificando sua pertinência sobre a questão e seus respectivos fichamento das fontes de consulta; e, por último, analisar, comparativamente, e interpretar os resultados, generalizando as conclusões obtidas a todos os casos que envolvem condições similares, através da técnica da indução.

Desta feita, discorrendo-se a respeito do conteúdo dos capítulos a seguir, inicia-se pelo Capítulo I, onde buscar-se-á considerar os aspectos conceituais, com o *status* de ferramentas básicas, para auxiliar na elucidação do tema ora trabalhado.

A seu turno, no Capítulo II discorrer-se-á acerca dos princípios norteadores do direito ambiental e do direito tributário, a fim de respaldar as proposituras de implementação dos mecanismos tributários como instrumento econômico-ambiental, sem ferir aos corolários do direito constitucional.

No Capítulo III tratar-se-á das especificidades da tributação ambiental, particularmente em relação ao seu aspecto mais relevante, qual seja, a extrafiscalidade dos tributos ambientais, exemplificado pelo caso clássico da tributação imposta aos combustíveis fósseis e à energia elétrica

No Capítulo IV, por conveniência, tratar-se-á das possibilidades e limitações da utilização das espécies tributárias previstas no Sistema Tributário Nacional, aplicadas ao fomento econômico das políticas públicas de natureza ambiental.

No último capítulo, Capítulo V, discorrer-se-á sobre os aspectos tributários inseridos pelo legislador ordinário na Lei da Política Nacional do Meio Ambiente, mormente o art.17 da Lei nº 6938/91 e seu respectivo instrumento econômico, a Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental, considerando ainda, sobre sua constitucionalidade.

Há ainda, nos Anexos I e II, a apresentação de aspectos relevantes a serem considerados no contexto do trabalho, quais sejam, o rol de propostas de emendas à PEC 520 e de jurisprudências sobre a Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental, respectivamente.

CAPÍTULO I: ASPECTOS CONCEITUAIS

O objetivo deste capítulo é apresentar os aspectos conceituais que permeiam a questão fiscal ambiental, em seu objetivo maior, qual seja, promover a efetiva proteção do meio ambiente, através da orientação ecológica da carga tributária.

1.1 FUNÇÕES DO GOVERNO

A estrutura organizacional do Estado Brasileiro está calcada na clássica divisão tripartida dos poderes da República, quais sejam: o Executivo, o Legislativo e o Judiciário, articulados em três diferentes níveis de estatalidade, a União, os Estados - Membros e os Municípios.

Os atos de governo devem estar norteados pelas funções típicas, podendo ser classificadas em: alocativa, como aquela em que cabe ao governo prover bens e serviços públicos indivisíveis necessários à coletividade; distributiva, onde se deve atentar às questões de distribuição de renda e bens de primeira necessidade para a sociedade; e, por fim, a função estabilizadora, na qual a política fiscal deve ser formulada de maneira a alcançar desejado nível de emprego e de estabilidade de preços. (SOUTO, 2004, pg 16-45).

O cumprimento das atividades-fim dos governos exige recursos que o Estado retira da economia, por meio de três mecanismos: tributação, endividamento público e emissão de moeda. Dentre esses instrumentos, o mais utilizado é a tributação, pois o grau de endividamento público está elevado e sua utilização somente deve servir para financiar projetos de investimento de longo prazo que propiciem desenvolvimento socioeconômico; a emissão de moeda, que com maior razão, deve ser evitada por incitar o processo inflacionário. Assim, a tributação reveste-se de suma importância para a administração pública, sendo a forma usual para o financiamento dos gastos governamentais.

1.2 O ESTADO FISCAL E O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO: CARACTERÍSTICAS E DIAGNÓSTICOS

Resumidamente, a origem do Estado pode ser explicada como conseqüência de um processo histórico, onde as classes dominantes estabeleceram a ordem social e econômica vigente. Resultando deste processo surge a cidadania, na justa medida em que os indivíduos vão se investindo de direitos e obrigações para com o ente estatal.

A teoria do contratualismo justifica a existência do Estado, como resultado de um contrato social entre os cidadãos e o ente político, onde os indivíduos detentores de direitos cedem parcialmente a este parcela de poder, para que se institua a garantia da ordem política e social.

Com efeito, Estado e cidadania são termos intrinsecamente interdependentes, constituindo-se de duas instituições basilares no seio da sociedade, promotoras da ordem, da liberdade e da justiça social.

Detentor do poder constitucional de tributar, o Estado Brasileiro estabeleceu o Sistema Tributário Brasileiro que, por sua vez, está estruturado em três níveis de competências: federal, estadual e municipal, por decorrência própria dos níveis de estatalidade.

O Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT), entidade de difusão do Planejamento Tributário, como exemplo dentre outros organismos de mesma espécie, divulga constantemente estudos sobre os aspectos da carga tributária vigente e suas peculiaridades.

Dados, recentemente divulgados, apontam que a participação dos municípios na arrecadação total é de cerca de 7,0%. Este fato reflete a fragilidade financeira que o ente municipal atravessa no presente momento político nacional,

mormente o nível governamental mais próximo da comunidade e sobre o qual recai a maior parcela das ações governamentais de políticas públicas. (DIAS, 2005, pg 26-33).

A composição fiscal do sistema tributário, segundo as categorias econômicas, aponta para dois tipos de impostos: os diretos, incidentes sobre a renda e patrimônio, e que constituem cerca de 30% das receitas tributárias; e os indiretos, incidentes sobre o consumo, a prestação de serviços e a produção, responsáveis pelos 70% restantes no processo de arrecadação. (DIAS, 2005, pg 26-33).

Dessa forma, o cidadão, não percebendo seu papel de contribuinte, vendo a ação governamental como meramente assistencial, e não como contrapartida do exercício da cidadania, não assume atitude fiscalizadora em relação aos agentes governamentais, deixando de agir nos ditames da lei, desviando indevidamente parcela significativa do faturamento cabível aos cofres públicos e dificultando o exercício das funções de governo, junto à coletividade.

O aspecto mais relevante dos estudos da tributação no país, dispõe sobre sonegação e carga fiscal. Contudo, os dados eventualmente divulgados, ainda carecem de consistência metodológica e científica, dada à complexidade dos mecanismos de fiscalização e controle, por parte da própria Administração Tributária.

Por óbvio, os óbices ao pleno exercício da cidadania estimulam a falta de conscientização dos contribuintes, para o cumprimento voluntário das obrigações tributárias, o que, em justa medida, corrobora para o alto índice de evasão de receitas tributárias.

Neste sentido, preleciona Sainz DE BUJANDA:

“En tan diversos tipos de organización financiera, la posición del hombre sufrido, como no podía menos de suceder, cambios fundamentales: desde la

exaltación de los derechos de los ciudadanos, en las culturas clásicas, hasta la radical esclavitud fiscal de los individuos en los Estados de Economía integralmente planificada. El derecho financiero de nuestro tiempo há de esforzarse por encontrar um punto de equilibrio entre la soberanía fiscal del Estado y los derechos sagrados e irrenunciables de la persona humana". (DE BUJANDA, 1986, pg 462).

Lembra-se assim, dos principais fatores determinantes para o contexto da situação retro enfocada: a complexidade, qualitativa e quantitativa, das leis tributárias, contendo ainda, obrigações principais e acessórias; a falta de confiança na atuação governamental, no tocante à adequada aplicação dos recursos públicos, convertidos em bens e serviços públicos de qualidade; a falta de equidade, permitindo exceções para concessão de tratamento privilegiado, como isenções, incentivos, parcelamento e anistias; a inexistência de contrapartida imediata ao pagamento do tributo; a baixa eficiência e pouca eficácia da máquina administrativa. (DIAS, 2005, pg 26-33).

1.3 A COMPLEXIDADE DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

Em que se pesem todos os aspectos já enfocados, aponta-se a legislação tributária como o maior óbice ao perfeito funcionamento do sistema tributário, dada sua natureza e características. Cite-se o caso da definição de fato gerador do imposto de renda, que vai desde um fato simples, incidente sobre a renda auferida pelo trabalho assalariado, até um fato complexo, como a renda variável, obtida no mercado de capitais.

Dada a complexidade da legislação tributária, há extrema permissividade para os institutos jurídicos da elisão e da evasão fiscal.

Elisão fiscal é a utilização de falhas ou brechas contidas na própria norma legal para produzir economia tributária. Dá-se quando a lei permite entendimentos diversos entre os operadores do direito tributário, com a finalidade de fugir do fato gerador do imposto.

A seu turno, a prática da evasão tributária também tem relação com o grau de complexidade das normas tributárias que, via de regra, estabelecem obrigações acessórias complexas e custosas para o contribuinte.

Tão importante quanto a simplificação referida, é a elaboração de normas que não sejam modificadas a todo instante. É fundamental seu caráter duradouro, pois a freqüente mudança das normas não permite que sua compreensão seja sedimentada na sociedade. A constante alteração das leis cria dificuldades tanto para o contribuinte, quanto para a própria Administração Tributária.

Por concluso, fica evidenciada a resistência social e empresarial à instituição de novos tributos, uma vez que o país possui uma carga tributária extremamente onerosa e totalmente descompassada com a realidade prestacional dos serviços públicos.

1.4 MUDANÇA DE PARADIGMAS

Para que haja mudança de comportamento na sociedade, com o despertar da consciência de cidadania, particularmente atrelada ao foco ambiental, é necessária uma ação educativa permanente e sistemática, voltada para o desenvolvimento de hábitos, atitudes e valores ecologicamente interessantes.

A reorientação ambiental da política fiscal é um trabalho de sensibilização da sociedade para a função socioeconômica do tributo. Nesta função, o aspecto econômico refere-se à otimização da receita pública e o aspecto social diz respeito à aplicação dos recursos em benefício da qualidade de vida da população.

O aprimoramento da consciência social do cidadão deve-se ao papel do governo, em explicitar as razões que determinam a existência dos tributos e informar sobre a aplicação dos recursos, que devem servir para a busca do bem-estar social, harmonizando a relação Estado-sociedade.

A sociedade vem despertando para a necessidade de efetivo exercício do controle social das contas públicas, concorrendo para a superlativização dos princípios de administração pública, mormente o princípio da transparência na gestão dos recursos públicos, o princípio da eficiência e da continuidade administrativa, da economicidade e da responsividade (*accountability*). (MOTTA, 2002, pg 13–20).

1.5 A FUNÇÃO DO TRIBUTO

Para que o Estado realize as atividades de atendimento ao bem-estar social, mormente o estímulo ao fomento público e privado, a implementação e manutenção de serviços públicos e o exercício do poder de polícia, deve contar com orçamento capaz de fazê-lo arcar com as respectivas despesas públicas. Para este custeio, há a necessidade de receita, a qual traz em seu bojo duas vertentes: as receitas primárias e secundárias.

A obtenção das receitas primárias dá-se pela exploração direta do próprio patrimônio do Estado. As receitas públicas secundárias ou derivadas dão-se pela exploração do patrimônio do particular, por meio dos tributos. As limitações constitucionais ao poder de tributar impõem ao ente estatal a obrigatoriedade de planejar seu orçamento e, concomitantemente, de respeitar a capacidade contributiva do administrado, em atendimento aos princípios da legalidade do orçamento público e da matéria tributária. (SOUTO, 2004, pg 17-18).

Neste sentido, tem-se desde os tempos da antigüidade clássica, a preocupação em que o Estado utilize os recursos públicos, gerados pelo produto dos impostos, sem se valer de características expropriatórias ou confiscatória, *ipsis litteris*:

“Se pode haver rapina sem pecado. (omissis). Solução. – A rapina importa uma certa violência e coação, pela qual e concentra a justiça tiramos a alguém o que lhe pertence. (omissis). Os governantes que exigem por justiça dos súditos o que estes lhes devem, para a conservação do bem comum, não cometem rapina, mesmo se violentamente, o exigirem. Os que,

porém extorquirem indebitamente, por violência, cometem tanto rapina como latrocínio. Por isso, diz Agostinho: 'Posta de parte a justiça, que são os reinos senão grandes latrocínios? Pois, por seu lado, que são os latrocínios senão pequenos reinos?' E a Escritura: 'Os seus príncipes eram no meio dela como uns lobos que arrebatam a sua presa.' E portanto, estão, como os ladrões, obrigados 'a restituição. E tanto mais gravemente pecam que os ladrões, quanto mais perigosa e geralmente agem contra a justiça pública, da qual foram constituídos guardas". (CORREIA, 1944-49).

Em senso geral, os tributos oferecem três funções básicas, a fiscal, a econômica e a social, compondo a integralidade da função política do tributo. (SOUTO, 2004, pg 17-18).

Quanto à função social, tem-se por imperioso propiciar a participação consciente do administrado no funcionamento e no aperfeiçoamento dos instrumentos de controle social e fiscal do Estado, apresentando como objetivos específicos a necessidade de fiscalização sobre a gestão dos recursos públicos, a fim de que sua aplicação se faça em benefício da sociedade, e ainda, o enfoque na sua forma de atuação na redistribuição da renda nacional, funcionando como elemento de justiça social, sendo o tributo um instrumento de promoção de mudanças e redução das desigualdades sociais.

A função fiscal do tributo visa à manutenção da máquina administrativa do estado, através da receita arrecadatória, que, por conseguinte, está estritamente vinculado ao princípio da capacidade contributiva.

De igual modo, a função econômica serve de elemento indutor de comportamento, particularmente na formação de preço, vistos os mecanismos utilizados pela política monetária, como incentivo e benefícios fiscais e alfandegários e graduação de alíquotas de impostos, a fim de estimular ou desestimular a prática de determinada atividade. (SOUTO, 2004, pg 17-18).

Esta última função é a que melhor qualifica o tributo como instrumento de proteção de interesses coletivos indisponíveis, mais restritamente ao tema em voga, qual seja, a proteção do meio ambiente natural e seus recursos disponíveis.

1.6 REFORMA TRIBUTÁRIA AMBIENTAL

Embora não seja objeto especificamente abordado no bojo deste tema, faz-se necessário tecer breves considerações acerca da reforma tributária e sua efetividade na proteção ao meio ambiente.

Como aponta o Dep. Federal Mendes Thame, em texto sobre a reforma tributária ambiental, é ler:

“Economia e ecologia não se contradizem, mas condicionam-se reciprocamente. É correto pensar que futuramente cada pessoa terá de assumir os custos da prevenção de problemas ambientais e da utilização do meio ambiente, advindos do seu comportamento como produtor ou como consumidor. Não há como discordar de uma ampliação da economia social de mercado pela dimensão ecológica e, ao mesmo tempo, da utilização das forças e do mecanismo de orientação da economia em benefício do uso não predatório da natureza e do meio ambiente. Por conseguinte, uma alteração da legislação tributária motivada pela política ambiental é um objetivo adicional e inovador proposto não só no Brasil, mas defendido em vários países”. (MENDES THAME, 2003, pg 246).

Antes de se configurar uma reforma meramente na concepção do tributo, esta proposta reveste-se de reforma fiscal, trazendo reflexos sobre a gestão e o controle dos gastos públicos, perpassando pela seara das reformas previdenciária e administrativa, ensejando ainda, uma reforma política mais ampla, que, por seu turno repense o pacto federativo brasileiro e as competências tributárias concorrentes entre os três níveis de estatalidade, uma vez que os projetos apresentados interferem diretamente na repartição de poderes entre a União, os Estados, Distrito Federal e os Municípios. (MENDES THAME, 2003, pg 235-249).

Com efeito, a tão pretendida reforma fiscal ambiental do Sistema Tributário Nacional, se aprovada, transformará profundamente os níveis de desenvolvimento

político, econômico e social do país, dada a natureza de simplicidade e a neutralidade da proposta reformista, conforme se apresenta o rol do Anexo I.

A reforma pretende reduzir o número de impostos e contribuições sociais incidentes sobre o consumo, a renda e o patrimônio, bases clássicas da tributação, tornando a legislação tributária mais simples, contribuindo para o cumprimento da obrigação tributária e reduzindo os custos públicos e privados, que influenciam diretamente a falta de investimento social. (DIAS, 2005, pg 26-33).

Neste sentido, MENDES THAME assevera também:

“O que se deseja é abandonar um sistema tributário insensível, que não difere a taxação sobre o que é saudável para a economia, o país e a população, daquela que é não conveniente, mas sim prejudicial a todos, porque exige, direta ou indiretamente, reparações futuras que acabam custando mais do que o imposto auferido, além dos prejuízos causados à saúde da população e de danos ao ambiente”. (2003, pg 247).

Contudo, assegurar a manutenção dos níveis atuais da carga tributária global e o montante dos recursos disponíveis para cada esfera de governo é essencial para a manutenção da estrutura federativa e seus respectivos encargos sociais, dentre eles os ambientais, como decorrência desses.

Desta feita, a oportunidade pede a construção de um sistema tributário mais neutro do ponto de vista da efetiva alocação dos recursos para os fins a que se destinam, em que se pese a vinculação da receita ao objetivo social de criação do tributo; tendo por finalidade última a eficiência econômica do modelo nacional, quanto à redução da sonegação, à harmonização com outros sistemas tributários, assim privilegiando a livre concorrência e a tutela ambiental, como princípios constitucionais.

O projeto será norteado pelo respeito à autonomia federativa em matéria de política fiscal, com cada nível de governo mantendo as competências mais adequadas a seu âmbito, tanto em termos de tributação quanto de gastos públicos. Serão definidos mecanismos específicos que promovam a cooperação

institucional entre os distintos níveis de governo em matéria de gestão tributária, como a possibilidade constitucional de acordos para que um nível possa assumir a responsabilidade pela administração de impostos de competência de outro. (MENDES THAME, 2003, pg 235-249).

1.7 A PERSPECTIVA ECONÔMICO – AMBIENTAL.

Esta questão exsurge com a idéia-força de que o destinatário maior dos esforços de preservação ambiental é o ser humano e sua sadia qualidade de vida, o que só se daria por intermédio do desenvolvimento sustentado do modelo econômico vigente, velando pela efetiva proteção ambiental.

Dentro deste tema, apresentam-se inúmeras decorrências que apontam para as mais diversas soluções, perpassando e reorientando todas as nuances da vida moderna.

O objetivo do presente trabalho é dissecar uma dessas vertentes, mormente a da tributação ecologicamente orientada, cujo propósito seja o financiamento de projetos e atividades finalísticas, ambientalmente sustentadas.

Advindos da premente necessidade de efetivar as condutas sócio-econômicas ecologicamente corretas, tem-se a figuração dos “*green taxes*”, ou tributos ambientais, conviventemente orientados ao fim a que se destinam pela própria iniciativa de sua propositura. (FERRAZ, 2003, pg 167-172).

Assim sendo, o objetivo deste tributo consiste na melhoria da condição econômica, com o viés de financiar projetos e iniciativas de cunho ambiental, e não a complementação do orçamento estatal, por mera questão fiscal. Sem uma correta orientação ambiental, a incidência dos tributos sobre atividades poluidoras apenas apontaria para o apetite arrecadatário do Estado.

A excelência da decisão economicamente sustentada exige em seu conteúdo, a concepção de bens dotados de capacidade de reciclagem ou remanufatura, em que se pese amplamente o custo-benefício do desenvolvimento econômico, em razão da degradação ambiental.

Por óbvio, a política fiscal ambientalmente orientada repousa na adoção de tributos que, de per si, internalizem o custo ambiental dos produtos e serviços, com a estrita vinculação da arrecadação à tarefa de controle e proteção do ambiente natural, dotado de duas inquestionáveis características: a flexibilidade, particularidade própria de evento econômico; e a permanência na composição do preço, para dar-lhe a devida efetividade. (FERRAZ, 2004).

1.8 VALORAÇÃO DO CUSTO AMBIENTAL

Imerso em uma condição de existência globalizada, a realidade ética da vida moderna em sociedade encontra-se em franco declínio, especificamente no requisito qualidade de vida, constituindo-se em retrocesso quanto às conquistas no campo dos direitos humanos fundamentais.

Afirma-se isto em face do alto grau de avanço tecnológico e científico à disposição, sem que isso se reverta em ganho de qualidade de vida ou melhoria da condição sócio-econômica da humanidade.

Em pleno século XXI, a fome e a miséria ainda assolam o planeta, e sabidamente, é deste fenômeno que se origina a exclusão social, que por sua vez, constitui-se de fato gerador de poluição em larga escala. (PAIVA, 2005).

Todos esses argumentos são conjugações de ordem política, econômica e social. Contudo, o reflexo inevitável repousa sobre o meio ambiente, seja pela poluição, seja pela expropriação e esgotamento de suas fontes de recursos.

Claro está que os recursos naturais ambiente são bens economicamente quantificados, muito embora seja extremamente complexa a determinação, mesmo que aproximada, do seu *quantum*, em função das atuais possibilidades das ciências e da tecnologia.

De igual maneira, tem-se na premissa fundamental do desenvolvimento que, caso este não seja sustentável, não lhe pode ser atribuído o valor de crescimento qualitativo, sendo-lhe premiado com o *status* máximo de crescimento quantitativo.

Desta feita, pode-se exprimir o entendimento de valor econômico do bem ambiental da seguinte forma:

“Se, em vez de estender o conceito de valor econômico para um recurso natural com suas definições devidamente expressas na Constituição, usarmos esses mesmos conceitos para orientar e incentivar condutas que implementem políticas de proteção ambiental sem representar obstáculo para os setores produtivos, poderemos ter um mecanismo propulsor do desenvolvimento sustentável.

Talvez o uso de mecanismos econômicos, tributários ou fiscais de que dispomos até então esteja para aquilo que se pretende enquadrar de desenvolvimento, desenquadrados, devendo ser reavaliados e, se preciso, em vez de criar, legislar sobre tais matérias, talvez fosse o momento de reavaliação de significativas atribuições”. (ARAÚJO, 2003, pg 115).

Valendo-se do exposto, tem-se que uma forma simplória de compor o custo ambiental total, seria a análise da equação: custo ambiental direto, como aquele que agrega o custo da exploração dos bens naturais; somado ao custo ambiental indireto, que tenta valorar os custos de reparação da degradação ambiental; adicionado, ainda, ao custo da opção ambientalmente modelada pela política econômica e social, sendo de viés preservacionista ou materialista. Aliado a essas parcelas busca-se, também, determinar o custo da falta, talvez o mais complexo de todos a ser calculado, que é entendido como o custo da sua ausência, depois de sua adequação ao modelo escolhido, em função de sua essencialidade para garantir os parâmetros definidores da vida contemporânea. (MOTA, 1998, pg 26-28).

Desta feita, resta demonstrada a extrema dificuldade em determinar a composição total dos custos ambientais, que em última instância repousa sobre a sociedade política e economicamente organizada.

1.9 CONSIDERAÇÕES SOBRE BENS AMBIENTAIS

A Conferência das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente e o Desenvolvimento – ECO-92 – chama a atenção da comunidade internacional para a interferência antropogênica no meio ambiente, ocasionando efeitos degradadores irreparáveis.

Sob essa ótica, em 1992, estabeleceu-se a Convenção sobre Mudança do Clima que determinou a propositura, em 1997, de um protocolo complementar à essa convenção, internacionalmente denominado Protocolo de Quioto.

Dentre as principais características deste documento está a propositura da implementação em conjunto de medidas mitigadoras de redução de impacto ambiental em escala global de seus signatários (*joint implementation*), por meio de estipulação de níveis potenciais máximos de carga poluidora, propondo a minimização em 5% dos efeitos do que atualmente é produzido, estabelecendo-se, então, um comércio internacional de emissão de poluentes (*emission trading*).

O art. 2º do protocolo em questão, mormente em seu número 5, explicita o papel das políticas tributárias, especificamente de natureza extrafiscal, como um dos mecanismos econômicos essenciais para viabilidade do modelo de desenvolvimento sustentável.

Verifica-se assim, que uma saída efetiva para a questão da redução das emissões de gases e poluentes na atmosfera é a implantação de mecanismos de desenvolvimento limpo (MDL), cuja finalidade maior deve residir na busca pela redução real dos custos ambientais e o fomento à novos projetos de mesma

natureza.

Contudo, para que tal medida seja atraente ao setor privado, não é suficiente o estabelecimento de uma política de não-incedência de tributos, fazendo-se necessária a criação de “soluções de mercado que permitam obter vantagens de *marketing* valorizando ainda os ativos ambientais”. (ARAÚJO, 2003, pg 99).

Tais medidas, como estratégia de governança e sustentabilidade do meio ambiente geram uma equação de desenvolvimento, cujas variáveis são o crescimento econômico, a equidade social e a preservação ambiental.

Todavia, faz-se imperioso discorrer breves considerações acerca do regime jurídico ao qual está submetido o meio ambiente.

O art. 225 da Constituição Federal elege o bem ambiental à categoria de bem de uso comum do povo, inadmitindo qualquer tipo de afetação, em decorrência do seu caráter inalienável e indisponível. Portanto, como bem de domínio público, traz consigo característica de bem incorpóreo, revestido de patrimônio estatal e, por conseguinte, regido pelo regime de bens de direito público. (PIVA, 2000, pg 143-171).

Quanto à sua destinação, determina, ainda, o comando do art. 225, que para garantir a efetiva tutela ambiental, “o entendimento clássico da destinação dos bens públicos tomou uma dose de adição ao adotar a sadia qualidade de vida, impondo ao poder público e à coletividade o dever de defendê-la também para as futuras gerações”. (ARAÚJO, 2003, pg 106).

Assim sendo, caso o bem ambiental seja destinado a outro fim que não o constitucionalmente eleito, qual seja, sua preservação para garantir a sadia qualidade de vida da população, tal ato instituidor desta destinação deve ser

encarado como inconstitucional e ter seus quesitos de existencia e validade afastados no ordenamento jurídico pátrio.

Como conclusão parcial, procurou-se tecer considerações aos aspectos conceituais tidos como de relevância para a concatenação das idéias afetas ao tema, em sua totalidade.

CAPÍTULO II PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS AMBIENTAIS E TRIBUTÁRIOS

Inicia-se este capítulo, convalidando-se os aspectos conceituais supra mencionados, em função dos elementos norteadores, extraídos do espectro da norma fundamental. Portanto, aponta-se para a supremacia dos princípios constitucionais como elemento essencial e indispensável à condução harmoniosa da vida em sociedade.

Neste diapasão, busca-se respaldar o exposto pelo dizer do saudoso mestre Geraldo ATALIBA:

“Princípios são linhas-mestras, os grandes nortes, as diretrizes magnas do sistema jurídico. Apontam os rumos a ser seguidos por toda a sociedade e obrigatoriamente perseguidos pelos órgãos do governo. Eles expressam a substância última do querer popular, seus objetivos e desígnio, as linhas-mestras da legislação, da administração e da jurisdição. Por estes não podem ser contrariados, têm que ser prestigiados até última conseqüência”. (1997).

Assim, desobedecer a sua imperatividade é instituir a contra-mão da evolução histórica e política do Estado Brasileiro.

Tal supremacia de princípios, dentre os quais figuram os princípios do poluidor–pagador e da preservação ambiental, serve de idéia-força para a estruturação de normas de conduta, particularmente, de comando e controle.

Igualmente, esses podem ser conjugados com outros princípios, também constitucionais, contudo de diferentes ramos do direito. No caso aqui proposto, pressupõem-se a conjugação de princípios de direito tributário e de direito ambiental, como reflexo da ponderação de interesses, de várias ordens, relevantes à questão.

2.1 - PRINCÍPIO DO USUÁRIO-PAGADOR

O princípio do usuário-pagador traduz-se como uma generalização do princípio do poluidor-pagador, cuja fundamentação é de extrema relevância para a consecução de medidas de preservação de recursos ambientais, colaborando para um ambiente ecologicamente equilibrado, como preceitua o escopo do art. 225 da Lei Maior.

O que propõe a fundamentação do princípio em tela é a implementação de instrumentos de gestão que visam ao racionamento e à racionalização do uso dos recursos naturais, e que estas medidas sirvam de incentivo à mudanças de comportamentos dos agentes econômicos e sociais, beneficiados por essa utilização.

Neste sentido, Henri SMETS assim preleciona:

“Em matéria de proteção do meio ambiente, o princípio do usuário-pagador significa que o utilizador do recurso deve suportar o conjunto dos custos destinados a tornar possível a utilização do recurso e os custos advindos de sua própria utilização. Este princípio tem por objetivo fazer com que estes custos não sejam suportados nem pelos Poderes Públicos, nem por terceiros, mas pelo utilizador. De outro lado, o princípio não justifica a imposição de taxas que tenham por efeito aumentar o preço do recurso ao ponto de ultrapassar seu custo real, após levarem-se em conta as externalidades e a raridade”. (1998).

Contudo, o princípio do usuário-pagador legitima a formulação de instrumentos de gestão, de caráter não-tributário, que visam, exclusivamente, ao uso mais racional dos recursos naturais, tanto em sentido quantitativo, quanto qualitativo.

Outro aspecto decorrente deste princípio reside na perspectiva de otimização da relação entre os benefícios sociais das medidas de controle do uso, com seus respectivos custos, com o intuito de minimizar seus custos sociais, sem descurar-se da garantia dos padrões de controle da qualidade e do equilíbrio ambiental.

Todavia, o recurso natural mais discutido sobre a ótica do princípio em voga é a água, particularmente depois do advento da Lei nº 9433/97 (Lei das Águas), que instituiu a Política Nacional de Recursos Hídricos (PNRH), o Sistema Nacional de Gerenciamento de Recursos Hídricos (SNGRH), classificando-a como bem de domínio público e reconhecendo-a como recurso natural limitado e dotado de valor econômico, conforme o preceituado em seu art.1º, I e II.

A lei em comento estabelece, ainda, regras sobre a forma de gerenciamento descentralizado dos recursos hídricos, admitidas com a criação de comitês para cada bacia hidrográfica, previsto em seu art. 33; bem como, a incorporação, na política de desenvolvimento a gestão dos recursos hídricos, da participação do Poder Público, dos agentes econômicos usuários e das comunidades, conforme seu art.1º, VI.

Institui-se também a outorga de direitos de uso de recursos hídricos com o objetivo de assegurar o controle quantitativo e qualitativo de seu uso e o efetivo exercício dos direitos de cidadania, no que tange à garantia ao acesso à água, observado em seu art.11. Desta forma, resta caracterizado que a publicização dos recursos hídricos, permite ao Poder Público outorgar atividades de uso e implementar mecanismos econômicos sobre essa utilização.

Ainda sobre os aspectos jurídicos em matéria constitucional, deve-se considerar que a competência legislativa sobre a questão hídrica, em conformidade com o art. 22, IV, é da União, cabendo aos Estados e os Municípios a competência para legislar supletivamente, conforme o comando do art. 25, §1º concomitantemente com o mandamento do art. 30, I e II.

Neste contexto, Rogério ROCCO preleciona que:

“O que as contas de água trazem, normalmente, são os custos associados aos serviços de captação, tratamento, distribuição e abastecimento, assim como a coleta e o tratamento dos esgotos sanitários.

(...)

A intenção do legislador no estabelecimento de um preço para a água foi de dotá-la de valoração econômica a fim de sensibilizar os usuários quanto aos custos do uso da água, da manutenção e da expansão dos mananciais

produtores e, ainda, para arrecadar recursos visando ao financiamento de programas de melhorias nos sistemas públicos de abastecimento de água.” (2004, pg 277).

Aduz, ainda, Paulo Affonso Leme MACHADO que “(...) o sistema de cobrança instituído pela Lei 9433/97 não tem natureza tributária. Assim, ao instituir-se a cobrança pelo uso das águas não se criou imposto, taxa ou contribuição de melhoria”. (2003, pg 392).

Corroborando com este entendimento Ricardo CARNEIRO, quando leciona que “*assim estruturada, a cobrança pelo uso da água afigura-se nos como um típico instrumento econômico de política ambiental destinado, prioritariamente, a corrigir as externalidades ambientais negativas, na medida que permite à sociedade reconhecer sua condição de escassez*”. (2001, pg 133).

Portanto, o princípio do usuário-pagador aponta que a cobrança pela utilização da água deve buscar como sua finalidade a conscientização sobre sua essencialidade e raridade, com a devida racionalização e otimização do seu consumo e o fornecimento de subsídios econômicos para o seu próprio gerenciamento, possibilitando uma distribuição mais eqüitativa.

Concluindo-se, resumidamente, o uso irracional dos recursos hídricos, perpassando pela gama de possibilidades de sua utilização econômica e de subsistência e pelos efeitos nefastos do derramamento de dejetos e substâncias tóxicas no meio aquoso, tornam tais recursos cada vez mais escassos; fato este que torna imperioso encontrar medidas mitigadoras para a questão do consumo e do fomento econômico para a seu gerenciamento. Assim, uma das formas para viabilizar soluções reside na cobrança por sua utilização, através da figura do usuário-pagador, e ainda, aproximando-a da figura do poluidor-pagador.

2.2 - PRINCÍPIO DO POLUIDOR-PAGADOR

O art. 225 da Lei Fundamental elenca uma série de princípios ambientais,

que refletem-se nas ordens econômica e política, dentre os quais: o princípio do desenvolvimento sustentável; da prevenção; da precaução, da informação, da participação e o princípio do poluidor-pagador.

Eleito como uma das linhas-mestras do direito ambiental, o princípio do poluidor-pagador tem por finalidade a preservação do bem ambiental e a garantia de um padrão saudável e digno de vida à coletividade, oportunizadas para a presente e futuras gerações. Esta finalidade interage estritamente com o princípio do desenvolvimento econômico sustentável.

O art. 225, § 3º da CRFB/88, assim dispõe sobre o princípio do poluidor-pagador:

§ 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.

Este conceito, que foi inserido na realidade do Direito Internacional Ambiental por ocasião da Conferência de Estocolmo de 1972 e, posteriormente, difundido durante a ECO-92, visa à elaboração de diretrizes e normas adequadas à proteção ambiental, sem descuidar-se da realidade sociocultural e econômica nacional. Assim, acredita-se, restam atendidos os fins últimos da Política Nacional do Meio Ambiente.

O princípio em voga representa o elemento legitimador da tributação ambiental como instrumento jurídico-econômico hábil a reparar os eventuais danos causados ao meio ambiente, prevalecendo-se sob a forma da cobrança de tributos, cujo objeto é o ônus do custo da proteção ambiental pelo agente poluidor. (ARAÚJO, 2003, pg 75-78).

Neste sentido, acrescenta-se:

“Os instrumentos econômicos ambientais fundam-se no princípio geral do Direito Ambiental do poluidor-pagador, que tem um sentido impositivo (imputação, ao poluidor, dos custos dos serviços públicos ambientais) e um

sentido seletivo (graduação da carga fiscal consoante a intensidade da poluição)". (OLIVEIRA, 2002, pg 109).

A lógica exige que o poluidor seja responsável pelos custos de prevenção e controle das atividades poluidoras, incluídos aí os custos ambientais da disposição final da mercadoria, que, por sua vez, face à característica de retributividade dos princípios de direito tributário, institui que o agente não-poluidor não seja tributado.

Desta forma, nos preleciona Michel PRIEUR:

"O princípio se inspira na teoria econômica de que os custos sociais externos que acompanham o processo produtivo, ou seja, o custo resultante dos danos ambientais, devem ser internalizados, vale dizer, que os agentes econômicos devem levá-los em conta ao elaborar os custos de produção e, conseqüentemente, assumi-los." (1991, pg 301).

A imputabilidade do custo social da atividade poluidora, gerada pelo agente poluidor, em tese, deve desencadear um mecanismo de responsabilização imediata ao dano ecológico causado, a fim de minimizar o nefasto efeito da poluição, que não se reflete sobre os bens e pessoas, somente, mas sobre todo o meio natural. (ARAÚJO, 2003, pg 75-78).

Tal aspecto é o que a melhor doutrina trata, hodiernamente, por "internalização dos custos externos ou internalização das externalidades". Resumidamente, tal "internalização" é a visão de que o preço praticado da mercadoria ao consumidor, destinatário final do produto consumido, deve levar em conta não só os valores agregados de mão-de-obra, custo de produção e da exploração da matéria-prima, mas também o custo da falta às futuras gerações, pela utilização dos recursos ambientais disponíveis de forma expropriatória, e ainda, o custo do impacto ambiental ocasionado pelo uso irracional dos recursos naturais.

Cabe ressaltar, ainda, que diversas atividades tidas como rentáveis só o são por não analisarem, no preço praticado ao consumidor, o custo de reparação ambiental.

O papel do princípio em questão, vai além do já demonstrado. As regras de proteção ao meio ambiente não podem permitir que um agente dotado de extraordinária capacidade econômica possa continuar poluindo, sob a égide de que arcar com a integralidade dos tributos e multas decorrentes dessa poluição.

Assim, o princípio do poluidor-pagador deverá notar a adoção de condições extremamente desvantajosas para a atividade degradadora, ao ponto em que o empreendedor ou se veja forçado a adotar medidas não poluentes, à base de incentivos fiscais e subsídios, incrementando tecnologias limpas; ou se veja diante de uma realidade produtiva anti-econômica.

Por seu turno, o referido princípio mostra-se estritamente vinculado ao caráter extrafiscal da tributação ambientalmente orientada, dado seu objetivo maior em estimular condutas ecologicamente corretas e desestimular as poluidoras, fazendo-se fundamental para a legitimidade do instrumento tributário na preservação do meio ambiente.

Resumidamente, o princípio do poluidor-pagador deve assumir papel de elemento inibidor da carga poluidora de que determinado bem é dotado, com vistas a internalizar os custos ambientais dos agentes econômicos, em busca da realidade do desenvolvimento sustentável, definido como crescimento econômico qualitativo, cuja finalidade não deve ser outra que não a garantia de qualidade de vida às presentes e futuras gerações, gerando medidas mitigadoras dos efeitos da ação degradadora do homem sobre a natureza.

2.3 - PRINCÍPIO DO DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL

Expresso pelo inc. VI do art. 170 da Carta Maior (Título VII, Da Ordem Econômica), e intrinsecamente observado no bojo do art. 225 (Título VIII, Da Ordem Social, Capítulo VI, Do Meio Ambiente), o princípio do desenvolvimento

sustentável mostra-se como a consolidação da ponderação constitucional dos interesses econômicos e ambientais.

O conceito de desenvolvimento sustentável consiste em criar um modelo econômico capaz de gerar riqueza e bem-estar enquanto promove a coesão social e impede a degradação acelerada do ambiente natural. Esse modelo busca satisfazer as necessidades presentes, sem comprometer a capacidade das gerações futuras de suprir suas próprias necessidades, utilizando recursos naturais disponíveis, de forma racional, equalizando sua capacidade produtiva com o não-exaurimento dessas reservas, e garantindo, assim, a busca por uma melhor qualidade de vida, em um meio ambiente saudável e ecologicamente equilibrado.

Como visto, o desenvolvimento sustentável coloca na berlinda o atual modelo de produção e consumo, que ameaça o equilíbrio natural do planeta. Assim sendo, a preocupação está fundada na busca de soluções perenes, com a implantação de políticas públicas de longo prazo.

Por se tratar de questão urgente para a sobrevivência da espécie humana, agravado pela escala global, a tríade ECONÔMICA – AMBIENTAL – SOCIAL revela-se como a principal vertente desta problemática. Neste sentido a Prof^a Cristiane DERANI, em sua obra intitulada Direito Ambiental Econômico, assim preleciona:

“A questão ambiental é, em essência, subversiva, posto 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. (...), diferenciando o pensamento ambiental superficial daquele mais profundamente comprometido coma proteção do meio ambiente. (...), o pensamento ambiental superficial preocupa-se, apenas, com um controle mais eficiente e um melhor gerenciamento do meio natural para utilização da humanidade. Enquanto que um pensamento ambiental mais consistente reconhece que o equilíbrio ecológico requer fortes mudanças sobre nossas concepções do papel do homem no ecossistema planetário”. (Derani, 2001, pg 86).

Em 1987, o Relatório Brundtland afirmava que tal conceito não dizia respeito apenas ao impacto da atividade econômica no meio ambiente, mas sim, referia-se principalmente às conseqüências dessa relação na qualidade de vida e no bem-estar da sociedade, tanto presente quanto futura. Portanto, a atividade econômica, meio ambiente e bem-estar da sociedade formam o tripé básico sobre o qual se fundamentou a conceito de desenvolvimento sustentável. Contudo, foi com o advento da Declaração do Rio sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento (ECO-92) e, posteriormente, da "Cúpula Mundial para o Desenvolvimento Sustentável", denominada Rio + 10, realizada em Johannesburgo, que esse conceito se consagrou.

Literalmente, o retro citado relatório assim o definiu:

“é o desenvolvimento que atende às necessidades do presente, sem comprometer a capacidade de as futuras gerações atenderem às próprias necessidades”. (MODÉ, 2004, pg 54).

Outro conceito igualmente válido sobre desenvolvimento sustentado está expresso do Princípio 3 da Declaração do Rio, *ipsis litteris*:

“O direito ao desenvolvimento deve ser exercido, de modo a permitir que sejam atendidas eqüitativamente as necessidades de desenvolvimento e ambientais de gerações presentes e futuras”. (MODÉ, 2004, pg 55).

A aplicação do conceito à realidade requer, no entanto, uma série de medidas tanto por parte do poder público como da iniciativa privada e da sociedade organizada, assim como exige um consenso da comunidade internacional. Em seu sentido mais amplo, a estratégia de desenvolvimento sustentável visa a promover a harmonia entre os seres humanos e entre a humanidade e a natureza.

Neste contexto específico, as instituições políticas e econômicas apontam para uma sistematização da busca do desenvolvimento sustentável, requerendo para isso: um momento político que assegure a efetiva participação de seus atores no processo decisório, conjuntamente com a consecução de políticas públicas; um processo econômico capaz de gerar satisfação das necessidades da sociedade

moderna e, ao mesmo tempo, investimentos, em bases confiáveis, na busca por tecnologias limpas; um espectro social que possa resolver as tensões causadas por um desenvolvimento não-equilibrado e não-comprometido com a responsabilidade intergeracional; um mecanismo global de produção que respeite a obrigação de preservar a base ecológica do desenvolvimento, e ainda busque soluções para o excedente das relações de consumo, cuja disposição final é o ambiente natural. (MODÉ, 2004, pg 55-62).

Requer, ainda, avanço tecnológico invariavelmente comprometido com soluções ecologicamente viáveis, em conformidade com os ditames do Princípio 18 da Declaração do Ambiente da Conferência de Estocolmo de 1972, ao constar que:

“Convém recorrer à ciência e à tecnologia, no âmbito da sua contribuição para o desenvolvimento econômico e social, no sentido de identificar, evitar ou limitar os perigos que ameaçam o ambiente, resolver os problemas postos por este e, dum modo geral, para o bem da humanidade”. (MODÉ, 2004, pg 138).

Segundo o Relatório Brundtland, uma série de medidas devem ser tomadas pelos Estados nacionais, quais sejam: limitação do crescimento populacional; garantia de alimentação a longo prazo; preservação da biodiversidade e dos ecossistemas; diminuição do consumo de energia e desenvolvimento de tecnologias que admitem o uso de fontes energéticas renováveis; aumento da produção industrial nos países não-industrializados à base de tecnologias ecologicamente adaptadas; controle da urbanização selvagem e integração entre campo e cidades menores; e por fim, as necessidades sociais básicas devem ser satisfeitas. (MODÉ, 2004, pg 55-62).

No que tange à iniciativa privada, recomenda-se que o conceito de desenvolvimento sustentável deve ser encarado como uma nova forma de planejar a produção, minimizando os prejuízos ao meio ambiente e, indiretamente, à sociedade em geral. Identificado o impacto da produção no meio ambiente, faz-se necessário que se crie, entre os membros da organização empresarial, uma

cultura que tenha os preceitos de desenvolvimento sustentável como base. O passo final é a execução de um projeto que alie produção e preservação ambiental, com uso de tecnologia adaptada a este preceito, das tecnologias limpas.

Algumas outras medidas providenciais para a implantação de um programa o mínimo adequado de desenvolvimento sustentável são: uso de novos materiais na construção; reestruturação da distribuição de zonas residenciais e industriais; consolidação das agendas ambientais urbanas; concepção das bioregiões; aproveitamento e consumo de fontes alternativas de energia, como a solar, a eólica e a geotérmica; reciclagem, reuso e remanufaturamento de materiais aproveitáveis; não-desperdício de água e de alimentos; e minimização do uso de produtos químicos prejudiciais à saúde nos processos de produção. (MODÉ, 2004, pg 55-62).

Em suma, realizar um programa de desenvolvimento sustentável exige, um alto nível de conscientização e de participação tanto do governo e da iniciativa privada como da sociedade. Para tanto, não se deve deixar que estratégias de tal porte e extensão fiquem à mercê do livre mercado, visto que os danos que se visam resolver são causados justamente pelos processos desencadeados pelo modelo de capitalismo vigente.

2.4 PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA

O princípio da legalidade tributária reflete-se no mundo jurídico como a garantia de que nenhum tributo será criado, majorado ou modificado em seus elementos essenciais, quais sejam eles: o fato gerador, a base de cálculo, a alíquota e o sujeito passivo da relação; a não ser por força de lei, o que estratifica a estreita vinculação deste colorário com a democracia. (GOMES, 2000, pg 194)

Desta forma, este princípio visa à garantia da segurança jurídica nas relações fiscais entre o particular e o Estado, as quais devem ser disciplinadas em lei, obrigando tanto o sujeito passivo como o sujeito ativo da relação obrigacional tributária.

Tal princípio está disposto, em matéria tributária, no bojo do art. 150, inc. I da Lei Fundamental, *in litteris*:

*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;*

Sua construção exegética denota que o tributo que não seja alcançado pelo espectro legal é nulo de pleno direito (*nillum tributum sine lege*), o que perfaz sua condição de eficácia, exigindo que a lei, criadora ou modificadora, descreva os procedimentos adotados quanto ao lançamento, ao recolhimento e à fiscalização. (ARAÚJO, 2003, pg 19).

Tendo em vista sua condição de validade, a norma constitucional estabelece as competências tributárias das pessoas políticas, que uma vez não observadas, desconstituem os efeitos do tributo. (MODÉ, 2003, pg 78-81).

2.5 PRINCÍPIO DA TIPICIDADE

O rigor necessário na descrição dos elementos essenciais do tributo pela norma instituidora, em conformidade com o princípio da estrita legalidade, gera, subsidiariamente, o princípio da tipicidade, tão essencial quanto legitimador da condição de existência e eficácia do tributo. (MODÉ, 2003, pg 78-81).

Conquanto, entende-se por tipicidade como a descrição detalhada dos elementos essenciais do tributo, como: fato gerador, hipótese de incidência, sujeitos ativos e passivos, alíquotas, base de cálculo, lançamento, enfim todos os elementos necessários para sua criação e instituição. (ARAÚJO, 2003, pg 19-21).

Decorrente, também, da legalidade estrita, a tipicidade apresenta-se na modalidade fechada, na qual não há margem discricionária para o administrador público estabelecer critérios de flexibilidade, no recolhimento dos tributos.

Por sua vez, há, ainda, a modalidade aberta, na qual reside possibilidade de faixa de discricionariedade para que a administração tributária possa estatuir certos critérios de flexibilidade, habilitando o tributo dotado desta característica, como o instrumento constitucional de promoção da defesa do meio ambiente. (ARAÚJO, 2003, pg 19-21).

O fundamento da tipicidade aberta, mais flexível e condizente com a realidade da proposta de tributação ambiental, traz atrelado outro conceito primordial para sua consecução, o caráter extrafiscal.

No caso em questão, resta conclusivo que a efetividade da proteção ambiental, por via de instrumento tributário, fim constitucionalmente legítimo, exija tipificação própria, mais aberta e flexível, condizente com sua realidade, determinada pelo fator de desenvolvimento tecnológico e científico.

2.6 PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE

Toda questão ambiental é permeada pela atuação do Poder Público, no papel de tutor, cuja intenção é garantir a efetividade e a eficácia da preservação do meio ambiente e sua função na vida humana.

Exsurge, assim, egresso do direito administrativo, o princípio da proporcionalidade como via limitadora do ato administrativo discricionário, em respeito às garantias fundamentais.

Como preleciona o ilustre Prof. CARVALHO FILHO, a proporcionalidade é via legítima de controle dos atos estatais que se contraponham aos ditames da lei,

o que, desta maneira, alinha-se ao princípio da razoabilidade. O exposto é evidenciado com a seguinte citação do autor:

*“O grande fundamento do princípio da proporcionalidade é o **excesso de poder**, e o fim a que se destina é exatamente o de conter atos, decisões e condutas de agentes públicos que ultrapassem os limites adequados, com vistas ao objetivo colimado pela Administração, ou até mesmo pelos Poderes representativos do Estado. Significa que o Poder Público, quando intervém nas atividades sob seu controle, deve atuar porque a situação reclama realmente a intervenção, e esta deve processar-se com equilíbrio, sem excessos e proporcionalmente ao fim a ser atingido”.* (grifo do autor) (CARVALHO FILHO, 2002, pg 24).

Todavia, em matéria tributária, o princípio decorrente do ora apresentado é o princípio da capacidade contributiva.

Por conseguinte, ao se entender a garantia ao meio ambiente sadio e ecologicamente equilibrado, para as presentes e as futuras gerações, como ato de respeito aos direitos garantidos constitucionalmente, vê-se o quão importante é a validade do princípio da proporcionalidade para a tributação ambiental, uma vez que já fora focado a tipicidade aberta, com seus conceitos indeterminados, exigindo da hermenêutica instrumento de freio à atuação da administração pública, pra que esta aja ponderadamente, adequando os mecanismos de controle aos fins pretendidos. (ARAÚJO, 2003, pg 21-22).

Quanto à sua aplicação e sua finalidade cabe sintetizar o todo exposto pelo dizer de ARAÚJO

“resume-se a evitar restrições desnecessárias ou abusivas por parte do poder público, controlando os meios e os fins de seus atos e evitando arbitrariedades”. (ARAÚJO, 2003, pg 21).

2.7 PRINCÍPIO DA NÃO-AFETAÇÃO DA RECEITA

Disposto no art. 167, inciso IV, Carta Maior, este princípio reside na ausência, por expressa determinação constitucional, de vinculação de um imposto a uma finalidade, órgão, fundo ou despesa específica.

Em tese, esta imperatividade da norma fundamental tem o escopo de controlar o método arrecadatório, a fim de garantir ao erário recursos necessários à conveniente execução do orçamento.

Por seu turno, a não-afetação da receita só deve ser direcionada aos impostos, face ao preceituado no art. 16 do CTN, cuja característica conceitual preponderante é a não-vinculação de sua hipótese de incidência a uma atividade prestacional do Estado, *in litteris*:

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

Observa-se, contudo, que no tocante às taxas e às contribuições de melhoria, estas estão conceitualmente relacionadas à contraprestação dos serviços públicos por parte do administrado, portanto são passíveis de serem afetadas por uma estrutura de política fiscal dotada de finalidade constitucionalmente legítima, mormente, o tema *sub exame*.

Resta inequívoco que, conforme apresentação retro, a tributação ambiental tem por objetivo maior a defesa do meio ambiente. Todavia, surge outro componente fundamental a essa equação, qual seja, o caráter extrafiscal da pretendida vertente da tributação, onde o tributo ambiental para atingir o fim ao qual se destina, deve apresentar, também, uma finalidade não-arrecadatória, legalmente legitimada e previamente determinada, apresentando-se em estreita correlação com a afetação de sua receita ao objetivo pretendido.

2.8 PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE

Princípio capitulado pelo art. 150, inciso III, letra “b”, da CRFB, este visa ao atendimento de outro, igualmente eleito no contexto constitucional, qual seja, o princípio da segurança jurídica.

Contudo, os ditames do art. 150, §1º, da CF/88 elegem os casos de exceção a esta regra. Sendo assim, figura neste escopo o imposto sobre a importação (art. 153, I), o imposto sobre a exportação (art. 153, II), o imposto sobre produtos industrializados (art.153, IV), o imposto sobre operações de crédito (art. 153, V), o imposto extraordinário de guerra (a ser instituído) e os empréstimos compulsórios para atendimento de necessidades diferentes de guerra e calamidade pública, hipótese já observadas pela regra estatuída no art. 148, I, da Lei Maior.

2.9 - PRINCÍPIO DA IGUALDADE

O princípio da isonomia jurídica tem por fundamentação principiológica a máxima de que “todos são iguais perante a lei”. Porém, há de se observar a equivalência de condições, para que se atinja a finalidade última da lei, qual seja, a justiça social.

Para tanto, o princípio em tela só deve figurar entre os contribuintes que se encontram em situações econômico-financeiras equivalentes, provando, assim, do mesmo tratamento tributário e que concorre para a formulação do princípio da capacidade contributiva.

De fato, este princípio também pode ser nominado como princípio da isonomia tributária.

2.10 - PRINCÍPIO DA CAPACIDADE DE CONTRIBUTIVA

Conforme estatui o art. 145, § 1º da CF, “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”.

Assim, resta demonstrado que a finalidade da existência deste princípio é alcançar a justiça fiscal, determinada pela gradatividade das alíquotas a serem instituídas.

2.11 - PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO DO CONFISCO

Por este princípio fica o Poder Público impedido de instituir tributo ou alíquota com efeito confiscatório ou extremamente oneroso, pois o tributo dotado de legitimidade legal, não pode conter caráter de penalização. Caso houvesse espécie tributária com este efeito, tal somente concorreria para a promoção de injustiça fiscal.

O princípio constitucional tributário do não-confisco está expressamente previsto na Carta Maior no art. 150, inc. IV. Muito embora não haja uma delimitação exata do conceito jurídico do que seja confisco, o texto fundamental, em sua hermenêutica, aponta para tal princípio como uma garantia fundamental do contribuinte, o que vale para operações em relação ao patrimônio e ao rendimento. (FACIN, 2002, pg 7-19).

Assim, ao findar este capítulo, faz-se oportuno enfatizar a importância dos princípios aqui apresentados por via de seu papel norteador e limitador no âmbito da política fiscal ambiental. A única exceção feita é ao princípio do desenvolvimento sustentável, que, embora não se constitua de um princípio efetivo da política ambiental, figura como o objetivo maior desta, sendo por isso eleito para constar nesse capítulo.

CAPÍTULO III A ESPECIFICIDADE DA TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL

A tributação ambientalmente orientada é aquela que se dispõe a trazer efetividade à preservação do meio natural, sem descurar-se dos princípios tratados no capítulo anterior e dos aspectos sócio-econômicos da realidade nacional. Para isso, faz-se necessário demonstrar que há, no espectro do Sistema Tributário Nacional, condições de exeqüibilidade para implantação deste mecanismo no Brasil, sem o conseqüente aumento quantitativo da carga tributária, bastando para atingir os fins colimados, reorientação qualitativa da destinação do produto arrecadatário.

Portanto, a utilização dos tributos como instrumento para promover uma eficiente preservação ambiental perpassa por uma reestruturação do texto constitucional, anteriormente enfocada quando se tratou, *an passant*, da proposta de reforma fiscal-ambiental. Daí, é fundamental redimensionar os tributos de natureza puramente arrecadatária e desmuniados de qualquer orientação ambiental efetiva.

Contudo, tributar, sobremaneira, os combustíveis fósseis e a energia elétrica, por exemplo, sob alegação de que estes produtos geram degradação em alto grau, não orientando ambientalmente sua destinação, no entender de Roberto Ferraz, corresponde à habitual tributação, só que travestida de tributação ambiental. (FERRAZ, 2003, pg 167-172).

Em relação à efetivação dos instrumentos tributários como meios legítimos de defesa do patrimônio natural, cabe ressaltar que a doutrina não admite a utilização do tributo com caráter sancionatório. Contudo, a legitimidade da cobrança de tributo dependerá da atuação do Poder Público, estritamente calcado na permissividade legal e tendo sua destinação vocacionada, mesmo que não afetada, ao bem comum e à garantia de promoção dos direitos fundamentais, sociais e individuais.

Ainda no dizer de FERRAZ, referenciando a obra de Ezio VANONI, “Natureza e interpretação das leis tributárias”, tem-se:

“(...) legitimação do tributo que se justificasse mediante a verificação se soberania (causa efficiens), por um objetivo de utilidade geral (causa finalis), por uma justa relação entre encargo e resultado (causa formalis) e por uma eqüitativa escolha das pessoas e das coisas sobre as quais recai (causa materialis). (...)” (2004).

Constitucionalmente, o tributo tem seu espectro de atuação no âmbito das atividades lícitas, mesmo que esta se desenvolva sob a égide de lesividade à saúde da população e da degradação ambiental. Assim, a prestação pecuniária compulsória que se constitua como sanção por decorrência de ato ilícito, será revestida do caráter de multa, o que, por seu turno, não figura no rol dos tributos legalmente constituídos.

Nesta lógica de raciocínio, tem-se:

“Efetivamente, uma prestação pecuniária compulsória que se constitua como sanção de ato ilícito será multa e não tributo. A distinção é essencial a esta figura. Portanto, o tributo, característico da democracia, sinal de cidadania e exercício de liberdade, somente se aplica ao âmbito das atividades lícitas, não podendo em nenhum momento ser concebido como sanção de atividade ilícita, como encargo a ser lançado contra atividades econômicas como punição.” (FERRAZ, 2004).

Portanto, resta inequívoco que a função essencial, legitimamente instituída, do tributo é incompatível com qualquer forma de sanção de atividade poluidora, por via de instituição de tributos excessivamente onerosos.

Para fins punitivos, os mecanismos administrativos e judiciais são mais oportunos do que os instrumentos tributários, respeitando a natureza do tributo para viabilidade do planejamento da política ambiental, assim prelecionado por Jorge Jiménez HERNÁNDEZ:

“De esta manera, más de um autor há criticado el empleo del instituto tributario confines de ordenamiento social o econnómico como sería el caso de la protección del medio ambiente. Y es que, em efecto, viéndolo desde tal perspectiva, por qué no utilizar los mecanismos administrativos em lugar del tributo para evitar el deterioro ambiental?; no és más congruente com la naturaleza de la sanción administrativa o incluso de la pena, la tarea de

reprimir una conducta no deseada por la sociedad?; no será incluso más efectiva la utilización de dichos mecanismos administrativos y judiciales que la del tributo? Nuestro enfoque, sin embargo, es outro, ya que precisamente busca eliminar el carácter penalizador del tributo con fin no fiscal, según expondremos em su momento”. (1998, pg. 88).

Ainda neste sentido:

“Desta forma, verifica-se que a tributação ambiental, em regra, não se estrutura, como ocorre com os mecanismos de comando, em face de uma dicotomia: permitido/proibido. A tributação ambiental, ao revés, parte do pressuposto de que todas as atividades econômicas a compoem a hipótese de incidência de um tributo ambiental são lícitas, pois, se razão houvesse para tê-las como ilícitas, deveriam ser assim tratadas por normas de conteúdo proibitivo, e não pela tributação ambiental”. (MODÉ, 2004, pg. 82).

Quando o objetivo pretendido seja a sanção, o instrumento próprio para este fim será a multa ou outra pena pecuniária prevista no escopo do sistema jurídico vigente, reafirmando-se que o tributo não é via legítima para este fim.

Todavia, tal argumento não invalida a possibilidade da tributação diferenciada e gradativa sobre uma atividade nociva ao meio ambiente, somente convalida de que o tributo não pode figurar no ordenamento pátrio dotado de caráter sancionatório. Por sua vez, a tributação ambientalmente orientada deverá respeitar a estrutura e regras próprias do tributo. (FERRAZ, 2004).

Com efeito, a característica fundamental da tributação ambiental repousa na orientação das atividades lícitas para o estabelecimento de posturas pró-ativas, ambientalmente desejadas. A proibição e conseqüente sanção de atividade nociva ao meio ambiente deverá ocorrer, exclusivamente, no campo administrativo e penal, conforme preceitua o § 3º do art. 225 da CF/88, porém não merecendo qualquer possibilidade jurídica de ser exercida por via tributária. (FERRAZ, 2004).

Desta caraterística fundamental decorre, de forma insofismável, que o tributo ambientalmente orientado é validado como instrumento hábil para proporcionar a “internalização” dos custos sociais, visando à reparação ambiental

das atividades que, mesmo legalmente constituídas, que sejam potencial ou efetivamente nocivas ao meio ambiente.

Desta feita, tributos ecologicamente orientados prestam-se como elemento norteador da decisão econômica, de forma a torná-la a opção mais ambientalmente interessante e adequada ao desenvolvimento sustentado. De igual modo, prestam-se, também, a refletir a realidade dos custos da atividade ecologicamente desorientada. (FERRAZ, 2003, pg. 167-172).

Inequívoco, também está, que toda e qualquer atividade econômica é calcada em decisões orientadas pelo binômio custo-benefício, onde o custo reveste-se de critério de extrema relevância, pois se a valoração da degradação ambiental não for abarcada pela política de formação dos preços, as decisões econômicas nunca tenderão a ser ecologicamente corretas. (FERRAZ, 2004).

Destarte, a “internalização” dos custos sociais ambientais traz para o custo de cada produto, o valor agregado que seu consumo representa em termos ambientais, incluídos aí a deposição final do bem e de sua respectiva embalagem.

Por tais considerações, o nível de consumo de determinado produto deve refletir a combinação do resultado de seu uso com a devida promoção da defesa do ambiente natural, exprimindo-se no preço praticado ao consumidor, a integralidade do custo ambiental que essa mercadoria representa. (FERRAZ, 2003, pg. 167-172).

Assim, conforme anteriormente demonstrado, o modelo de reforma tributária ambiental traz como elemento inovador à proposta de tributos impostos, não por mera satisfação do apetite fiscal do Estado, mas por uma lógica preservacionista, que de *per si*, é suficiente para justificar tal imposição tributária.

Conforme visto, o papel reorientador dos chamados “tributos verdes” traduzir-se-ia por reflexos tanto na atividade empresarial, em relação à produção, quanto na conduta da população, em relação ao consumo; uma vez que o bem tendo refletido em seu preço final o custo ambiental real, permite aos atores figurantes no processo econômico, escolher qual o bem que melhor lhe atende às necessidades.

Corroborando com o argumento exposto o Prof. Fernando MODÉ, *in verbis*:

“A implementação da tributação incorpora vantagens à mera utilização de instrumentos normativos, proibitivos ou autorizativos de condutas. Dentre as principais vantagens, a flexibilidade aos agentes econômicos poluidores para buscarem, dentro de sua própria conveniência, o melhor meio de se adequarem aos padrões de controle ambiental estabelecidos; o incentivo permanente aos agentes econômicos na busca da superação dos padrões mínimos estabelecidos; a aplicação do princípio da prevenção, agindo antes da ocorrência do fato danoso ao meio ambiente, ou atuando de forma a reduzir os impactos ao meio ambiente e a equidade, uma vez que atua como fator de correção dos preços”. (2004, pg. 123).

3.1 A TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL DOS COMBUSTÍVEIS FÓSSEIS E DA ENERGIA ELÉTRICA.

O presente estudo tem por finalidade última apontar os mecanismos exigidos para a utilização de instrumentos econômicos, administrativos, jurídicos e, particularmente tributários, capazes de viabilizar a proteção da natureza, enquanto meio propício à consecução da sadia qualidade de vida da população.

No que diz respeito à tributação ambiental sobre atividades poluidoras evidencia-se, à luz de análise, o caso clássico dos combustíveis fósseis e da energia elétrica.

Inicia-se pela assertiva de Roberto Ferraz, capitula em trabalho apresentado no 8º Congresso Internacional de Direito Ambiental, sob o tema “Tributação ambientalmente orientada – possibilidades no Brasil”, assim descrito:

“Precisamente o consumo de combustíveis e de energia elétrica, são casos típicos de produtos cujo consumo não segue uma curva elástica de demanda, mas sim uma tendência fortemente inelástica dado a essencialidade desses bens na vida contemporânea”. (2004).

É incontestável a relação existente entre preço e demanda, porém como afirma FERRAZ (2004), no mesmo trabalho, *“inexistente qualquer vinculação entre a arrecadação e o controle ambiental”*. Portanto, aumentar os tributos incidentes sobre os combustíveis fósseis e a energia elétrica, não resulta em mitigação dos efeitos da poluição, não se refletindo como medida eficaz de defesa ambiental.

De igual modo, há que observar o ciclo de produção de cada atividade, a fim de se elegerem determinados setores produtivos como contribuintes preferenciais, considerando sua essencialidade para a manutenção dos padrões de conforto e praticidade da vida contemporânea, bem como a nocividade de seus efeitos para o ambiente natural.

De modo diverso, tais contribuintes preferenciais tem sua atividades sujeitas à outorga estatal, portanto sujeita à permissão do Estado para a execução de todas as suas ações. É o caso das atividades lícitas dotadas de potencialidade degradadora, cujo aumento da carga dos tributos incidentes, somente possuem caráter quantitativo, e que, isoladamente, apenas indicam o apetite fiscal e arrecadador do Estado, em nada se refletindo em efetiva orientação ambiental da tributação. (FERRAZ, 2003, pg. 167-172).

Não obstante, os combustíveis fósseis e a energia elétrica são produtos sem os quais a vida contemporânea perde em praticidade e conforto, fato que denota a forte tendência inelástica de sua demanda, em face da variação do preço praticado.

Portanto, faz-se necessário incentivar a pesquisa sobre mecanismos de desenvolvimento limpo (MDL), como motores não dependentes de combustíveis fósseis ou movidos por energias eólicas e solar, o que pode ser conseguido com a

implementação de uma política fiscal de benefícios e isenções.

Exsurge, então, a importância do princípio do poluidor-pagador como fator de aproximação e adequação do custo do produto ambientalmente nocivo ao seu custo real. Em tese, como o dano ambiental é, particularmente de difícil reparação, quando não for de todo irreparável, o custo total do produto tenderia ao infinito. (FERRAZ, 2004).

Neste diapasão, vê-se que não se trata, meramente, de instituir “tributos verdes”, e sim reorientar ambientalmente todo o espectro da política fiscal, adotando-se para isso, tributos que internalizem o custo ambiental dos produtos e sua necessária afetação de receita, vinculando o produto da arrecadação a tarefa preservacionista. (OLIVEIRA, 2003, pg 115-121).

Para tanto, FERRAZ aponta e, conforme já demonstrado, para dois critérios exigíveis e fundamentais aos instrumentos tributários, para que estes possam cumprir seu papel de defensor do meio ambiente, quais sejam: a flexibilidade própria de um instrumento de mercado, cuja finalidade é a agilidade de que é dotado um evento econômico e a sua permanência ou perenidade, para a composição do preço final praticado; buscando, assim, a efetividade e a eficiência que a regulação e fiscalização não apresentam. (FERRAZ, 2003, pg 167-172).

Por oportuno, cabe, aqui, acrescentar duas considerações também pertinentes ao tema em exame. A primeira reside sobre os royalties do petróleo, que muito embora sejam de grande relevância para o assunto em questão, não será abordado neste contexto, por se tratar de mecanismo econômico de compensação financeira e não de instrumento tributário, propriamente dito.

A segunda consideração faz referência ao caráter ambiental da contribuição de intervenção no domínio econômico (CIDE), particularmente no que diz respeito aos combustíveis fósseis; uma vez que propõe-se sua implementação em sede de

atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, bem como de gás natural e seus derivados; para que os recursos arrecadados sejam destinados à pesquisa e ao fomento de formas de energias alternativas. (GUIMARÃES DE ARAÚJO, 2003).

Todavia, por se tratar de substâncias potencialmente causadoras de impacto ambiental, a destinação ambiental da CIDE também deverá assegurar que uma parcela dos recursos arrecadados sejam destinados, exclusivamente, ao financiamento de projetos ambientais. (GUIMARÃES DE ARAÚJO, 2003).

Concluindo, busca-se sintetizar o todo exposto, com a citação abaixo:

“a tributação ambiental apresenta-se como instrumento viável e eficaz àquilo que se propõe: aumentar a eficiência econômica de forma ambientalmente desejável. Não se deve imputar a ela função para a qual não se encontra aparelhada”. (MODÉ, 2004, pg 124).

3.2 A EXTRAFISCALIDADE DOS TRIBUTOS AMBIENTAIS

A crescente configuração da consciência ambiental no seio da sociedade brasileira, influenciada por uma, ainda incipiente, política de incentivo à educação ambiental traz, à luz de discussão, os aspectos da atuação governamental na composição e mediação dos interesses econômicos, sociais e ambientais, visando à proteção ambiental e ao desenvolvimento sustentável, por via da questão fiscal ambiental.

Neste diapasão, tem-se:

“Os tributos ambientais podem ter uma função fiscal (que corresponde ao sentido positivo do princípio poluidor-pagador) e uma função extrafiscal (que corresponde ao sentido seletivo do princípio), não obstante serem eles basicamente regulatórios, porque seu principal objetivo é a mudança de atitude dos contribuintes (empresas e consumidores); em outras palavras, preocupam-se fundamentalmente em produzir ou ensejar a conscientização ambiental”. (OLIVEIRA, 2003, pg 117).

Assim, exsurge, no bojo deste trabalho, a caracterização da extrafiscalidade

do tributo ambiental, podendo ser definida como a instrumentalização de incentivos ou de mecanismos inibitórios para atingir um comportamento social ambientalmente desejado, por meio de ferramentas disponíveis no Sistema Tributário Nacional, cuja finalidade é o atendimento da função político-ambiental.

Extrafiscalidade, por conseqüente, é a utilização do tributo dotado de função diversa da arrecadatória, cujo fim é o estímulo a comportamentos sociais, podendo, também, ser implementada mediante instituição e graduação de tributos, concessão de isenções e benefícios, possibilitando a dedução de despesas, a título de incentivo, efetuadas pelos administrados na preservação do meio ambiente. (ARAÚJO, 2003, pg 115-116).

Em contraposição de conceitos, fiscalidade é componente indissociável do tributo em espécie e visa à arrecadação destes para custear os serviços fornecidos pelo Poder Público e para a manutenção da máquina estatal, e ainda, servir como mecanismo de intervenção na vida social do Estado, em conformidade com o art. 151, inciso I, CF/88.

Art. 151. É vedado à União:

I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País;

Por tais ilações, a admissão da extrafiscalidade para os “tributos verdes” constitui-se de valorosa perspectiva sócio-ambiental, pela qual, ultrapassa-se a condição da mera “arrecadação de verbas para o ente governamental”, tendo por fulcro “atingir a justiça social, bem como a preservação do meio ambiente”. (ARAÚJO, 2003, pg 29-33).

Ainda buscando uma definição para extrafiscalidade, vale-se da lição do saudoso mestre Hely Lopes MEIRELLES, *litterum*:

“A extrafiscalidade é a utilização do tributo como meio de fomento ou desestímulo a atividades reputadas convenientes ou inconvenientes à

comunidade. É ato de polícia fiscal, isto é, de ação do governo para o atingimento de fins sociais através da maior ou menor imposição tributária". (1999, pg 45).

Portanto, fica evidenciado que a extrafiscalidade fornece ao tributo ambiental capacidade e habilitação suficiente para torná-lo um instrumento auxiliar do poder regulatório do Estado, em razão da ordem econômica. Esta regulação visa ao atingimento de objetivos de política econômica, que, no caso em tela, é direcionada à política ambiental.

A natureza regulatória dos tributos ecológicos incidentes sobre a propriedade particular, o consumo e as atividades produtivas, visa, em última instância, ao bem-estar social.

O poder-dever de agir para propiciar a efetiva preservação do meio ambiente é atributo tanto da função sócio-ambiental pública quanto da função sócio-ambiental privada. Neste aspecto, a extrafiscalidade ambiental, seja por meio da agravação ou do abrandamento dos efeitos da tributação, poderá determinar os rumos da política ambiental, no tocante a seus fatores econômicos, sociais, administrativos e, particularmente, os sanitários. (ARAÚJO, 2003, pg 29-33).

Reiterando, "a tributação ambiental visa a incentivar ou inibir comportamentos que possam comprometer ou melhorar o meio ambiente, isto é, visa a orientar ou a incentivar condutas não-poluidoras". (ARAÚJO, 2003, pg 31).

Conclui-se, indubitavelmente, que os tributos ambientais são instrumentos legítimos, legalmente hábeis para coibir comportamentos, individuais e coletivos, lesivos ao meio ambiente, como também para estimular, por meio de incentivos e subsídios fiscais ou isenções, a implementação de "tecnologias limpas" em processos produtivos.

Como reflexo imediato desta questão, aponta-se para o caráter dual do instrumento tributário ambiental, onde em contraprestação à sanção às atividades degradadoras, busca-se incentivar àquelas que empregam mecanismos não-poluentes ou com baixo grau de potencial poluidor. (ARAÚJO, 2003, pg 29-33).

Em que se pese a oportunidade e a conveniência da administração pública, ressalvados seus limites constitucionais para o exercício da competência tributária, instituir incentivos fiscais, que se traduzam em medida mitigadora ou supressiva da carga tributária, o objetivo final será sempre o induzimento do comportamento dos contribuintes para a diminuição da agressão ao meio ambiente.

A Lei nº 6.938/81, que estatui a sistemática da Política Nacional do Meio Ambiente, como norma de comando-e-controle, traz intrinsecamente em seu contexto, forte natureza extrafiscal. Particularmente, seu art.13 aponta para uma destinação específica do montante dos recursos apurados com o recolhimento desses tributos, a fundo propriamente destinado à preservação ambiental. Há de se explicitar que a aludida vinculação é exigência inerente à natureza jurídica da extrafiscalidade, que sem a qual, perde sua efetividade. (ARAÚJO, 2003, pg 83-86).

A efeito de exemplo, o art. 13 da Lei nº 7.347/85, chamada de Lei da Ação Civil Pública, estabelece ordem para a criação de fundo com a finalidade de captar o *quantum debeatur* oriundo das sanções impostas em ações dessa natureza. O que se pretende é vincular o *quantum*, devidamente apurado em condenações que envolvem a tutela de interesses difusos, a fundo destinado, dentre outros objetivos, à preservação do meio ambiente. O referido fundo está regulamentado pelo Decreto nº 1.306/94. (COSTA, 1999, pg 25-40).

Assim, como conclusão parcial, o objetivo deste capítulo reside em apontar a característica mais importante, a qual deve ser dotado o tributo para atingir a efetiva proteção ambiental, a extrafiscalidade.

CAPÍTULO IV OS TRIBUTOS AMBIENTAIS EM ESPÉCIE

A extrafiscalidade deve acompanhar toda a categoria de tributos que se habilitam a constituir o rol de tributos ambientalmente orientados. Porém, em que se pese as divergências doutrinárias quanto ao número de espécies tributárias, tratar-se-á, aqui, daquelas capituladas no art. 145 da Carta Magna, ou seja, impostos, taxas e contribuições de melhoria; e também dos empréstimos compulsórios, previstos no art. 148 do mesmo diploma legal, e da ontribuição de intervenção no domínio econômico (CIDE). (FERRAZ, 2003 (a), pg 135-138).

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

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

§ 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.

§ 2º - As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.

Em primeiro lugar, releva explicitar breves considerações acerca das especificidades conceituais e jurídicas sobre as espécies tributárias retro enfocadas.

Imposto é espécie tributária caracterizada pela não-vinculação do produto da arrecadação à contraprestação de atividade estatal específica, em favor do administrado. Em observância aos princípios da isonomia tributária e da capacidade contributiva, tal espécie não poderá ser exigida com distinção entre os contribuintes de mesma capacidade econômica, conforme disposto no art. 145, § 1º do Estatuto Maior.

De fato, o argumento, descrito acima, é acolhido, também, pela inteligência do art. 16 do CTN, corroborado pela clássica doutrina do mestre Geraldo ATALIBA “Hipótese de Incidência Tributária”, já anteriormente citada no bojo deste trabalho.

O sistema constitucional de normas tributárias não prevê oportunidade para simples cobrança de impostos com finalidade ambientalmente orientada. Este será sempre dotado de características fiscais, podendo, admitida a hipótese de incidência do imposto, instituir forma específica de intervenção no domínio econômico, por via de extrafiscalidade. (FERRAZ, 2004).

Por seu turno, as taxas são tributos vinculados à contraprestação estatal específica, relativa ao contribuinte. Esta se operacionaliza por intermédio do exercício do poder de polícia ou da prestação de serviço público, compulsoriamente prestado pelo Estado, observado o prescrito no art. 145, II, da CF/88.

A melhor doutrina define serviço público da seguinte forma:

”Serviço público é toda atividade ou comodidade material fruível diretamente pelos administrativos, prestado pelo Estado ou por quem lhe faça as vezes, sob regime de Direito Público, portanto, consagrador de prerrogativas de supremacia e de restrições especiais-, instituído pelo Estado em favor dos interesses que houver definido como próprios no sistema normativo”. (BANDEIRA DE MELO, 2000, pg 425).

Por sua característica contraprestacional, “as taxas se prestam perfeitamente à tarefa de proteção ambiental, podendo ser exigidas em função da atividade de fiscalização ambiental como pela prestação obrigatória de serviços que tenham caráter ambiental”. (FERRAZ, 2004).

A seu turno, a contribuição de melhoria, elencada no art. 145, III, da CF/88, representa uma excelente oportunidade para a criação de unidades de conservação (UCs) no espaço urbano, garantindo qualidade de vida e bem-estar à população. Isso se daria pelas possibilidades de viabilização econômica para a implementação de ações e políticas públicas, de natureza ambiental.

Traduzindo, o Poder Público levantaria essas áreas com possibilidades reais de execução de obras públicas, e com a exigibilidade da referida contribuição afeta a valorização imobiliária decorrente da proximidade da área preservada, criaria o espaço urbano ambientalmente preservado. Desta ação, a administração pública disporia de recursos para fomentar novas iniciativas de igual reflexo, e ainda, indenizar o proprietário do imóvel gravado pela preservação compulsória. (FERRAZ, 2004).

O empréstimo compulsório é espécie tributária caracterizada por sua instituição em função de eminência ou acontecimento de comoção nacional ou clamor social, em face de calamidade pública, uma vez que esta pode ser de natureza ambiental. Também é admitida sua instituição para garantir custeio de investimento público de caráter urgente e de relevância para o interesse nacional.

Todavia, faz-se imperiosa a necessária aplicação dos recursos arrecadados às finalidades instituidoras, conforme comando constitucional do art. 148. Esta característica o torna um instrumento tributário, particularmente interessante, para a viabilização econômica de políticas públicas ambientais. (FERRAZ, 2004).

Por derradeiro, apresenta-se a CIDE como instrumento econômico de política fiscal, em face de sua característica própria, qual seja, “a exigibilidade somente em determinado âmbito econômico, sem ofensa aos princípios da isonomia tributária e da capacidade contributiva, o que a torna particularmente adequada à tributação ambientalmente orientada, especialmente aquela com finalidade re-orientadora de comportamentos através da ‘internalização’ de custos ambientais”. (FERRAZ, 2004).

O perfil de tributação ambiental da CIDE pode ser traçado pelo conteúdo das emendas 79, 87 e 376, todas constantes do Anexo I, onde há a proposição de que “parcela dos recursos arrecadados com a CIDE relativa às atividades de importação e comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus

derivados, e álcool etílico combustível será destinada à pesquisa e à implantação de fontes alternativas de energia renovável” e também de “instituição de CIDE relativa às atividades de importação ou comercialização de substâncias potencialmente causadoras de significativo impacto ambiental, assegurando que os recursos arrecadados serão destinados ao financiamento de projetos ambientais”. (GUIMARÃES DE ARAÚJO, 2003).

Resta concluso que, em amplitude de alcance social da política fiscal ambiental são, ressalvadas as peculiaridades e as necessidades de adequação de cada uma das espécies tributárias previstas no Código Tributário Nacional (CTN), o imposto, a taxa e a contribuição de melhoria, as espécies tributárias que possuem maior alcance para promover a efetividade e a viabilidade da preservação ambiental.

4.1 IMPOSTO AMBIENTAL

Consoante com o art. 16 do CTN e, com o descrito anteriormente, imposto é o tributo cuja obrigação compulsória tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica. Contudo, para que seja dotado de orientação ecológica, deve trazer como atributo a extrafiscalidade ambiental, com destinação do produto da arrecadação para a finalidade específica da proteção do meio ambiente.

Nesta mesma linha de raciocínio, devem conter estrutura orientada para servir de incentivo fiscal ou de benefício, sempre de forma indireta, a fim de não incorrer em ilegalidade ou inconstitucionalidade explícita.

Continuando, tal instituto deve permitir estabelecer sistema de graduação de alíquotas, de isenções e incentivos fiscais, para aqueles que estivessem cooperando e ajudando na preservação ambiental. Como exemplo, embora de forma incipiente e de efetividade discutível, a Lei nº 5.106/66 estabeleceu regras

de abatimento nas declarações de imposto de renda, tanto de pessoa física, quanto de pessoa jurídica, das importâncias destinadas a atividades de florestamento e reflorestamento. (ARAÚJO, 2003, pg 36-38).

4.2 IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÕES DE SERVIÇO DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO

O imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), capitulado no art. 155, II, CF/88, é, sem sombra de dúvida o imposto mais complexo em sua formulação teórica, dados os aspectos material, territorial e temporal de que é dotado, e ainda, a dificultosa adequação entre as legislações dos entes federados, que acabam por propiciar a famigerada “guerra fiscal”, que tanto retarda o desenvolvimento sócio-econômico nacional.

Atinente ao objeto em questão, qual seja, o estudo de viabilidade para adequação dos mecanismos tributários vigentes no país às necessidades de fomento à preservação ambiental, trata-se da experiência do “ICMS Ecológico”.

O Estado do Paraná, com o advento da Lei nº 56/91, põe-se em posição de vanguarda no cenário nacional quando instituiu o “ICMS Ecológico”, como via alternativa de financiamento público, disponibilizando recursos financeiros às administrações municipais, para que estas promovam ações e obras públicas de natureza sanitária e ambiental, cuja finalidade seja de proteção do meio ambiente natural. (ZEOLA, 2003, pg 179-197).

Para atingir os objetivos dispostos na lei estadual, o estado adotou a composição dos percentuais de repasse do produto de arrecadação do ICMS, determinados por critérios quantitativos e qualitativos.

Como critério quantitativo, analisou-se o percentual da superfície total da base territorial do município revertida em UCs, aí compreendidas as áreas de preservação permanente e as de reserva florestal legal, instituídas como fator “multiplicador que caracteriza o nível de restrição de uso área protegida”. (ARAÚJO, 2003, pg 39-48).

Como critério qualitativo ou subjetivo, consideram-se os aspectos da biodiversidade local, particularmente em sua qualificação física e biológica, incluindo-se neste critério, os recursos hídricos e suas fontes. O que se busca nesta avaliação é verificar o grau de conservação dos bens ambientais, bem como a “qualidade do planejamento, da implementação, da manutenção e da gestão” do meio natural, pelo Poder Público municipal. (ARAÚJO, 2003, pg 41).

Sobre esta questão, ainda, o Instituto Ambiental do Paraná, órgão normativo e regulador do estado para assuntos de meio ambiente, introduziu o conceito de “tratamento de entorno”, pelo qual procura-se considerar, também, como critério qualitativo para reppasse de receita, aqueles municípios que por ventura sejam afetados, diretamente, pelos espaços territoriais especialmente protegidos (ETEPs).

Em seguimento ao excelente exemplo legislativo ambiental dado pelo Estado do Paraná, apresenta-se o Estado de São Paulo. Este, a seu turno, promoveu intenso aperfeiçoamento legislativo, nesta ordem, criando e ampliando a gama dos critérios objetivos e subjetivos da lei.

É ler:

“No § 2º do artigo 1º, da Lei nº 8510/93 dispõe que, para os efeitos do inciso acima mencionado, a área total considerada como espaço territorial especialmente protegido em cada município será a soma das áreas correspondentes às diferentes unidades de conservação presentes no município, assim consideradas as estações ecológicas, as reservas biológicas, os parques estaduais, as zonas de vida silvestre em áreas de proteção ambiental (ZVS em APAs), as reservas florestais, as áreas de

proteção ambientais (APAs) e as áreas naturais tombadas, ponderadas pelos pesos atribuídos a cada uma delas”. (ARAÚJO, 2003, pg 42).

Outro aspecto relevante implementado por São Paulo fora a criação de mecanismos de compensação financeira para municípios que instituíram ETEP em suas bases territoriais, regulamentado pela Lei estadual nº 9146/95.

Desta forma, o exemplo desses dois entes federados incutiu no cenário nacional uma mentalidade de implementação de medidas operativas, que tragam consigo viabilidade econômica e financeira ao fomento da preservação do meio ambiente. À reboque, vê-se um emaranhado de estruturas a serem observadas, como:

“a criação, a fiscalização, a defesa, a recuperação, a regularização fundiária e a preservação de unidades de conservação e de sua fauna e flora, bem como a implantação de programas de educação ambiental e dos planos diretores e de manejo; a especial proteção das populações nativas que vivem em unidades de conservação, (...) combate à erosão com medidas de recuperação e proteção do solo nos locais (...) instituído e implantado programas de educação ambiental, a manutenção da biodiversidade dos ecossistemas, (...) financiamento de projetos ambientais de associações civis sem fins lucrativos”. (ARAÚJO, 2003, pg 43).

Outro critério, de igual importância, reside em benefício daqueles municípios fomentadores de obras e políticas públicas, cujo objetivo visa ao tratamento de água e esgoto, coleta seletiva e disposição final do lixo com critérios de mitigação do potencial de degradação ao ambiente. Tais medidas conservacionistas têm por finalidade a manutenção das áreas protegidas e a recomposição de áreas degradadas, em especial florestas, nascentes e matas ciliares.

A seu turno, o Estado de Minas Gerais ampliou o campo de abrangência da questão, ao contemplar com benefícios fiscais aqueles municípios que além de conservar a qualidade dos mananciais de abastecimento público e promover o correto tratamento de lixo e esgoto, também proporcionem desejadas ações no tocante à matéria patrimônio cultural e incentivos a implantação de áreas de

proteção por outros entes públicos e privados.

Assim, o Estado de Minas Gerais passou a adotar dois novos parâmetros qualitativos ao repasse de verbas oriundas do “ICMS ecológico”, quais sejam, a questão sanitária e o “índice de patrimônio cultural”. Inova, ainda, ao prever a possibilidade de redução do montante devido aos municípios que descuidarem de suas obrigações, cujo reflexo seja invasões ou outros tipos de agressão aos ETEPs. (ARAÚJO, 2003, pg 45)

A relevância da matéria reveste-se do aspecto da aplicação da justiça fiscal pela conversação ambiental, onde resta categorizado que seu alcance só se dará, efetivamente, com a adoção de medidas de estímulos e incentivos fiscais e financeiros aos municípios que zelam pelo meio ambiente, conjugando o princípio da prevenção e da conservação com compensação financeira.

Por assim dizer, reforçasse o quadro ora apresentado com o fundamento do desenvolvimento sustentado, pois o ente municipal tende a gerar de trabalho e renda, conservando os bens ambientais e, ainda, estimulando, através do exemplo, outros estados e municípios a adotarem iguais medidas de gestão ambiental.

A título de exemplo, vale-se do exemplo representado pelo Estado do Paraná, para traduzir os benefícios incorporados pela materialização do “ICMS ecológico” em sua base territorial:

“(...) entre 1992 e 1997, houve um aumento de 131,12% na superfície dos espaços protegidos das várias categorias e modalidades de manejo (...), aponta que entre 1992 e 1999, a superfície das unidades de conservação no Estado cresceu na seguinte proporção: unidades federais, 19,69%; estaduais, 732,92%; municipais, 1161,09%. É fundamental observar que a implantação desse instrumento no Paraná causou efeitos positivos diretos sobre as políticas de conservação florestal no âmbito dos municípios, que fizeram crescer mais de 1000% a superfície de áreas municipais protegidas. Isto é, o grande papel do ICMS ecológico é promover uma redefinição em torno de critérios de repasse de recursos que compense o estabelecimento de restrições administrativas nas áreas protegidas”. (ROCCO, 2004, pg 272-273).

Conclui-se, por oportuno, que o instituto do “ICMS Ecológico” é via legítima, legalmente constituída, para o fomento às ações do poder municipal visando à mitigação dos problemas ambientais. Isso somente se dará pela eficácia do exercício do poder de polícia, por via de regras claras e oportunas de licenciamento ambiental. (ARAÚJO, 2003, pg 39-48).

Ademais, visualiza-se algumas aplicações subsidiárias para o ICMS na tutela ambiental, mormente no que tange à regra de seletividade das alíquotas, em função da essencialidade da mercadoria e dos serviços, tributando de acordo com a comprovação de ser, a produção e o consumo, “ecologicamente corretos” ou não. Traduz-se, então, a função repressiva e pedagógica do “ICMS Ecológico”.

4.3 IMPOSTO PREDIAL TERRITORIAL URBANO.

Por ora, entra-se no espectro dos impostos relacionados ao uso e ao domínio da propriedade, que no caso específico do IPTU, refere-se a propriedade urbana e do ITR, a propriedade rural.

O objetivo da tributação ambiental é compor medidas de fomento à ações conservacionistas do meio ambiente, incluindo-se não só o meio ambiente natural, como também o “meio ambiente humano e artificial”, por sua vez composto de patrimônio cultural e do tombamento de paisagens urbanas. (ARAÚJO, 2003, 49).

Não pretende-se aqui traçar entendimentos sobre a questão sócio-econômica e jurídica da propriedade, e sim, apenas citar que:

“Em linhas gerais, a propriedade pode ser definida como direito de usar (jus utendi), gozar ou usufruir (jus fruendi), dispor da coisa (jus abutendi), bem como de reavê-la de quem injustamente a detém”. (ARAÚJO, 2003, pg 49).

Ressalta-se, ainda, que tal instituto está regulado pelos art. 1.228 e seguintes do Novo Código Civil, além de sua salvaguarda como garantia fundamental do bojo da Constituição Federal, em seu art. 5º, inciso XXII.

Outro fundamento jurídico importante que envolve esta questão é a “função social da propriedade”, que pode ser entendida como a sua utilidade em coerência com os comando dos interesses coletivos, sendo esta propriedade rural ou urbana.

O Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, IPTU, tem sua relevância jurídica, em face de sua competência ser privativa do Distrito Federal (*sui generis*) e dos municípios, consoante ao comando constitucional do art. 156, c/c. art 147, *in fine*.

“Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;

II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

§ 1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá:

I – ser progressivo em razão do valor do imóvel; e

II – ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel. § 2º - O imposto previsto no inciso II:

I - não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil;

II - compete ao Município da situação do bem.

§ 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do caput deste artigo, cabe à lei complementar:

I - fixar as suas alíquotas máximas e mínimas;

II - excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior.

III – regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados”.

“Art. 147. Competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais”.

No comando oportuno do art. Artigo 182, § 4º, II do Estatuto Fundamental, capítulo afeto à política urbana, o IPTU é apontado, expressamente, como instrumento econômico extrafiscal para a realização da função social da

propriedade urbana.

“Art. 182. A política de desenvolvimento urbano, executada pelo Poder Público municipal, conforme diretrizes gerais fixadas em lei, tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes.

§ 1º - O plano diretor, aprovado pela Câmara Municipal, obrigatório para cidades com mais de vinte mil habitantes, é o instrumento básico da política de desenvolvimento e de expansão urbana.

§ 2º - A propriedade urbana cumpre sua função social quando atende às exigências fundamentais de ordenação da cidade expressas no plano diretor.

§ 3º - As desapropriações de imóveis urbanos serão feitas com prévia e justa indenização em dinheiro.

§ 4º - É facultado ao Poder Público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente, de:

I - parcelamento ou edificação compulsórios;

II - imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo;

III - desapropriação com pagamento mediante títulos da dívida pública de emissão previamente aprovada pelo Senado Federal, com prazo de resgate de até dez anos, em parcelas anuais, iguais e sucessivas, assegurados o valor real da indenização e os juros legais”.

O argumento de assegurar o cumprimento da função social da propriedade, tendo em vista sua finalidade ambiental, encontra guarida do §1º do art. 156 da Carta Magna, que a seu comando institui a possibilidade de progressividade do imposto para os casos de descumprimento da função social da propriedade, mormente em atendimento aos quesitos de proteção ambiental.

É ler:

“É certo, portanto, que, por autorização constitucional, o IPTU pode ter importante finalidade ambiental, devido à possibilidade de sua progressividade no tempo, cujo intuito é assegurar a função social da propriedade. E é perfeitamente possível que essa função social possa, além de outros fins, visar ao atendimento da proteção ambiental”. (ARAÚJO, 2003, pg 53).

Contudo, a questão da progressividade do IPTU, assim como dos demais impostos tidos por reais, só foi admitida pelo STF, após a edição da Emenda Constitucional nº 29/2000, assim compreendida:

“(i) a progressividade para implementar o princípio de igualdade, prevista no artigo 5º, I, e artigo 150, II; (ii) a progressividade que deve atender aos

critérios da capacidade contributiva, conforme artigo 145, §1º; (iii) a progressividade em função do valor; (iv) da localização; e (v) do uso, todas conforme o artigo 156, §1º, I e II; (vi) aquela prevista no artigo 182, § 4º, II, que também é chamada progressividade no tempo". (ARAÚJO, 2003, pg 55).

Visto o entendimento da Corte Maior, não resta dúvidas sobre a importância extrafiscal do IPTU, valendo-se de sua vocação como hábil instrumento de preservação e recuperação ambiental, no meio urbano.

De igual modo, o IPTU pode ser eficaz como instrumento econômico na preservação do patrimônio arquitetônico e cultural, pela concessão de isenções e incentivos fiscais aos proprietários de imóveis, para estimulá-los a manter o grau de conservação dos bens protegidos.

Obviamente, o IPTU traz imensos reflexos quanto à validade e eficácia, para os mandamentos instituídos pelo Estatuto da Cidade, Lei nº 10.257/01, pela possibilidade do Poder Público determinar ao particular a obrigatoriedade de adotar condutas pró-ativas com relação ao imóvel urbano, particularmente quanto à função social da propriedade urbana.

Outras medidas de regulamentação do parcelamento e edificação também podem ser implementadas com o caráter extrafiscal do IPTU.

O referido Estatuto abriga em seu art. 4º, mecanismos tributários e financeiros, que representam um considerável avanço para a proteção do meio ambiente urbano, utilizando sistema de incentivos e benefícios fiscais que podem ser concedidos com a finalidade de implementar a aplicação do princípio da função social da propriedade, onde tais instrumentos valem como elemento fomentador da política urbana. (ARAÚJO, 2003, pg 57-59).

De volta à questão da progressividade do IPTU, o art. 7º do Estatuto da Cidade publicado em 2001, vem, depois da publicação da EC nº 29/00 e do entendimento de constitucionalidade dado pelo STF, regulamentar o disposto no

inc. II do § 4º do art. 182 da Carta Maior, premiando o ordenamento pátrio com a possibilidade de aplicação da progressividade temporal do imposto, com a majoração de alíquotas pelo prazo de cinco anos consecutivos, à propriedade que não cumprir sua função social. (ARAÚJO, 2003, pg 57-59).

Contudo, a permissividade legal, concedida aos municípios, contida no art. 182, II, § 4º, da CF/88, somente figurará no campo jurídico da validade e da existência, se houver lei municipal específica para área, obrigatoriamente incluída no plano diretor, sob pena de nulidade total.

A progressividade temporal do IPTU prevista na Carta Maior e regulada pelo Estatuto da Cidade, embora de entendimento pacificado pelo STF, quanto à sua constitucionalidade, ainda figura do seio de uma polêmica, pois como demonstrado de forma inequívoca, tributo, em qualquer de suas espécies, não pode ser dotado de caráter sancionador. Porém, há concretude de efeitos no seu entendimento como sanção, uma vez que pode ser aplicada a progressividade, ao “proprietário do imóvel não edificado, subutilizado ou não utilizado que deixar de promover seu adequado aproveitamento, após ter sido regularmente notificado a fazê-lo”. (ARAÚJO, 2003, pg 58).

Adstrito da discussão jusfilosófica que cerca o tema, para que a progressividade temporal do IPTU possa ser utilizada como instrumento eficiente na consecução dos objetivos da política urbana, faz-se necessário o atendimento de alguns pressupostos, tais como: “a existência de um plano diretor; a existência de uma lei municipal específica para a área incluída no plano diretor; a existência de notificação ao particular, devidamente averbada no registro de imóveis, que fixe prazo e condições para que ele cumpra as obrigações estatuídas na lei municipal específica; e o descumprimento das obrigações pelo particular”. (ARAÚJO, 2003, pg 59).

Neste particular, à título de ilustração, tem-se o caso bem sucedido de

implantação de uma política ambiental fiscal adotada pelo município de Porto Alegre. É ler:

“O IPTU ecológico de Porto Alegre surge no bojo da viabilização das RPPNs, que compõem a única categoria de unidades de conservação na qual a iniciativa de criação deve partir do particular. Todas as demais são criadas necessariamente pelo poder público. Neste sentido, a intenção principal é estimular a criação de RPPNs no âmbito municipal, oferecendo o benefício da renúncia fiscal – qual seja a isenção de cobrança do IPTU.

(...)

Mas o IPTU ecológico de Porto Alegre também isenta da cobrança, no mesmo estilo da legislação do ITR, as APPs, a reserva legal e outras áreas especialmente protegidas por ato do poder público”. (ROCCO, 2004, pg 276).

A idéia do legislador municipal reside em incentivar a preservação e a conservação de ETEPs capazes de beneficiar a coletividade, desonerando, através de contrapartida pecuniária (isenção), o particular que observar a função social de sua propriedade. (ROCCO, 2004, pg 276).

Portanto, resta inequívoco que o IPTU é instrumento hábil para desempenhar função de relevância na consecução dos objetivos da política urbana nacional, observado seu requisito fundamental, qual seja, a promoção do princípio constitucional da função social da propriedade urbana.

4.4 IMPOSTO TERRITORIAL RURAL

O imposto territorial rural tem seu regime jurídico afeto ao disposto no inciso VI e § 4º do art. 153, e no inc. II do art. 158, todos do contexto constitucional. 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 à atividades de subsistência familiar. Esta possibilidade legal corrobora para o cumprimento da função social da propriedade rural.

Além do contexto constitucional, o ITR também figura em diplomas legais,

como nos art. 29 a 31 da Lei nº 5.172 (CTN), nos art. 47 a 50 da Lei nº 4.504 (Estatuto da Terra), na Lei nº 9.393, que por sua vez, revogou os art. 1º a 22 da Lei nº 8.847 e no art. 18, § 2º, da Lei nº 4.771/65 (Código Florestal).

Desta conjunção de dispositivos legais surge a relevância desse imposto para a preservação ambiental, pois combina a permissividade de exclusão, da base de cálculo, do percentual de áreas de floresta nativa, particularmente as áreas de preservação permanente (APPs) e as reservas legais, bem como outros ETEPs componentes de propriedades rurais com progressividade ambientalmente orientada, voltada à concretização da função social da propriedade rural e à preservação ambiental.

Aqui surge uma peculiaridade do ITR como instrumento de proteção ambiental, qual seja, sua capacidade de alcançá-la tanto por via da fiscalidade como pela extrafiscalidade. (ARAÚJO, 2003, pg 64-65).

4.5 OUTROS INSTRUMENTOS TRIBUTÁRIOS: (IPVA – IPI – II – ISSQN)

No espectro do sistema tributário constitucional brasileiro há uma série de possibilidades ainda não abordadas, o que permite que outros impostos também se prestem à tutela ambiental. Tratar-se-á, por oportuno, de emitir parecer sobre o maior número de eventos possíveis.

Inicia-se pelo imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA), cuja característica principal é sua função predominantemente fiscal. Este imposto, porém, permite característica extrafiscal, onde seja instituído um sistema de concessão de isenções e redução de alíquotas, para veículos com baixo potencial de emissão de poluentes e para aqueles que adotem combustíveis alternativos aos combustíveis fósseis, portanto, veículos “ecologicamente corretos”.

Neste sentido, tem-se:

“Importante ressaltar ainda a existência do Decreto Federal nº 755/93, que estabeleceu diferentes alíquotas do IPI, para certos veículos movidos a gasolina e a álcool. Inicialmente, esse decreto visava à redução da dependência brasileira em relação ao petróleo, incentivando a produção, bem como o consumo doméstico, de álcool carburante. Tal incentivo, todavia, veio a contribuir para a diminuição dos níveis de poluição, uma vez que incrementou o consumo de combustíveis menos poluentes”. (ARAÚJO, 2003, pg 37).

Sob essa tratativa, exsurtem dois aspectos interessantes. O primeiro reside na forma de extrafiscalidade incidental do IPI, que inicialmente não trazia a intenção de contribuir para a questão ambiental. O segundo é a verificação *in loco* do alinhamento entre o IPI e o IPVA, particularmente na tributação sobre o setor automobilístico.

Como verifica-se, sem dúvida alguma, o alinhamento da natureza extrafiscal ambiental do IPI e do IPVA abre espaço para uma grande diversidade de aplicações conjuntas de ambos os impostos, como forma de mitigar os efeitos da poluição pela emissão de gases por veículos automotivos.

Primeiramente, aponta-se para a hipótese de consolidação dos incentivos e benefícios fiscais à utilização de combustíveis alternativos e, conseqüentemente, menos poluentes. Em seguida, para a possibilidade de estímulo a implementação de processos de melhoria da gestão ambiental da indústria automobilística, pela redução de alíquotas do IPI e do IPVA, utilizando desse mecanismo não só como “atrativo financeiro”, mas, acima de tudo, incorporando a conscientização de condutas pró-ativas de preocupação ambiental.

A ponderação dos interesses da indústria automobilística com a questão da preservação ambiental, por via da tributação ecologicamente orientada, traz algumas possibilidades, como: criação de automóveis de dimensões compactas, com motores de baixo consumo de combustível e conseqüentemente reduzida capacidade de emissões de gases e ruídos, composto de materiais recicláveis, que priorizem a reutilização de matéria-prima, estimulando ainda, aqueles à base de produtos naturais. (ARAÚJO, 2003, pg 63).

Implementadas essas medidas, diminui-se a tributação o que, por óbvio, torna mais baixo o custo de produção e o preço final do veículo ao consumidor.

Decorrente dessa questão, certifica-se a validade econômica e ambiental do “princípio da seletividade em função da essencialidade do produto, onerando com maior severidade as alíquotas de produtos tóxicos, poluentes ou de qualquer forma nocivos à saúde e ao meio ambiente, e diminuindo-se as alíquotas de produtos elaborados de acordo com as normas e os preceitos ambientais”, que no caso do IPI está flagrantemente explicitado pelo comando do inc. I do § 3º do art. 153 do texto constitucional. (ARAÚJO, 2003, pg 64).

A aplicação do IPI para fins de fomento à preservação ambiental atinge outras possibilidades, como por exemplo a indústria de reciclagem que, inicialmente, constituía-se de uma atividade desestimulante, pois esta estava sujeita ao regime de arrecadação do IPI, desprovida de uma política de incentivos e isenções, diferentemente da indústria consumidora de matéria-prima virgem, o que tornava-se desestimulante à adoção de posturas produtivas ambientalmente pró-ativas.

Visto que a atividade de remanufatura e reciclagem é fator importante no combate à produção de lixo e poluição, com a edição da Medida Provisória nº 75/2002, essa situação se reverteu, uma vez que gerou a possibilidade de que empresas que passassem a adquirir resíduos plásticos e outros materiais recicláveis, teriam direito a compensação de crédito presumido de IPI. (ARAÚJO, 2003, pg 64).

De igual modo, a extrafiscalidade ambiental do IPI reside na concessão de diminuição de alíquotas e isenções, para empresas que utilizam fontes de energia renováveis e não-poluentes.

Desse particular, o IPI se alinha com o imposto sobre a importação de

produtos estrangeiros (II), onde seu aspecto extrafiscal, voltado à preocupação ambiental, valida-se na forma de incentivos ou reserva de mercado a determinado produto que utiliza tecnologia não-poluente, em seu processo de fabricação. Isso colabora para conscientizar fabricantes e importadores a adotar mecanismos baseados em “tecnologias limpas”, implantando instrumentos responsáveis por uma melhoria da qualidade ambiental global.

O imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN), de competência exclusivamente municipal, está expressamente disposto no art. 156, inc. I e II da Carta Magna de 1988. Este tributo municipal pode ser de excelente valia por sua contribuição extrafiscal ao meio ambiente, se regulado para conceder isenções aos serviços de natureza ambiental de interesse local, como exploração do ecoturismo e do turismo vocacionado ao patrimônio histórico, paisagístico e cultural.

Por concluso, resta reiterado que nenhum imposto pode ter uma vinculação específica a atividade ou fim previamente estipulado, caso assim o fosse, constituiria ato legislativo inconstitucional. Portanto, para cumprir seu papel na tutela ambiental, o imposto deve dispor de caráter extrafiscal, por meio de uma política de incentivos e isenções fiscais, ou ainda, dispor de sistema de graduação de alíquotas.

4.6 TAXA AMBIENTAL

Conforme visto anteriormente, taxa é espécie tributária cujo fato gerador está estritamente vinculado a uma atividade estatal específica, seja serviço público, seja exercício do poder de polícia. Portanto, trata-se de tributo contraprestacional.

O comando legal disposto no art. 77 do CTN, assim estabelece:

“Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, **têm como**

fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

Parágrafo único. A taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a imposto nem ser calculada em função do capital das empresas”. (grifou-se)

O Estado, independentemente do nível de estatalidade, é o ente público competente ao pleno exercício da fiscalização e do controle da atividade do particular, que no caso das questões afetas ao meio ambiente, se dá por meio da expedição de licenças ambientais. O produto do recolhimento desta taxa serve de “fonte de custeio aos serviços públicos de licenciamento, de fiscalização, de limpeza ou de recuperação ambiental”. (ARAÚJO, 2003, pg 66).

A melhor doutrina entende que a taxa ambiental deve ser graduada de acordo com a carga de resíduos poluidores. Desta forma, o *quantum debeatur* da taxa ambiental deve ser diretamente proporcional ao custo dos serviços públicos ambientais prestados pela Administração Pública, em função do volume de emissões e despejos gerado pela conduta poluidora. (ARAÚJO, 2003, pg 66).

Neste particular, avulta de importância explorar a questão clássica da prestação de limpeza urbana e sua respectiva taxa:

“quanto mais altos os custos para o poder público na coleta de lixo, maior a taxa para o contribuinte. Gerará mais custos aquele que tiver maior volume de material coletado, ou seja, a taxa tem uma relação com o custo do serviço público prestado”. (ARAÚJO, 2003, pg 66).

Resta inequívoca a assertiva de que a graduação da taxa ambiental deve levar em consideração o custo dos serviços públicos prestados em razão da carga poluidora gerada pelo administrado, cuja finalidade contraprestacional tem, também, uma vertente coercitiva, atingida de forma indireta, articulada como mecanismo inibidor da conduta ambientalmente desinteressante.

Outro fato de relevância para a questão da taxa ambiental, está capitaniado pelo art. 23, inc. VI da Lei Maior, onde estabelece a competência

comum para as pessoas jurídicas de direito público ante a proteção do meio ambiente e o combate à poluição, em qualquer de suas formas. Portanto, a competência para instituir taxa, qualquer que seja sua destinação, cabe ao ente político a que repousar a responsabilidade para a prestação do serviço público.

Assim, sendo o licenciamento ambiental de competência comum estadual, há, por parte deste ente, a legitimidade para implantar a taxa ambiental sobre esse tipo do serviço público.

Sobre a taxa ambiental repousam, ainda, os aspectos econômicos, de extrema relevância para a defesa do meio ambiente; uma vez que, figurando como instrumento econômico de comando e controle, tais taxas podem funcionar como mecanismo de direcionamento de receita para o fomento de fundos ambientais específicos.

Neste sentido:

“(…), as taxas funcionarão como uma recompensa pela prestação de serviços, como licenciamento, fiscalização, limpeza e recuperação ambiental, pelo poder público. Como a taxa pode ter sua receita vinculada, deverá o estado, segundo entendimento da economia ambiental, direcionar a respectiva arrecadação para a recuperação do meio ambiente”. (ARAÚJO, 2003, pg 67).

Efetivamente, quanto maior for o nível de controle por parte do Poder Público da ação pública ambiental, maior a legitimidade para imputar a referida taxação:

“Taxa é unitária e igual para todos os agentes poluidores, que vão pagar proporcionalmente às emissões. Tipo de taxação, segundo a visão econômica, serve também como forma de tentar reduzir a degradação ambiental, uma vez que, quanto maior o volume da taxa, maior a preocupação das empresas em reduzir sua poluição, permitindo, assim, que se alcance o padrão ambiental desejado”. (ARAÚJO, 2003, pg 68).

Ainda neste mesmo diapasão:

“A taxa, portanto, funciona como mecanismo de diminuição da degradação ambiental, uma vez que os poluidores podem escolher entre melhorar seus equipamentos antipoluição, controlar suas emissões, evitando, assim, a

cobrança da taxa, já que estão se enquadrando abaixo dos padrões permitidos pelo órgão ambiental, ou pagar a taxa, via multa, que será equivalente à quantidade de poluição emitida”. (ARAÚJO,2003, pg 68).

Em decorrência do acima exposto, faz-se conveniente e oportuno distinguir taxa de preço público. Conforme a melhor doutrina, o primeiro é a remuneração compulsória pela contraprestação de um serviço público, enquanto o segundo elemento é a mesma situação revestida de facultatividade por parte do administrado. Portanto, claro está que os serviços de fiscalização, licenciamento e recuperação ambiental, disponibilizados pela Administração Pública, seja estadual, seja municipal, será sempre revestido de compulsoriedade, assim, trata-se de uma taxa ambiental.

4.7 CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA

A contribuição de melhoria é espécie Tributária disposta na Constituição Federal, em seu art. 145, III e no Código Tributário Nacional, no *caput* do seu art. 81, assim prescrita:

*“Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:
III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas”.*

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

De cunho eminentemente fiscal, a contribuição de melhoria visa ao atendimento dos princípios hermenêuticos do benefício e do não-enriquecimento injusto, por meio de ressarcimento ao erário público pelo acréscimo de valor imobiliário agragado ao bem particular, em detrimento da realização de obra pública.

Neste sentido, a melhor doutrina aponta como definição para contribuição

de melhoria, o seguinte teor:

“Contribuição de melhoria é o tributo que consiste no pagamento obrigatório decretado por um dos níveis do governo ou concorrentemente por todos, em razão de valorização produzida em imóvel do contribuinte por obra pública, cujo orçamento previamente seja do conhecimento do contribuinte e cujo montante de cobrança não ultrapasse o real custo da obra, rateado este proporcionalmente ao benefício trazido para cada imóvel circunvizinho”. (GOMES, 2000, pg 182).

Na esteira da conservação do meio ambiente, este tributo é dotado de excelente possibilidade extrafiscal, qual seja, o permissivo legal da mera consecução da obra pública já se constituir, de *per si*, fato gerador da contribuição, se dessa advier o efetivo benefício financeiro. Assim, conforme demonstrado anteriormente, o montante arrecadado com esse tributo pode ser reinvestido na realização de outras obras públicas de natureza ambiental, como parques e áreas de proteção urbanas. (GOMES, 2000, pg 181-182).

De fato, a utilização da contribuição de melhoria, como tributo ambientalmente orientado, traz inúmeras possibilidades e considerações ao escopo da tributação ambiental, cuja finalidade maior consiste na viabilização econômica das políticas públicas ambientais.

CAPÍTULO V A POLÍTICA NACIONAL DO MEIO AMBIENTE E SEUS ASPECTOS TRIBUTÁRIOS

A instituição da Política Nacional do Meio Ambiente (PNMA), pelo advento da Lei Federal nº 6.938, de 31 de Agosto de 1981, inovou o ordenamento pátrio, com a inserção de dispositivos gerais de comando e controle, funcionando como linhas-mestras, obrigando as normas estaduais e municipais a se adequarem ao aperfeiçoamento legislativo. Outra importante inovação implantada pela lei em comento foi a criação do Sistema Nacional do Meio Ambiente (SISNAMA) e do Conselho Nacional do Meio Ambiente (CONAMA).

O foco do referido sistema de gestão e planejamento é a questão ambiental e sua perspectiva de atingimento da meta de desenvolvimento sustentável, que, portanto, faz-se imperiosa a observância dos aspectos econômicos e sociais que permeiam a questão.

De fato, a preocupação com a questão ambiental, nada mais é do que a ponderação dos interesses conjugados pelo necessário crescimento econômico e a desejada proteção do meio ambiente.

Para alcançar os objetivos primordiais da PNMA, detidamente descritos no bojo dos art. 2º e 4º da lei em comento, o comando legal do art. 13, do mesmo diploma, prevê formas de atuação do Poder Público na tutela ambiental, particularmente quanto às ações de fomento ao desenvolvimento sustentável.

Sendo assim, vê-se que “o cerne da questão das normas que regem o meio ambiente é o incentivo à preservação”. (ARAÚJO, 2003, pg 83).

Quanto à essa questão, faz-se oportuno reafirmar a essencialidade do papel da extrafiscalidade dos tributos orientados para a preservação do meio ambiente.

A atuação extrafiscal dos tributos ambientais, visando à preservação do meio natural, traz consigo algumas possibilidades: incentivar a eliminação de desperdício de recursos ambientais; conceder isenção fiscal na venda de equipamentos redutores de contaminação ou poluição; conceder isenção fiscal do IPTU para proprietários que adotem instalações e medidas operativas de redução de contaminação ou poluição; dedução fiscal com gastos de descontaminação e despoluição, particularmente em cursos d'água e nascentes; sobretaxação de edifícios sem equipamentos anticontaminação; e fixação de limites de resíduos e efluentes, e conseqüentemente, sobretaxação em caso de extrapolação dos limites estabelecidos. (ARAÚJO, 2003, pg 83-84).

A título de corroboração com o tema, buscou-se evidenciar a proposta de emenda à Constituição (PEC 520/02), de autoria do Deputado Federal José Roberto Batochio (PDT-SP), com o intuito de proibir a criação de impostos sobre imóveis urbanos e rurais, cujos recursos naturais exerçam relevante função ambiental. É ler:

“O deputado justifica a proposta afirmando que os órgãos do Sistema Nacional do Meio Ambiente, diante da carência de recursos materiais e humanos que marca o poder público no País, enfrentam dificuldades para garantir o cumprimento da legislação ambiental. (...).

Segundo Batochio, a inserção da variável ambiental no sistema tributário é uma boa opção, já adotada em vários países. “Estamos no momento certo para adotar essa política no Brasil, no âmbito da reforma tributária atualmente em discussão no Congresso”, diz o deputado.

Ele explica haver várias hipóteses de proteção jurídica do meio ambiente através do sistema de tributos. “Pode ser estabelecida, por exemplo, isenção total ou parcial do IPI ou do ICMS nos casos de industrialização de produtos recicláveis, adoção de equipamentos antipoluentes, plantio de produtos agrícolas com adubos orgânicos, práticas de defesa da flora e da fauna. Por outro lado, o princípio do poluidor-pagador deve ser acolhido, prevendo-se, por exemplo, alíquotas mais elevadas do IPI ou do ICMS para produtos derivados de petróleo, agrotóxicos, veículos automotores poluentes, etc” - propõe Batochio.

Ele acrescenta que especial atenção deve ser dada à proteção jurídica das florestas. “Sempre que, por iniciativa da autoridade ambiental competente, for declarado que as florestas, a vegetação natural e os demais recursos naturais de uma propriedade desempenham estrita função ambiental, essa

declaração deveria ter a força de impedir a sua tributação", propõe o deputado. Por Luiz Cláudio Pinheiro/AM. (Agência Câmara, 2002).

Reitera-se, por suposto, que não há o que se confundir em estabelecer incentivos e benefícios fiscais com a não aplicação de multa pecuniária. Aponta-se uma série de possibilidades de sanção fiscal que não perpassam a seara dos tributos, como se vê: penalização por poluição sonora; penalização a produtores agropecuários tóxicos; penalização por utilização agrícola de produtos tóxicos ou proibidos; penalização por vazamentos em embarcações; e penalização por instalações incorretas de redes de esgoto. (ARAÚJO, 2003, pg 84).

Cabe ressaltar, também, que os aspectos extrafiscais em comento são mais perceptíveis à iniciativa privada do que ao administrado, uma vez que visam à implantação de estratégias e planos de gestão de controle ambiental, por meio do investimento em mecanismos de redução de poluição e fomento à transações comerciais envolvendo produtos ecologicamente corretos. Há ainda, possibilidade de financiamento público à iniciativa privada, com taxas e juros reduzidos.

Nesse particular, a extrafiscalidade ambiental das ações públicas inicia-se pelo coerente planejamento e zoneamento territorial, rural e urbano, dotando as propriedades de gravame tributário mais ou menos oneroso, em função de sua observância.

Portanto, conclui-se que, "o estímulo ao contribuinte para preservar o meio ambiente por intermédio de concessão de incentivos fiscais, isentando-o total ou parcialmente do pagamento de tributos ou permitindo a dedução dos gastos com outros tributos, é o melhor e mais eficiente instrumento de prevenção ambiental". (ARAÚJO, 2003, pg 85).

Embora não elencado anteriormente no corpo deste trabalho, o princípio da prevenção não enseja a preservação do meio ambiente com instrumentos punitivos, mas com mecanismos incentivadores, a fim de trazer potencialidades

competitivas para as empresas privadas.

Com o intuito de propiciar melhoria do processo de preservação ambiental, é de competência do Poder Público planejar e implementar medidas que possibilitem associar a redução de custo ambiental com o aumento de receita destinada ao fomento de políticas públicas dessa natureza.

5.1 TAXA DE CONTROLE E FISCALIZAÇÃO AMBIENTAL

Veio à baila, no sistema normativo ambiental brasileiro, a inserção da taxa de controle e fiscalização ambiental (TCFA), que regulamentada pela Lei nº 10.165, de 27 de dezembro de 2000, alterou o art. 17 da Lei nº 6.938/81 (PNMA).

Este instrumento tributário típico da função fiscal ambiental estabelece como fato gerador “o exercício regular do poder de polícia conferido ao IBAMA para controle e fiscalização das atividades potencialmente poluidoras e utilizadoras de recursos naturais”. Todavia, estabelece-se, também, a sujeição passiva para aqueles agentes econômicos responsáveis pelo desempenho de atividades consideradas poluidoras, tais como: “empresas que atuam no ramo de extração e tratamento de minerais; indústria de produtos minerais e não-metálicos; indústrias metalúrgicas, mecânicas, de material elétrico, eletrônico e de comunicação, de material de transporte, de madeira, de papel e celulose, de borracha, de couros e peles, têxteis, de vestuário, calçados e artefatos de tecido, indústrias de produtos de matéria plástica; indústrias do fumo; indústrias químicas, de produtos alimentares e bebidas; entre outros”. (ARAÚJO, 2003, pg 85-86).

A instituição da TCFA trouxe de volta ao ordenamento pátrio um instituto, que à época havia sido recentemente banido por via de inconstitucionalidade decretada pela Corte Maior, qual seja, a taxa de fiscalização ambiental (TFA), por sua vez, instituída pela Lei nº 9960/00.

Sua inconstitucionalidade foi defendida por flagrante desatendimento aos princípios gerais de direito ambiental e tributário; uma vez que resta inequívoco o entendimento doutrinário e jurisprudencial sobre o caráter contraprestacional da taxa, por meio de ação positiva do estado, no caso o exercício do poder de polícia ambiental, para com o administrado. Foi assim noticiada:

“Por unanimidade de votos, o Supremo Tribunal Federal suspendeu hoje (29/03) a cobrança da taxa de fiscalização ambiental de R\$ 3 mil, instituída pelo Ibama, que deveria ser paga até sexta-feira próxima (dia 31) pelas empresas e pessoas físicas que trabalham em atividades potencialmente poluidoras. O plenário concedeu liminar na ação direta de inconstitucionalidade (2.178) apresentada pela Confederação Nacional da Indústria (CNI), e suspendeu a eficácia do artigo 8º da lei federal 9.960/2000. Os ministros entenderam que a lei não definiu uma alíquota mas valores uniformes para todos os contribuintes utilizadores de recursos ambientais. As empresas que já efetuaram o pagamento da taxa de fiscalização ambiental terão de esperar o resultado do julgamento do mérito da matéria pelo Supremo para pedir à Justiça a restituição do dinheiro pago indevidamente ao IBAMA”. (Notícias STF, 2000).

A seu turno, continua em voga a polêmica acerca da inconstitucionalidade da TCFA, em função da competência concorrente entre os entes estatais, visto que a atribuição de atividade fiscalizatória ambiental é, em várias hipóteses, de encargos dos estados e dos municípios e a competência para a atuação e cobrança é afeta ao IBAMA.

Neste sentido, corrobora ainda a seguinte citação :

“Ademais, existe o questionamento da existência de bitributação, visto que o Ibama já é remunerado pelas atividades de fiscalização, por meio de licenciamento ambiental”. (ARAÚJO, 2003, pg 87).

Sob a orientação exegética da tributação ambiental, voltada a uma política instituidora de incentivos e benefícios fiscais às atividades não degradadoras do meio ambiente, há de se tecer algumas críticas. Estas visam à falta de estímulo legal, em forma de benefícios ou isenções àqueles administrados que invistam em MDL ou em ações que visam à educação e à conscientização ambiental.

Ainda nesse ponto, vale-se da citação abaixo para convalidar a crítica feita ao instituto da TCFA:

“Os danos ambientais são sempre de difícil reparo ou, muitas vezes, são irreparáveis; portanto, não é eficiente uma norma que estipule cobrança de taxas, como natureza de sanção, pois o pagamento não traz nenhum tipo de melhoria ao meio ambiente”. (ARAÚJO, 2003, pg 88).

Imerso em um contexto sócio-econômico, onde a solução reside na opção por um modelo de desenvolvimento sustentado, a instituição de normas de comando e controle revestidas de caráter meramente sancionador, somente desencadeará um fato limitador para o crescimento econômico.

Em que se pese a imperiosidade da conscientização da preservação ambiental, para a consecução do sucesso dos objetivos da PNMA, acredita-se que estes só poderão ser alcançados por via de incentivos de natureza tributária e econômica.

Complementando, assim dispõem-se:

“O intuito não é abolir a cobrança de taxas ou multas pelas ações causadoras de danos ambientais, mesmo porque feriria o princípio do poluidor-pagador instituído pela Lei n° 6.938/81. As taxas devem servir como mecanismo de equalização dos custos sociais e privados. Devem ser utilizadas, entretanto, como último recurso do poder público na preservação do meio ambiente”. (ARAÚJO, 2003, pg 88).

Assim, não há o que se falar em extinção do caráter arrecadatório do tributo ambiental, visto sua natureza essencial para a manutenção dos serviços exigíveis ao Poder Público. Na peculiaridade da questão do meio ambiente, sabido está que o tributo dotado de caráter meramente fiscal não atende aos requisitos exigidos para a promoção do equilíbrio ecológico, sendo necessária a realocação quantitativa e qualitativa da carga tributária.

Destarte, a instituição da TCFA gera possibilidades concretas, ao poder público, de permitir maior eficiência na preservação do meio ambiente, coibindo as atividades degradadoras, bem como, estimulando as condutas não-poluidoras, ainda que por meio de fiscalidade ambiental.

Há, pois, na hipótese de que a TCFA seja dotada de extrafiscalidade, em face do princípio da essencialidade dos tributos, “a permissão para que o Poder Público gradue a tributação de modo a incentivar atividades, processos produtivos ou consumos ecologicamente corretos e desestimule o emprego de tecnologias defasadas e a produção de bens considerados ecologicamente incorretos”. (ARAÚJO, 2003, pg 90).

A esse propósito, a imprensa assim veiculou:

“O Instituto Brasileiro de Meio Ambiente e Recursos Naturais Renováveis (IBAMA) lembrou aos donos de empresas potencialmente poluidoras ou que utilizam recursos naturais, que está em pleno vigor a Lei nº 10.165/00, que instituiu a cobrança da Taxa de Fiscalização e Controle Ambiental.

As Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADINs) movidas pelas confederações da Indústria, do Comércio e dos Transportes não foram acatadas pelo Supremo Tribunal Federal. O STF suspendeu os pedidos de liminar contra a cobrança da taxa e publicou a decisão no Diário da Justiça do dia 15 de agosto. As atividades sujeitas à cobrança da taxa estão definidas no Anexo 8 da lei. Os valores da taxas variam de R\$ 50,00 a R\$ 2.250,00”. (Agência Brasil, 2001).

Porém, a referida taxa ainda suscita polêmica no meio jurídico e político, é ler:

“O deputado Pompeo de Mattos (PDT-RS) criticou o governo federal por não esperar a votação pela reforma tributária para emitir medidas provisórias criando novos impostos e taxas. Ele chamou a atenção para emissão pelo governo de uma MP, aprovação pela Casa, que criou a taxa de fiscalização ambiental, que cobra R\$ 3 mil das empresas que têm qualquer ligação com o meio ambiente. “São farmácias, padarias que estão tentando produzir e, agora, são obrigadas a pagar mais um imposto”, frisou, acrescentando que espera que a Casa reverta esta situação”. (Jornal da Câmara, 2000).

Adstrito de toda polêmica que envolve a condição de existência e validade da TCFA, cabe enfatizar que a implementação de instrumentos tributários de igual natureza, desde que observados os critérios já abordados, perfaz um impulso necessário à viabilização econômica de projetos e políticas públicas ambientais.

CONSIDERAÇÕES FINAIS:

Ao findar este trabalho, com a pretensão de tê-lo feito da melhor forma possível, sem, contudo, ter a intenção de esgotar o assunto, que muito pelo contrário, as idéias-força aqui apresentadas somente denotam o quanto de trabalho de pesquisa ainda aguarda por ser realizado.

Inicialmente, buscou-se demonstrar a crescente percepção da necessidade de conservação do meio ambiente, por via do conhecimento científico como fator determinante ao esclarecimento da complexidade e da fragilidade dos ecossistemas e da biodiversidade.

O advento da Conferência de Estocolmo (1972) e da Conferência das Nações Unidas sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento (Declaração do Rio – 1992) promoveu, em nível mundial, uma revolução no aperfeiçoamento normativo no trato com a matéria jurídico-ambiental.

No Brasil, ao largo de todo o ordenamento jus-ambiental preexistente, foi com o advento da Política Nacional do Meio Ambiente, regulada pela Lei n.º 6938/81 que se iniciou a busca pela efetiva preservação do meio ambiente.

Apartir daí, restou clara a indissociabilidade do direito ambiental e do direito econômico, tendo em vista as finalidades em comum, quais sejam, a sadia qualidade de vida e o bem-estar social, colimadas pela busca do desenvolvimento sustentado. A relevância do tema é tanta que a essência da política econômica vinculada à defesa do meio ambiente, está caracterizada como uma linha-mestra no texto constitucional, em face do disposto no art. 170, VI, CF/88.

Neste contexto, a intervenção do estado na economia e no gerenciamento dos recursos naturais renováveis, determinadas por normas de comando e controle, visa à eqüidade entre os interesses individuais e coletivos e entre as

presentes e futuras gerações; que por sua vez, somente podem ser alcançadas por meio de posturas pró-ativas que visam à não-ocorrência de evento danoso ao ambiente natural.

Exsurgem, então, a ferramenta mais valiosa na legitimação do uso de instrumentos econômicos visando à tutela ambiental, qual seja, o princípio do poluidor-usuário/pagador, cuja finalidade é a indução do comportamento humano menos gravoso ao meio ambiente, por via da “internalização dos custos ambientais”, uma vez considerados pela utilização do recurso natural e seu respectivo impacto.

A extrafiscalidade de que devem ser dotados os tributos ambientais, para que estes se legitimem como instrumentos hábeis para coibir comportamentos, individuais e coletivos, lesivos ao meio ambiente, constitui-se de resultado teórico de maior relevância no contexto deste estudo, dada sua influência determinante em favor da indução do comportamento dos agentes econômicos potencialmente poluidores, à posturas ecologicamente corretas.

A “internalização dos custos ambientais”, na categoria de externalidade negativa, visa ao saneamento de distorções na formação do preço dos produtos, levando-se em consideração o custo ambiental, que em última medida, é pago pela sociedade.

Em seguida, buscou-se mostrar que os limiares da tributação ambiental estão nos princípios da legalidade e da capacidade contributiva, não se admitindo seu caráter confiscatório ou sancionatório, por este ser exclusivamente aplicável às atividades ilícitas, por meio de multas e outras penalidades pecuniárias.

Por seu turno, a tributação ambiental só é aplicável a atividades lícitas, embora potencialmente poluidoras. Em que se pese seu impacto negativo ao meio

natural, as atividades lícitas poluidoras devem seguir sob a égide da outorga do Estado, portanto, são passíveis de fiscalização e regulação.

Outra característica da tributação ambientalmente orientada reside nas medidas operativas de mitigação do potencial poluidor ou de antecipação ao fato danoso ao meio ambiente. O caráter sancionatório pecuniário só seria aplicável, após a ocorrência do fato degradador.

A implementação da tributação ambiental traduz-se pela possibilidade concreta de incorporar a flexibilidade, o incentivo e os benefícios fiscais aos instrumentos normativos, observada a aplicação dos princípios ambientais constitucionais.

Na mesma medida, demonstrou-se a inviabilidade da utilização exclusiva de instrumentos econômicos de tributação ambiental, fazendo-se necessária sua conjugação com mecanismos judiciais e de comando e controle.

Assim, a tributação ambiental como instrumento de política econômica e ambiental, atende ao critério de intervenção estatal na economia, sem descurar-se dos aspectos de competitividade e neutralidade, de que essa medida deve ser revestida.

Esse trabalho buscou, também, demonstrar a necessária conjugação de interesses ambientais, sociais e econômicos, alcançada por via de uma correta política de subsídios e benefícios fiscais.

Portanto, o fim último da tributação ambiental deve ser a sua implementação como instrumento viável e eficaz, que garanta o aumento da eficiência econômica de forma ambientalmente sustentada. Contudo, não se deve ensejar que tal instrumento seja apto às funções para o qual não é vocacionado, como a atividade sancionadora.

Por concluso, resta aclarar e ressaltar os resultados teóricos apurados no bojo deste trabalho, quais sejam: a proibição constitucional de instituir imposto ambiental com receita vinculada; o princípio da legalidade deverá oportunizar a tipicidade aberta para os tributos ecologicamente orientados; o tributo ambiental deverá possuir, invariavelmente, caráter extrafiscal; a utilização de isenções e incentivos fiscais deve ser sistematizada e fomentada; as taxas e as contribuições de melhoria e de intervenção no domínio econômico são caracterizadas como fortes instrumentos econômicos de proteção ambiental; a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios têm competência para instituir tributos de orientação ambiental; à União caberá a instituição do imposto ambiental da contribuição de intervenção no domínio econômico; as taxas e a contribuição de melhoria serão instituídas por qualquer um dos entes jurídicos de Direito Público.

Por derradeiro, resta a conclusão de que o tributo ambiental não pode ter como fato gerador a poluição ambiental, mas a atividade potencialmente poluidora ou a utilização dos recursos naturais, de forma a viabilizar, economicamente, a efetiva defesa e preservação ambiental.

ANEXO I PROPOSTAS DE REFORMA TRIBUTÁRIA AMBIENTAL

EMENDAS APRESENTADAS NA CÂMARA DOS DEPUTADOS: fragmento do texto “TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL E REFORMA TRIBUTÁRIA” de autoria de Suely Mara Vaz Guimarães de Araújo. Consultoria Legislativa. Agosto/2003

“Foram apresentadas várias emendas à PEC 41/2003, de autoria de diferentes Parlamentares, tendo por escopo a tributação ambiental. São elas:

Emenda 22, de autoria da Deputada Perpétua Almeida e outros: insere como princípio da ordem econômica o tratamento diferenciado para produtos e serviços que façam uso sustentável da biodiversidade;

Emendas 32, 33 e 34 de autoria do Deputado Antônio Carlos Mendes THAME e outros: prevêm a instituição de mecanismos de compensação pelo uso de recursos ambientais e pela degradação da qualidade ambiental (princípio do poluidor-usuário/pagador);

Emenda 37, de autoria do Deputado Ronaldo Vasconcellos e outros: prevê alíquota máxima de 6% pra o ICMS no caso de veículos automotores movidos exclusivamente a álcool combustível, a gás natural veicular ou a ambos os combustíveis;

Emenda 38, de autoria do Deputado Ronaldo Vasconcellos e outros: prevê a seletividade do IPI e do ICMS conforme o impacto ambiental do produto ou serviço;

Emenda 60, de autoria do Deputado Luiz Carreira e outros: destina recursos para aplicação, pelas instituições federais de ensino das regiões Centro-Oeste, Norte e Nordeste, em programas de ensino e pesquisas voltados à promoção do desenvolvimento sustentável;

Emenda 71, de autoria do Deputado Ronaldo Vasconcellos e outros: prevê que poderão ser excluídos da base de cálculo do imposto sobre grandes fortunas os valores destinados, por pessoas físicas, para a criação e desenvolvimento de fundações de promoção da cultura, do desporto, do meio ambiente e da pesquisa científica e tecnológica;

Emenda 75, de autoria do Deputado Ronaldo Vasconcellos e outros: veda a instituição de impostos, taxas e contribuições sobre indústrias exclusivamente recicladoras;

Emenda 79, de autoria do Deputado Ronaldo Vasconcellos e outros: prevê a instituição de CIDE relativa às atividades de importação ou comercialização de substâncias potencialmente causadoras de significativo impacto ambiental, assegurando que os recursos arrecadados serão destinados ao financiamento de projetos ambientais;

Emenda 82, de autoria do Deputado Ronaldo Vasconcellos e outros: prevê que no cálculo do ITR as áreas de preservação permanente, de reserva legal e, se assim declaradas mediante ato do Poder Público, outras áreas de interesse ecológico serão consideradas como não-tributáveis e não-aproveitáveis;

Emenda 87, de autoria do Deputado Ronaldo Vasconcellos e outros: prevê que parcela dos recursos arrecadados com a CIDE relativa às atividades de importação e comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados, e álcool etílico combustível será destinada à pesquisa e à implantação de fontes alternativas de energia renovável;

Emenda 88, de autoria do Deputado Ronaldo Vasconcellos e outros: prevê que na repartição das receitas do ITR com os municípios serão estabelecidos mecanismos de compensação pela existência de espaços territoriais especialmente protegidos (compensação financeira pela preservação ambiental);

Emenda 91, de autoria do Deputado Ronaldo Vasconcellos e outros: prevê que no critério de rateio dos recursos do Fundo de Participação dos Estados e do Fundo de Participação dos Municípios haverá um diferencial a ser acrescido de forma diretamente proporcional à área ocupada por espaços territoriais especialmente protegidos (compensação financeira pela preservação ambiental);

Emenda 92, de autoria do Sr. Paulo Bernardo e outros: entre outras disposições, insere como princípio da ordem econômica o tratamento diferenciado para empreendimento que prestem serviços ambientais e que façam uso sustentável dos recursos naturais renováveis;

Emenda 102, de autoria do Sr. Fernando Gonçalves e outros: prevê incentivos para o álcool carburante;

Emenda 123, da Sra. Kátia Abreu e outros: entre outras disposições, prevê que, para efeito de ITR, não serão consideradas tributáveis as áreas de preservação permanente, as áreas cobertas por florestas nativas e outras áreas sob restrição normativa de caráter ambiental;

Emenda 125, de autoria do Sr. Sandro Mabel e outros: prevê que parcela dos recursos do ICMS será destinada aos Municípios que abriguem Unidades de Conservação e possuam serviços de saneamento ambiental ou sistemas de gestão ambiental implantados;

Emenda 135, de autoria do Deputado Ronaldo Vasconcellos e outros: prevê que os empréstimos compulsórios poderão destinar-se, também, às despesas decorrentes de desastres ambientais;

Emenda 168, de autoria do Sr. Jutahy Júnior e outros: entre outras disposições prevê tratamento especial em relação ao ICMS para as operações que envolvem energia elétrica produzida por fontes eólica ou solar;

Emenda 225, de autoria do Sr. Leonardo Mattos e outros: prevê lei estadual para regular a destinação de parcela das receitas do ICMS, com a preocupação de manter as iniciativas de ICMS ecológico;

Emenda 244, de autoria do Sr. Eduardo Paes e outros: prevê as contribuições de intervenção ambiental;

Emenda 279, de autoria do Sr. Pauderney Avelino e outros: entre outras disposições, prevê a constituição do Fundo de Preservação da Amazônia brasileira;

Emenda 305, do Sr. Luciano Zica e outros: prevê incentivos, em relação ao IPI, para o uso de material reciclado;

Emenda 328, do Sr. Simão Sessim e outros: prevê a possibilidade de instituição de contribuição ecológica das empresas potencialmente poluidoras;

Emenda 347, do Sr. Walter Feldman e outros: entre outras disposições, prevê tratamento especial em relação ao ICMS para as operações que envolvam energia elétrica produzida por fontes eólica ou solar;

Emenda 375, de autoria do Deputado Sarney Filho e outros: prevê que a contribuição previdenciária incidente sobre a receita ou faturamento será aplicada de forma diferenciada, de acordo com o impacto da atividade da empresa e do ciclo de vida de seus produtos sobre o meio ambiente;

Emenda 376, de autoria do Deputado Sarney Filho e outros: prevê a instituição de CIDE relativa às atividades de importação ou comercialização de substâncias potencialmente causadoras de significativo impacto ambiental, assegurado que os recursos arrecadados sejam destinados ao financiamento de projetos ambientais;

Emenda 377, de autoria do Deputado Sarney Filho e outros: prevê que na repartição das receitas do ITR para os Municípios serão estabelecidos mecanismos de compensação pela existência de espaços territoriais especialmente protegidos (compensação financeira pela preservação ambiental);

Emenda 378, de autoria do Deputado Sarney Filho e outros: prevê a seletividade do IPI e do ICMS conforme o impacto ambiental do produto ou serviço;

Emenda 380, de autoria do Deputado Sarney Filho e outros: prevê que os empréstimos compulsórios poderão destinar-se, também, às despesas decorrentes de desastres ambientais;

Emenda 381, de autoria do Deputado Sarney Filho e outros: prevê que, sempre que possível, a instituição e a graduação dos tributos e contribuições, bem como a repartição das receitas tributárias, considerarão os princípios do poluidor-pagador e do não-poluidor recebedor;

Emenda 445, 455, 458, 459 e 460, de autoria do Deputado Patrus Ananias: procuram assegurar recursos para os serviços públicos na área do saneamento ambiental, com vistas a assegurar sua universalização;

Emenda 466, de autoria do Deputado Edson Duarte e outros: prevê a seletividade do IPI e do ICMS conforme o impacto ambiental do produto ou serviço”.

ANEXO II REFERENCIAL JURISPRUDENCIAL - TCFA.

TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 2ª REGIÃO

EMENTA

CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO - MANDADO DE SEGURANÇA - TAXA DE FISCALIZAÇÃO AMBIENTAL. LEI Nº 9.960 DE 28/01/2000. INCONSTITUCIONALIDADE.

1 - O STF afastou, por inconstitucionalidade, a Taxa de Fiscalização Ambiental, criada pela Lei nº 9.960 de 28 de janeiro de 2000 (ADI _ ADIMC 2.178/DF).

2 - Precedentes: 2000.02.01.054644-0- TRF2; 2000.02.01.056700-4-TRF2; 2000.38.00.008649-7/MG- TRF1.

3 - Apelação do IBAMA e remessa oficial improvidas.

(Apelação Mandado de Segurança 36909 (2000.02.01.054.646-3) _ 3ª Turma _ Rel. Des. Federal Frederico Gueiros _ DJ 11.10.2002)

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, Decide a Egrégia Terceira Turma do Tribunal Regional Federal da 2ª Região, por unanimidade, negar provimento ao recurso e à remessa necessária, nos termos do relatório e voto constantes dos autos, que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

Custas, como de lei.

Rio de Janeiro, 10 de setembro de 2002.

RELATÓRIO

Cuida-se de mandado de segurança impetrado pelo SINDICATO DAS INDÚSTRIAS DA ÓPTICA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO contra ato do Sr. PRESIDENTE DO INSTITUTO BRASILEIRO DO MEIO AMBIENTE E DOS RECURSOS NATURAIS RENOVÁVEIS e do SUPERINTENDENTE DO IBAMA NO ESTADO DO RIO DE JANEIRO, insurgindo-se contra a cobrança da Taxa de Fiscalização Ambiental, tributo instituído pela lei nº 9.960, de 28 de janeiro de 2000.

Sustenta a Impetrante, em síntese, que a Taxa de Fiscalização Ambiental - TFA é um imposto cuja instituição somente seria possível no exercício da competência residual da União, necessitando, entre outros requisitos, ser veiculado por lei complementar. Aduz, ainda, que a cobrança da TFA só poderia ser feita a partir do ano de 2001, sob pena de violação constitucional da anterioridade tributária, pois a lei de conversão nº 9.960/2000, derivada da MP nº 2.015/99, alterou o conteúdo material desta no que concerne aos aspectos valorativos da TFA.

Às fls. 64/65, o Juízo *a quo* indeferiu o pedido liminar.

O MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL opina às fls. 105/109, pela concessão da segurança.

Sentenciando às fls. 112/116, o Juízo *a quo* concedeu a segurança, fundamentando sua decisão em julgado do E. Supremo Tribunal Federal.

Irresignado, apela o INSTITUTO BRASILEIRO DO MEIO AMBIENTE E DOS RECURSOS NATURAIS RENOVÁVEIS _ IBAMA, às fls. 123/129, sustentando a reforma da r. sentença.

Contra-razões às fls.134/137.

Os autos subiram a esta E. Corte.

Nesta Instância, Ministério Público Federal em parecer às fls. 144/146, opinou pelo improvimento da apelação.

Este o relatório, peço dia para julgamento.

VOTO

Como visto no relatório, cuida-se de mandado de segurança impetrado pelo SINDICATO DAS INDÚSTRIAS DA ÓPTICA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO contra ato do Sr. PRESIDENTE DO INSTITUTO BRASILEIRO DO MEIO AMBIENTE E DOS RECURSOS NATURAIS RENOVÁVEIS e do SUPERINTENDENTE DO IBAMA NO ESTADO DO RIO DE JANEIRO, insurgindo-se contra a cobrança da Taxa de Fiscalização Ambiental, tributo instituído pela nº 9.960, de 28 de janeiro de 2000.

Em seu pedido, sustenta a Impetrante, em síntese, que a Taxa de Fiscalização Ambiental - TFA é um imposto cuja instituição somente seria possível no exercício da competência residual da União, necessitando, entre outros requisitos, ser

veiculado por lei complementar. Aduz, ainda, que a cobrança da TFA só poderia ser feita a partir do ano de 2001, sob pena de violação constitucional da anterioridade tributária, pois a lei de conversão nº 9.960/2000, derivada da MP nº 2.015/99, alterou o conteúdo material desta no que concerne aos aspectos valorativos da TFA.

Às fls. 64/65, o Juízo *a quo* indeferiu o pedido liminar.

O MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL opina, às fls. 105/109, pela concessão da segurança.

Sentenciando às fls. 112/116, o Juízo *a quo* concedeu a segurança, fundamentando sua decisão em julgado do E. Supremo Tribunal Federal.

Irresignado, apela o INSTITUTO BRASILEIRO DO MEIO AMBIENTE E DOS RECURSOS NATURAIS RENOVÁVEIS _ IBAMA, às fls. 123/129, sustentando a reforma da r. sentença.

A matéria não é nova e já foi apreciada pelo E. STF, quando do Julgamento da ADIMC nº 2.178/DF, que entendeu ser a Taxa de Fiscalização Ambiental - TFA, inconstitucional, *verbis*:

EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. ARTIGO 8º DA LEI Nº 9.960, DE 28.01.2000, QUE INTRODUZIU NOVOS ARTIGOS NA LEI Nº 6.938/81, CRIANDO A TAXA DE FISCALIZAÇÃO AMBIENTAL (TFA). ALEGADA INCOMPATIBILIDADE COM OS ARTIGOS 145, II; 167, IV; 154, I; E 150, III, b DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.

Dispositivos insuscetíveis de instituir, validamente, o novel tributo, por haverem definido, como fato gerador, não o serviço prestado ou posto à disposição do contribuinte, pelo ente público, no exercício do poder de polícia, como previsto no art. 145, II da Carta Magna, mas a atividade por esses exercida; e como contribuintes pessoas físicas ou jurídicas que exercem atividades potencialmente poluidoras ou utilizadoras de recursos ambientais, não especificidades em lei. E, ainda, por não haver indicado as respectivas alíquotas ou o critério a ser utilizado para o cálculo do valor devido, tendo-se limitado a estipular, a forfait, valores uniformes por classe de contribuintes, com flagrante desobediência ao princípio da

isonomia, consistente, no caso, na dispensa do mesmo tratamento tributário a contribuintes de expressão econômica extremamente variada.

Plausibilidade da tese da inconstitucionalidade, aliada à conveniência de pronta suspensão da eficácia dos dispositivos instituidores da TFA.

Medida cautelar deferida.

(STF-ADIMC Nº 2.178/DF _Rel. Min. Ilmar Galvão _Plenário _ DJ. 15/05/2000)

Aliás, sobre a ementa acima transcrita, cabe aqui destacar o voto do Excelentíssimo Juiz Federal Hilton Queiroz, da Primeira Região, que decidindo sobre a questão na AMS nº 2000.3800.008649-7/MG, assim se reportou:

Da leitura da ementa transcrita, verifica-se que são três as inconstitucionalidades apontadas.

A primeira é relativa à definição do fato gerado como "atividades potencialmente poluidoras e/ou extração, produção transporte e comercialização de produtos potencialmente perigosos ao meio ambiente, assim como de produtos e subprodutos de fauna e flora" (§ 1º do art. 17 _ B da Lei 6.938/81). Conforme prevê o inciso II do art. 145 da Constituição Federal, o fato gerador da taxa deverá ser definido em função do serviço prestado ao contribuinte ou posto a sua disposição pelo ente público pelo exercício do poder de polícia, e não a atividade explorada pelas empresas.

A segunda é concernente aos sujeitos passivos, conceituados como "as pessoas físicas ou jurídicas obrigadas ao registro no Cadastro Técnico Federal de Atividades potencialmente Poluidoras ou Utilizadoras de Recursos Ambientas" (art. 17-C e parágrafos). Entendeu o ilustre Relator, Ministro Ilmar Galvão, que a lei não traz a necessária enumeração das referidas atividades.

E, por fim, a terceira, respeitante à falta de definição das respectivas alíquotas ou critério a ser utilizado para o cálculo do valor devido. Conclui o relator existir flagrante desobediência ao princípio da isonomia porque a lei dispensou o mesmo tratamento tributário a contribuintes de expressão econômica variada.

Entendo, entretanto, que a Lei nº 10.165, de 27 de dezembro de 2000, corrigiu os vícios identificados pelo Supremo na Lei nº 9.960/2000.

A nova lei definiu o fato gerador como exercício do regular poder de polícia (art. 1º, que modificou o art. 17-B da Lei 6.938/81), definiu o sujeito passivo como "todo aquele que exerce as atividades constantes do Anexo VII desta Lei" (art. 1º que modificou o § 1º do art. 17-C da Lei 6.938 de 1981). O anexo VII enumerou convenientemente as atividades. E, por último, definiu as alíquotas levando em consideração o potencial de poluição, grau de utilização de recursos Naturais e, ainda, fez diferenciação entre as condições econômicas dos contribuintes, afastando a afronta ao princípio da isonomia.

A propósito, a Lei nº 10.165/2000, veio a calhar, fazendo jus à proposição do eminente Ministro Sepúlveda Pertence, que ao prolatar o seu voto, quando do julgamento da ADIn nº 2.178/DF, assim se pronunciou, quanto à Lei nº 9.960/2000:

"(...) não vejo como salvar a lei. Creio que, até pedagogicamente, é melhor que outra venha a cobrir os custos dessa relevante atividade fiscalizadora, que exista ou deva existir".

De igual forma, esta E. Corte em casos semelhantes, sobre a matéria, assim tem decidido:

ADMINISTRATIVO E TRIBUTÁRIO. TAXA DE FISCALIZAÇÃO AMBIENTAL. ART. 8º DA LEI Nº 9.960/2000. LEI Nº 6.938/81. ART 17, INCISO II. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DA COBRANÇA, EM SEDE CATELAR, PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ADInMC Nº 2.178- DF. OFENSA AO ART. 145, II DA CF/88. Apelo e remessa improvidos.

(AMS 2000.02.01.054644-0 _ Rel.D.F.Rogério Carvalho _ Julg. 14/03/2001 _ DJ-07/06/2001)

Diante do exposto, nego provimento ao apelo e à remessa necessária.

É como voto.

TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO

EMENTA

TRIBUTÁRIO. TAXA DE CONTROLE E FISCALIZAÇÃO AMBIENTAL. LEI N. 10.165/2000. PODER DE POLÍCIA DO IBAMA. CONSTITUCIONALIDADE.

1. A Lei nº 10.165/2000 criou a Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental - TCFA, que, conforme o art. 17-B da lei, tem como fato gerador o exercício regular do poder de polícia pelo Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis _ IBAMA para o controle e fiscalização das atividades potencialmente poluidoras e utilizadoras de recursos naturais.

2. A TCFA tem, previstos na lei instituidora, todos os elementos constitutivos: o sujeito ativo é o IBAMA (art. 17- B), sendo que os sujeitos passivos estão estabelecidos no art. 17-C e no Anexo VIII. O fato gerador, por sua vez, previsto no citado art. 17-B, é o regular exercício do poder de polícia, albergado constitucionalmente pela norma insculpida no art. 145, II. No tocante ao valor devido a título da exação, trata-se de tributo fixo, sendo que a tabela constante do Anexo IX, que determina o *quantum* a pagar, apenas reflete o fato de que, quanto maior a dimensão, bem como o potencial de poluição e grau de utilização de recursos naturais da empresa, maior será a demanda pela extensão e intensidade da atividade fiscalizatória prestada pelo IBAMA. Por essas razões, a existência das 15 classes de valores elencadas (indo desde zero, para as pessoas físicas e microempresas de pequeno e médio porte, até R\$2.250,00 para as empresas de grande porte e alto potencial de poluição e grau de utilização de recursos naturais) advém do adequado zelo do legislador pela observância dos princípios da capacidade contributiva e da isonomia.

3. À vista do exposto, tendo sido respeitados os princípios da capacidade contributiva e da isonomia, e levado em conta a dimensão da atividade estatal requerida - já que o produto de sua arrecadação custeia tão-somente a atividade fiscalizatória do IBAMA direcionada aos próprios sujeitos passivos arrolados no anexo VIII da Lei nº 10.165/2000 - a mesma não se afigura inconstitucional, estando em perfeita consonância com os preceitos constitucionais tributários, inclusive o art. 145, § 2º, da Carta Magna.

(Apelação em Mandado de Segurança nº 2001.71.00.013774-9/RS _ 2ª Turma _
Rel. Des. Federal Dirceu De Almeida Soares _ DJ 20.11.2002)

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos entre as partes acima indicadas, decide a Segunda Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, por unanimidade, negar provimento à apelação, nos termos do relatório, voto e notas taquigráficas que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

Porto Alegre, 24 de setembro de 2002.

RELATÓRIO

Trata-se de mandado de segurança impetrado pelo Sindicato das Indústrias de Olarias e de Cerâmicas para Construção no Estado do Rio Grande do Sul, visando à inexigibilidade da Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental _ TCFA, instituída pela Lei nº 10.165/2000. Sustentou o sindicato impetrante a invalidade da instituição do tributo, sobretudo diante da inexistência de fato gerador, em face da inespecificidade da atuação do poder de polícia do IBAMA _ não previsto na lei _ e da eleição, pelo legislador, do porte da empresa como dimensionador do *quantum* devido a título da exação, violando o disposto no art. 145, § 2º, da Constituição Federal, o qual veda que as taxas tenham base de cálculo de imposto. No mais, asseverou que o tributo ofende o princípio da isonomia, citando precedente do Supremo Tribunal Federal acerca da Taxa de Fiscalização Ambiental instituída pela Lei nº 9.960/2000.

O pedido liminar foi indeferido (fls. 46/47).

Processado o feito, adveio sentença denegando a segurança, tendo o MM. Juiz Federal entendido pela constitucionalidade da TCFA.

Apelou a impetrante, reiterando os argumentos esposados na exordial.

O Ministério Público opinou pelo desprovimento do recurso.

É o relatório.

VOTO

A Lei nº 10.165/2000 criou a Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental - TCFA que, conforme o art. 17-B da lei, tem como fato gerador o exercício regular do poder de polícia pelo Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos

Naturais Renováveis _ IBAMA para o controle e fiscalização das atividades potencialmente poluidoras e utilizadoras de recursos naturais. Quanto aos sujeitos passivos, prevê o art. 17-C:

"Art. 17-C. É sujeito passivo da TCFA todo aquele que exerça as atividades constantes do Anexo VIII desta Lei."

Nesse Anexo VIII, há uma relação de atividades concernentes à extração mineral, à indústria e aos serviços.

Já no tocante ao valor do tributo, prevê o art. 17-D:

"Art. 17-D. A TCFA é devida por estabelecimento e os seus valores são os fixados no Anexo IX desta Lei." (NR)

§1º Para os fins desta Lei, consideram-se:

I _ microempresa e empresa de pequeno porte, as pessoas jurídicas que se enquadrem, respectivamente, nas descrições dos incisos I e II do caput do art. 2º da Lei no 9.841, de 5 de outubro de 1999;

II _ empresa de médio porte, a pessoa jurídica que tiver receita bruta anual superior a R\$ 1.200.000,00 (um milhão e duzentos mil reais) e igual ou inferior a R\$ 12.000.000,00 (doze milhões de reais);

III _ empresa de grande porte, a pessoa jurídica que tiver receita bruta anual superior a R\$ 12.000.000,00 (doze milhões de reais).

§2º O potencial de poluição (PP) e o grau de utilização (GU) de recursos naturais de cada uma das atividades sujeitas à fiscalização encontram-se definidos no Anexo VIII desta Lei.

§3º Caso o estabelecimento exerça mais de uma atividade sujeita à fiscalização, pagará a taxa relativamente a apenas uma delas, pelo valor mais elevado."

Esse dispositivo é complementado pelo Anexo IX da Lei, que prevê ser o tributo devido por estabelecimento, pelas pessoas físicas, microempresas e empresas de pequeno, médio e grande porte, conforme o potencial de poluição e o grau de utilização dos recursos, de acordo com os valores ali fixados.

Discute-se, no presente recurso, a validade da instituição da TCFA, sobretudo diante das alegações dos contribuintes acerca da inespecificidade da atuação do poder de polícia do IBAMA _ não previsto na lei, segundo sustentam _ e da

eleição, pelo legislador, do porte da empresa como dimensionador do *quantum* devido a título da exação, circunstância que violaria o disposto no art. 145, § 2º, da Constituição Federal, que veda a instituição de taxas com base de cálculo de imposto.

Os elementos constitutivos da espécie tributária "taxa" foram assim explicitados por BERNARDO RIBEIRO DE MORAES (*Compêndio de Direito Tributário*, 4ª edição, Forense, 1995, *apud* PAULSEN, Leandro, *Direito Tributário _ Constituição e Código Tributário à luz da Doutrina e Jurisprudência*, 3ª edição, Livraria do Advogado, 2001):

"a) sujeito ativo: a pessoa titular da competência fiscal ou órgão estatal ao qual a lei atribuir competência para exigir a taxa (art. 119, CTN);

b) sujeito passivo específico: pessoa que se ache em situação diretamente relacionada (que tenha relação de causa e efeito) com a atividade estatal que lhe é dirigida. `Somente pode ser contribuinte da taxa a pessoa que recebe determinada atividade estatal, devendo haver um nexo de relação entre aquela e esta'. Cita Rubens Gomes de Souza: `o traço que define a taxa e a distingue do imposto é o caráter específico de sua cobrança, dirigida tão-somente contra os que se utilizem ou disponham do serviço da atividade estatal".

c) fato gerador específico: atividade estatal referida direta e imediatamente ao contribuinte. A taxa caracteriza-se por ter como pressuposto de fato, sempre, uma atividade estatal específica e dirigida ao contribuinte, sendo que esta atividade deve se enquadrar em uma das duas hipóteses previstas no inciso ora anotado: exercício do poder de polícia ou prestação (ou oferecimento) de serviço público e divisível ao contribuinte. Nem toda atividade estatal, pois, pode constituir hipótese de incidência de taxas.

d) base de cálculo específica: deve estar vinculada à respectiva atividade estatal ou constituir-se de importância fixa. `É impossível dissociar-se o fato gerador da obrigação tributária relativa à taxa da base de cálculo da mesma. Uma taxa de limpeza pública exigida com base no valor venal do bem imóvel que recebe o serviço não será taxa, mas verdadeiro imposto imobiliário".

A Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental - TCFA tem, previstos na lei instituidora, todos esses elementos. O sujeito ativo é o IBAMA (art. 17-B), sendo que os sujeitos passivos estão estabelecidos no art. 17-C e no Anexo VIII. O fato gerador, por sua vez, previsto no citado art. 17-B, é o regular exercício do poder de polícia, albergado constitucionalmente pela norma insculpida no art. 145, II.

A base de cálculo, entretanto, é o cerne da questão discutida nos autos. No caso em tela, cumpre salientar que se trata de tributo fixo, sendo que a tabela constante do Anexo IX, a qual determina o *quantum* a pagar, apenas reflete o fato de que, quanto maior a dimensão, bem como o potencial de poluição e grau de utilização de recursos naturais da empresa, maior será a demanda pela extensão e intensidade da atividade fiscalizatória prestada pelo IBAMA. Conforme se observa no art. 9º da Lei nº 6.938/81, que dispõe sobre os instrumentos da Política Nacional do Meio Ambiente, a serem implementados pelo IBAMA _ órgão formulador, coordenador e executor da mesma (art. 2º da Lei nº 7.735/89), as atividades da autarquia, concernentes aos sujeitos passivos da exação, não se restringem ao licenciamento e à revisão de atividades efetiva ou potencialmente poluidoras (inciso IV), mas incluem o estabelecimento de padrões de qualidade ambiental (inciso I), o zoneamento ambiental (inciso II), a avaliação de impactos ambientais e a manutenção dos Cadastros de Atividades e Instrumentos de Defesa Ambiental (inciso VIII) e de Atividades Potencialmente Poluidoras ou Utilizadoras de Recursos Ambientais (inciso XII). Por essas razões, a existência das 15 classes de valores elencadas no diploma que criou a TCFA (indo desde zero, para as pessoas físicas e microempresas de pequeno e médio porte, até R\$ 2.250,00 para as empresas de grande porte e alto potencial de poluição e grau de utilização de recursos naturais) advém do adequado zelo do legislador pela observância dos princípios da capacidade contributiva e da isonomia, tanto é que a incidência da taxa se dá por estabelecimento.

Nesse ponto, trago as considerações tecidas pela Desembargadora Federal Tânia Escobar, no julgamento do Agravo de Instrumento nº 2001.04.01.024017-6/RS:

"(...)

Trata-se de tributo fixo, criado sem base de cálculo e sem alíquota (como, aliás, geralmente são estabelecidas as taxas), em que o faturamento da empresa funciona não como base imponible, mas como um referencial para se estabelecer a classe do contribuinte, e, por conseguinte, o valor do tributo por ele devido.

Não há falar, portanto, em ofensa aos artigos 77 do CTN e 145 da CF, que vedam a criação de taxa em função do capital das empresas ou com base de cálculo e fato gerador próprios de imposto, pois não há, no caso, tributação do faturamento da pessoa jurídica, mas tão-somente especificação do 'quantum' do tributo devido com base naquela grandeza, que são coisas distintas.

Em se tratando de taxa, e levando-se em conta a sua destinação e finalidade, a única exigência que se impõe, afora aquelas previstas na Constituição e no CTN, é que seu valor seja estabelecido de forma compatível com o custo da atividade estatal a qual está vinculada, pena de estar desvirtuada a sua natureza jurídica de taxa, e vir a caracterizar-se como imposto novo".

Questão análoga foi objeto de apreciação pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento do Recurso Extraordinário nº 177.835- 1/PE (DJU 25.05.2001). Na oportunidade, foi examinada a constitucionalidade da Taxa de Fiscalização dos Mercados de Títulos e Valores Mobiliários, instituída pela Lei nº 7.940, de 20.12.89, que tem como fato gerador o exercício do poder de polícia atribuído à Comissão de Valores Mobiliários, instaurando-se controvérsia em torno do fato de o valor devido a título da referida exação variar em função do patrimônio líquido da empresa. O Ministro CARLOS VELLOSO, relator, em sua manifestação, acompanhou as conclusões a que chegou o Egrégio TRF da 5ª Região, em voto-condutor da lavra do então Juiz Hugo de Brito Machado, assim vazadas:

"É certo que a taxa questionada varia em função do patrimônio líquido das empresas. Isto, porém, não significa seja o patrimônio líquido a sua base de cálculo.

Nos tributos fixos, não se faz cálculo. O valor do tributo é determinado diretamente pelo legislador.

No caso, a variação do valor da taxa, em função do patrimônio líquido da empresa, é simples fator de realização do princípio constitucional da capacidade contributiva. A esse respeito, manifestou-se com inteira propriedade a Juíza Federal, Professora Germana de Oliveira Moraes, então Procuradora da Fazenda Nacional, afirmando:

"O estabelecimento de classes de contribuintes, além de lógico, é um critério eqüitativo, acima de tudo. Uma grande empresa certamente requisitará mais a atividade fiscalizadora da Comissão de Valores Mobiliários do que uma pequena empresa. A existência de uma taxa de valor único, para todo o amplo espectro de empresas, não iria senão agravar o encargo para as de menor porte. Tratar os desiguais como iguais é uma profunda ignomínia e ofende o sagrado princípio da igualdade constitucional'.

(...)

Ressalto, finalmente, que a Taxa de Fiscalização de que se cuida destina-se ao custeio da atividade desenvolvida pela Comissão de Valores Mobiliários, em proveito direto daqueles que participam do mercado de valores mobiliários. Sua cobrança, portanto, realiza o princípio da justiça tributária. Pagam aqueles que se beneficiam (diretamente da atividade estatal respectiva). Seria injusto que a sociedade tivesse de remunerar, pela via dos impostos, a atividade da CVM, que pertine diretamente a um segmento da sociedade perfeitamente identificado, composto pelas pessoas que participam do mercado de valores mobiliários. Por sinal, um dos segmentos da sociedade brasileira dotado de maior capacidade contributiva, relativamente à maioria da população."

Assim concluiu o Ministro-Relator:

"O que a lei procura realizar, com a variação do valor da taxa, em função do patrimônio líquido da empresa, é o princípio da capacidade contributiva _ C.F., art. 145, § 1º. Esse dispositivo constitucional diz respeito aos impostos, é certo. Não há impedimento, entretanto, na tentativa de aplicá-lo relativamente a taxas, principalmente quando se tem taxa de polícia, isto é, taxa que tem como fato gerador o poder de polícia".

Ademais, o Ministro SEPÚLVEDA PERTENCE asseverou que

"sobretudo em matéria de taxa de polícia _ que remunera uma atividade permanente e não atos concretos de fiscalização _ há de tomar-se como base de cálculo um dado que razoavelmente indique a exigência da atividade de polícia provocada pelo contribuinte. E, a meu ver _ o voto do Ministro Nélson Jobim deixou muito claro -, não se pode negar razoabilidade a que se tome como índice da necessidade de fiscalização do vulto e da quantidade de operações das empresas que atuam no mercado de valores mobiliários o seu patrimônio líquido".

Na esteira do percuciente exame realizado pelo Pretório Excelso, entendo que o valor da TCFA é legalmente estabelecido, com base no princípio da capacidade contributiva e da isonomia, levando em conta a dimensão da atividade estatal requerida, sendo que o produto de sua arrecadação custeia tão somente a atividade fiscalizatória do IBAMA direcionada aos próprios sujeitos passivos arrolados no anexo VIII da Lei nº 10.165/2000. Por essa razão, a mesma não se afigura inconstitucional, estando em perfeita consonância com os preceitos constitucionais tributários, inclusive o art. 145, § 2º, da Carta Magna.

Diante do exposto, nego provimento à apelação, nos termos da fundamentação supra.

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. TAXA DE FISCALIZAÇÃO AMBIENTAL - TFA. LEI Nº 9.960/2000. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LIMINAR. PERDA DE OBJETO. SUPERVENIÊNCIA DA LEI Nº 10.165/2000. REVOGAÇÃO. COMPATIBILIDADE DA COBRANÇA COM A ORDEM CONSTITUCIONAL VIGENTE.

1. Se o Supremo Tribunal Federal, em sede de liminar, suspendeu, em face da tramitação de Ação Direta de Inconstitucionalidade, a eficácia de dispositivos da Lei nº 9.960/2000, que modificaram a Lei nº 6.938/81, disciplinando a cobrança da Taxa de Fiscalização Ambiental - TFA, impunha-se a cessação da aludida cobrança, até o julgamento da demanda.

2. No entanto, a Ação Direta em tela perdeu o objeto, como reconhecido pelo respectivo Relator, em virtude do advento da Lei nº 10.165/2000, que revogou a Lei ali questionada, sanando os vícios apontados quando da concessão da liminar.
3. A Taxa de Fiscalização Ambiental, por força do novo diploma legal, restou ajustada à ordem constitucional vigente, apresentando o legislador todos os elementos necessários à identificação dos contribuintes e à fixação do valor da exação.
4. Apelação e remessa oficial parcialmente providas. *(TRF _ 5ª Região, AMS 79945-RN (200184000071890), 2ª Turma, Rel. Des. Federal Élio Wanderley de Siqueira , DJ 28.03.2003)*

TRIBUTÁRIO - TAXA DE FISCALIZAÇÃO AMBIENTAL - Lei 9.960/2000 - Característica de imposto - Violação dos arts. 145, II; 145, § 2º e 154, I da Constituição Federal - ADIN 2.178.

I - A Taxa de Fiscalização Ambiental, instituída pela Lei 9.960/2000, não possui como fato gerador serviço prestado ou posto à disposição do contribuinte, bem como não descreve regular exercício de poder de polícia.

II - Utilização de base de cálculo de imposto, violando o art. 145, § 2º da CF/88.

III - Tendo característica de imposto, segundo o art. 154, I da CF/88, deveria ser instituída por Lei Complementar.

IV - Pacífica orientação jurisprudencial, inclusive com cautelar deferida pelo E. STF na ADIn nº 2.178-8/PE, a indicar a inconstitucionalidade do malsinado tributo.

V - Remessa oficial desprovida. *(TRF _ 3ª Região, Remessa Oficial nº 725502 (2000.61.00.009946-7), 3ª Turma, Rel. Des. Federal Cecília Marcondes, DJU 18.08.2004)*

REFERENCIAIS BIBLIOGRÁFICOS:

ARAÚJO, C. C. de [et al.]. *Meio ambiente e sistema tributário: novas perspectivas*. São Paulo: Editora Senac São Paulo, 2003.

ATALIBA, Geraldo. *Hipóteses de incidência tributária*. 5ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997.

BANDEIRA DE MELO, Celso Antônio. *Curso de Direito Administrativo*. Malheiros. São Paulo: 2000. 9ª. ed.

CARNEIRO, Ricardo. *Direito ambiental: uma abordagem econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Manual de Direito Administrativo*. Lumen Juris. Rio de Janeiro: 2002. 9ª ed.

CORREIA, Alexandre. Summa Theologica, tradução. Ed. Siqueira, São Paulo, 1944-49, vol. 18, questão LXVI, artigo VIII.

COSTA, Epaminondas da. *Manual do patrimônio público: responsabilidade dos agentes políticos e administrativos na gestão do dinheiro público – teoria e prática*. Inédita. Belo Horizonte: 1999.

DERANI, Cristiane. *Direito Ambiental Econômico*. Ed. Max Limonad. São Paulo: 2001. 2ª ed.

DE BUJANDA, Sainz. *Hacienda y Derecho*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid: 1986.

DIAS, José Alan. “*Empreendedores de todo o país, uni-vos contra os grilhões do fisco*”. Revista Primeira Leitura, nº 37. São Paulo: Ed. Primeira Leitura, Março 2005.

FACIN, Andréia Minussi. *Vedação ao “Confisco” Tributário*. Revista Dialética de Direito Tributário nº 80. São Paulo: Maio - 2002.

FERRAZ, Roberto. “*Green Tax no Brasil*”. Revista de Direito Ambiental. São Paulo: RT, vol. 31, julho/agosto/setembro – 2003.

FERRAZ, Roberto. “*Pressupostos de Imposição das CIDEs – critérios Constitucionais de Validade para a Instituição das CIDEs*”. Revista de Estudos Tributários. Porto Alegre: Ed. Síntese, vol. 34, novembro/dezembro - 2003 (a).

FERRAZ, Roberto. *“Tributação ambientalmente orientada – possibilidades no Brasil”*. 8º Congresso Internacional de Direito Ambiental. São Paulo, 2004.

“Função ambiental pode isentar imóvel de imposto”. Artigo veiculado pela Agência Câmara em 06/05/2002, acessado em 20/05/05 e disponível em www.fiscosoft.com.br

GOMES, Carlos Roberto de Miranda; CASTRO, Adilson Gurgel. *Curso de Direito Tributário*. 6ª ed. Brasília: Brasília Jurídica, 2000.

GUIMARÃES DE ARAÚJO, Suely Mara Vaz. *Tributação Ambiental e Reforma Tributária*. Consultoria Legislativa. Agosto/2003.

HERNÁNDEZ, Jorge Jiménez. *“El tributo como instrumento de protección ambiental”*, Ed. Comares, Granada, 1998.

MACAHADO, Paulo Affonso Leme. *Direito Ambiental Brasileiro. Malheiros*. São Paulo: 2003. 11 ed.

MEIRELLES, Hely. Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 24ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

MENDES THAME, Antônio Carlos. *Por uma Reforma Tributária Ecológica*. In: MORHY, Lauro [et al.]. *Reforma Tributária em Questão*. Brasília: Ed. UnB, 2003.

MODÉ, Fernando Magalhães. *Tributação ambiental – a função do tributo na proteção do meio ambiente*. Curitiba: Juruá, 2004, 1ª ed. (ano 2003), 2ª tir.

MOTTA, Carlos Pinto Coelho. *Eficácia nas licitações e contratos*. Belo Horizonte: Del Rey, 2002. 9ª ed.

MOTTA, Ronaldo Seroa da. *Manual de valoração do patrimônio ambiental*. Brasília: Ministério do Meio Ambiente, dos Recursos Hídricos e da Amazônia Legal. 1998.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues. *Proteção ambiental e sistema tributário – Brasil e Japão: problemas em comum?* in MARINS, James (coord.) *Tributação e meio ambiente*. Curitiba: Juruá, 2002. Coleção *Tributação em Debate*, v.2.

PAIVA, Mário Antônio Lobato. *Direitos Humanos e Tributação*. Artigo veiculado em www.ambitojuridico.com.br. Acessado em 29/03/05.

PIVA, Rui Carvalho. *Bem Ambiental*. São Paulo: Max Limonad, 2000.

PRIEUR, Michel. *Droit de l'environnement*. Paris: Dalloz, 1991. 2ª ed

ROCCO, Rogério. Dos instrumentos tributários para a sustentabilidade das cidades. In COUTINHO, Ronaldo; ROCCO, Rogério (orgs). O Direito Ambiental das Cidades. Rio de Janeiro: DP&A, 2004.

SMETS, Henri. *Lê Príncipe Utilisateur-Payeur pour la Gestion Durable des Ressources Naturelles*, GEP/UPP, doc 1998. *apud* MACAHADO, Paulo Affonso Leme. *Direito Ambiental Brasileiro. Malheiros*. São Paulo: 2003. 11 ed.

SOUTO, Marcos Juruena Villela. *Direito Administrativo em Debate*. Rio de Janeiro, 2004. Ed. Lúmen Júris.

“Supremo derruba cobrança da taxa de fiscalização ambiental”. Artigo veiculado pelo Notícias STF em 29/03/2000, acessado em 20/05/05 e disponível em www.fiscosoft.com.br

“Taxa de controle e fiscalização ambiental continua em vigor em todo o país”. Artigo veiculado pela Agência Brasil em 24/09/2001, acessado em 20/05/05 e disponível em www.fiscosoft.com.br

“Taxa de fiscalização ambiental é criticada”. Artigo veiculado pelo Jornal da Câmara em 28/03/2000, acessado em 20/05/05 e disponível em www.fiscosoft.com.br

ZEOLA, Senise Freire Chacha. “ICMS – Instrumento de Proteção e Conservação do Meio Ambiente”. Revista de Direito Ambiental. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais. Ano 8, abril-junho de 2003, pg. 179-197.

LEGISLAÇÃO ABORDADA:

Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988.

Medida Provisória nº 75/2002.

Lei nº 4.504/64, que institui o Estatuto da Terra.

Lei nº 4.771/65, estatui o Código Florestal.

Lei nº 5.106/66, que estabeleceu regras de abatimento nas declarações de imposto de renda, tanto de pessoa física, quanto de pessoa jurídica, das importâncias destinadas a atividades de florestamento e reflorestamento.

Lei nº 5.172/66, que estatui o Código Tributário Nacional.

Lei nº 6.938/81, que estatui a sistemática da Política Nacional do Meio Ambiente.

Lei nº 7.347/85, que estatui a denominada Lei da Ação Civil Pública.

Lei nº 56/91, lei do Estado do Paraná, instituidora do “ICMS Ecológico”.

Lei nº 9.146/95, lei do Estado de São Paulo, instituidora de mecanismos de compensação financeira para municípios que instituíram ETEPs em suas bases territoriais.

Lei nº 9.393/96, lei revogadora dos art. 1º a 22 da Lei nº 8.847/94.

Lei nº 9.433/97, que instituiu a sistemática da Política Nacional dos Recursos Hídricos.

Lei nº 9.960/00, que instituiu a TFA e declarada inconstitucional.

Lei nº 10.165/00, que alterou o art. 17 da Lei nº 6.938/81 (PNMA) e instituiu a TCFA.

Lei nº 10.257/01, que institui o Estatuto da Cidade.

TEXTOS DE APOIO:

BONALUME, Wilson Luiz. “*Isenção Tributária na Defesa Ambiental*”. Revista dos Tribunais. São Paulo: RT. Ano 85, v.731, setembro de 1996, pg. 48-55.

CORRÊA, Rafael. “*Tributação verde*”. Artigo veiculado em 03/04/2005 e disponibilizado em <http://arruda.rits.org.br/notitia/servlet/newstorm.ns.presentation.navigationservelet?publicationcode=6&pagecode=82&textcode11924&date=curretedate&contenttype=html>. Acesso em: 20/05/05.

FREITAS, Rômulo de Jesus Dieguez. “*Imposto, uma perspectiva ecológica*”. Disponível em: www.ultimaarcadenoe.com.br. Acessado em: 10/03/05.

MOTTA, Ronaldo Seroa da. *Proposta de tributação ambiental na reforma tributária brasileira*. Disponível em: www.eco21.com.br, Revista Eco 21, Ano XIII, Edição 32, outubro de 2003. Acessado em: 10/03/05.

PARENTE, Pedro. *Reforma Tributária ou Reforma Fiscal?* Artigo veiculado em www.bndes.gov.br. Acessado em 31/03/05.

SEGUNDO, Rinaldo. “*O Orçamento Público, os Tributos e o Meio Ambiente*”. Disponível em: www.ultimaarcadenoe.com.br. Acessado em: 10/03/05.

VIVEIROS, Mariana. “*Reforma Tributária Ameaça ICMS Ecológico*”. Disponível em: www.folha.com.br, veiculado em 22/09/02 e acessado em 10/03/05.