

A utilização dos tributos para implementação do direito fundamental ao meio ambiente saudável e equilibrado.

Luís Claudio Ferreira Cantanhede¹

Resumo

Este artigo tem por escopo demonstrar que o direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado pode ser alcançado por meio da utilização da tributação.

Para tanto será delimitada a abrangência do conceito de meio ambiente e depois definidos os conceitos de fiscalidade, parafiscalidade e extrafiscalidade, com o fulcro de elucidar que políticas tributárias de carácter extrafiscal podem ser muito úteis na defesa do meio ambiente, inclusive com menores custos para a máquina estatal.

Durante este caminho, serão elucidados conceitos básicos do direito ambiental, bem como dissecados princípios constitucionais ambientais, precisamente os da precaução, da prevenção e do acesso equitativo aos bens ambientais, cujos implementos encontram no direito tributário um fortíssimo aliado na busca de suas máximas eficácias.

Por fim, serão trazidos alguns exemplos da utilização da tributação com vistas à proteção do meio ambiente, demonstrando que, apesar de

¹ Procurador do Estado de São Paulo, em exercício na Procuradoria Regional da Grande São Paulo, Seccional de Mogi das Cruzes. Especialista em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica-PUC/SP. Especialista em Direito do Estado pela Escola Superior da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo – ESPGE.

ainda tímida, a medida já vem sendo implementada no cenário nacional, mormente no Estado de São Paulo.

Palavras-chave: Direito Fundamental – Ambiente – Extrafiscalidade – Tributos

1. Meio Ambiente saudável e equilibrado – um direito fundamental a ser implementado pelo Estado

Quando a Constituição Federal enuncia que todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado e afirma que isso é essencial à sadia qualidade de vida, toma o cuidado de impor ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo.

Tem-se aí, sem dúvida, um direito atribuído a todos e a cada um dos componentes de nossa sociedade, que é fundamental justamente por se relacionar intimamente com o princípio da dignidade humana, que constitui fundamento da nossa República.

Assim, ao Estado e à coletividade é imposto o dever, também fundamental, de defender e de preservar o meio ambiente. A constituição estabelece o fim, o escopo a ser alcançado pela sociedade, mas deixa ao arbítrio legítimo e razoável do Estado estabelecer o modo pelo qual alcançará esse desiderato.

Justamente o que se tentará demonstrar a seguir é que o manejo das categorias de direito tributário aparece como alternativa eficiente para o alcance desta finalidade, uma vez que, ao intervir no patrimônio das pessoas, determina comportamentos e arraiga no consciente da coletividade a necessidade de adotar posturas sustentáveis.

2. Abrangência do conceito de meio ambiente

Encontra-se na Lei Federal, que estabelece a Política Nacional do Meio Ambiente, a seguinte definição para meio ambiente: “o conjunto de condições, leis, influências e interações de ordem física, química e biológica, que permite, abriga e rege a vida”.

Etimologicamente, o termo “ambiente” significa entorno, aquilo que nos rodeia. Do mesmo modo, a palavra meio, a par de outras signi-

ficações, também remete a esta mesma ideia, o que leva à conclusão de que o termo meio ambiente representa um pleonasma. Essa conclusão não representa nenhuma novidade, o que se comprova nos ensinamentos de Paulo Affonso Leme Machado:

Acentuam autores portugueses que a expressão “meio ambiente”, embora seja “bem sonante”, não é, contudo, a mais correta, isto porque envolve em si mesma um pleonasma. O que acontece é que “ambiente” e “meio” são sinônimos, porque “meio” é precisamente aquilo que envolve, ou seja, “o ambiente”.²

Ao equívoco linguístico não deve ser atribuída muita importância, visto que serve para reforçar a ideia que se quer apreender com a expressão, o que é muito bem elucidado por José Afonso da Silva:

Em português também ocorre o mesmo fenômeno, mas essa necessidade de reforçar o sentido significante de determinados termos, em expressões compostas, é uma prática que deriva do fato de o termo reforçado ter sofrido enfraquecimento no sentido a destacar, ou, então, porque sua expressividade é mais ampla ou mais difusa, de sorte a não satisfazer mais, psicologicamente, a ideia que a linguagem quer expressar. Esse fenômeno influencia o legislador, que sente a imperiosa necessidade de dar aos textos legislativos a maior precisão significativa possível; daí por que a legislação brasileira, incluindo normas constitucionais, também vem empregando a expressão “meio ambiente”, em vez de “ambiente”, apenas.³

Desse modo, já se consegue vislumbrar um componente essencial do conceito de meio ambiente, que consiste naquilo que envolve e abrange todo o entorno em que vivemos. A partir desta constatação pode-se afastar uma ideia comum, mas incompleta, que tende a confundir o conceito em questão apenas com a natureza intocada, com as florestas, os animais, ou seja, com aquilo que não foi objeto do labor humano.

Ora, o lançar vista naquilo que nos rodeia demonstra que esse entorno não é composto somente por florestas ou animais, mas sim por

2 MACHADO, Paulo Affonso Leme. *Direito Ambiental Brasileiro*. pág. 51

3 SILVA, José Afonso. *Direito Ambiental Constitucional*. pág. 19/20

prédios, ruas, avenidas, praças, veículos, todos obras humanas, que, diga-se de passagem, predominam na paisagem.

Por isso, seria uma indevida redução definir o conceito de meio ambiente sem englobar os bens artificiais, ou seja, criados pelo homem. Justamente atentando para isso que abalizada doutrina cunha o referido conceito nos seguintes moldes:

O conceito de meio ambiente há de ser, pois, globalizante, abrangente de toda Natureza original e artificial, bem como os bens culturais correlatos, compreendendo, portanto, o solo, a água, o ar, a flora, as belezas naturais, o patrimônio histórico, artístico, turístico, paisagístico e arqueológico.

*O meio ambiente é, assim, a interação do conjunto dos elementos naturais, artificiais e culturais que propiciem o desenvolvimento equilibrado da vida em todas as suas formas. A integração busca assumir uma concepção unitária do ambiente, compreensiva dos recursos naturais e culturais.*⁴

No mesmo sentido leciona Édis Milaré, diferenciando a existência de duas concepções para a expressão:

No *conceito jurídico* mais em uso de meio ambiente podemos distinguir duas perspectivas principais: uma estrita e outra ampla.

Numa visão estrita, o meio ambiente nada mais é do que a expressão do patrimônio natural e as relações com e entre seres vivos. Tal noção, é evidente, despreza tudo aquilo que não diga respeito aos recursos naturais.

Numa concepção ampla, que vai além dos limites estreitos fixados pela Ecologia tradicional, o meio ambiente abrange toda a natureza original (natural) e artificial, assim como os bens culturais correlatos.⁵

Adotando a postura dos doutrinadores citados, o meio ambiente deve ser conceituado de modo abrangente, congregando todos os ele-

4 SILVA, José Afonso. *Direito Ambiental Constitucional*. pág. 20

5 MILARÉ, Édis. *Direito do Ambiente*. pág. 113/114

mentos naturais, artificiais e culturais que estejam relacionados à vida e ao seu desenvolvimento, em todas as suas formas.

Dessa conclusão pode-se inferir a existência de aspectos do meio ambiente, ou seja, divisões do seu objeto, que são definidos assim: o meio ambiente artificial; o meio ambiente cultural; o meio ambiente natural; e o meio ambiente do trabalho, que se enquadra, perfeitamente, na definição de meio ambiente artificial.

O meio ambiente artificial caracteriza-se por decorrer da obra humana, ou seja, é composto pelas construções do homem. O cultural, por sua vez, não deixa de ser artificial, mas possui um valor artístico, histórico, paisagístico, turístico e arqueológico que o diferencia das construções em geral. O do trabalho também é artificial, mas merece tratamento especial por referir-se intimamente ao bem-estar do trabalhador⁶. Derradeiramente, o meio ambiente natural é aquele que corresponde ao conceito estrito de meio ambiente, muito bem delineado por Edis Milaré na citação acima.⁷

É nesse sentido abrangente que o meio ambiente merece e recebe tutela jurídica constitucional. Parece evidente que não basta a preservação de um dos aspectos componentes do conceito, porque a vida saudável depende, necessariamente, do equilíbrio ambiental em todos os âmbitos, artificial e natural.

6 José Afonso da Silva ensina: “Merece referência em separado o *meio ambiente do trabalho*, como o local em que se desenrola boa parte da vida do trabalhador, cuja qualidade de vida está, por isso, em íntima dependência da qualidade daquele ambiente. É um meio ambiente que se insere no artificial, mas digno de tratamento especial, tanto que a Constituição o menciona explicitamente no art. 200, VIII...” (SILVA, José Afonso. *Direito Ambiental Constitucional*. pág. 23)

7 “O conceito mostra a existência de três aspectos do meio ambiente: I – *meio ambiente artificial*, constituído pelo espaço urbano construído, consubstanciado no conjunto de edificações (espaço urbano fechado) e dos equipamentos públicos (ruas, praças, áreas verdes, espaços livres em geral: *espaço urbano aberto*); II – *meio ambiente cultural*, integrado pelo patrimônio histórico, artístico, arqueológico, paisagístico, turístico, que, embora artificial, em regra, como obra do homem, difere do anterior (que também é cultural) pelo sentido de valor especial que adquiriu ou de que se impregnou; III – *meio ambiente natural*, ou *físico*, constituído pelo solo, a água, o ar atmosférico, a flora; enfim, pela interação dos seres vivos e seu meio, onde se dá a correlação recíproca entre as espécies e as relações destas com o ambiente físico que ocupam.” (SILVA, José Afonso. *Direito Ambiental Constitucional*. 7ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 21)

2. O Direito Fundamental ao Meio Ambiente equilibrado – A busca do desenvolvimento sustentável.

O problema ambiental surgiu quando se verificou que as atividades humanas estavam causando excessiva degradação, a ponto de colocar em risco a qualidade de vida de toda a população, inclusive no que concerne às futuras gerações. Os diversos processos de degradação da atmosfera, da litosfera e da hidrosfera demonstraram que se não se tomasse uma atitude enérgica contra esse estado de coisas a vida terrestre caminharia para a extinção.

No ano de 1972 travaram-se dois importantes debates referentes ao meio ambiente: a reunião de um grupo de cientistas na cidade de Roma, conhecido como Clube de Roma, e a Conferência de Estocolmo. Esta última contou com a presença de vários países e organismos internacionais, mas a polarização das discussões entre países desenvolvidos e não desenvolvidos impediu maiores avanços na matéria.

A divergência decorria da necessidade de desenvolvimento dos países à época qualificados de terceiro mundo, assolados por problemas sociais e econômicos que os levavam, inexoravelmente, a tratar a questão ambiental de modo secundário, fato que não ocorria com os desenvolvidos, pois haviam de certo modo superado estas questões. Os desenvolvidos queriam impedir que a degradação ambiental avançasse. Os subdesenvolvidos queriam ter a oportunidade de desenvolverem-se sem que questões ambientais os travassem.

No Brasil, na mesma época, o lançamento do Segundo Plano Nacional de Desenvolvimento⁸ elucidou o pensamento dos países subdesenvolvidos acerca da matéria ambiental, visto que colocava como pressuposto fundamental a impossibilidade de admitir-se que questões ambientais servissem de entrave ao desenvolvimento econômico e industrial do país.⁹

8 Lei Federal nº 6.151/74 – Aprovou o segundo Plano Nacional de Desenvolvimento.

9 De fato, só em 1973 retomou-se a sistematização da matéria, a começar pela criação, pelo Decreto 73.030, de 30/10/1973, no âmbito do ministério do interior, da *Secretaria Especial de Meio Ambiente* – SEMA, (...) Mais importante, nessa evolução, foi o II Plano Nacional de Desenvolvimento, que traçou as diretrizes e prioridades sobre a preservação do meio ambiente, ressaltando, como pressuposto fundamental, como já lembrado, que não era válida

Esse documento demonstra a divergência que reinou na Conferência de Estocolmo, no sentido de que os países desenvolvidos, maiores responsáveis pela poluição mundial, eram os que deveriam tomar medidas mais drásticas e impactantes no sentido da proteção ambiental, garantindo, assim, a possibilidade de crescimento e melhoria das condições sociais do terceiro mundo.

Vê-se, portanto, que a poluição, concebida como toda modificação exógena das características do meio ambiente que se mostre prejudicial aos seres vivos, é fator decorrente do crescimento econômico e do desenvolvimento social. Como não se concebe uma sociedade estagnada, é razoável admitir que a poluição sempre existirá e que a tarefa da sociedade é adequá-la a patamares aceitáveis, absorvidos naturalmente pelo meio ambiente.

Neste sentido leciona Édis Milaré ao tratar da poluição atmosférica:

1. Aspectos gerais da poluição do ar

A poluição do ar resulta da alteração das características físicas, químicas ou biológicas normais da atmosfera, de forma a causar danos ao ser humano, à fauna, à flora e aos materiais. (...)

Episódios agudos de poluição atmosférica, com uma duração que pode variar de minutos a alguns dias, acarretaram transtornos graves e provocaram inúmeras mortes. As experiências brasileiras neste assunto datam dos anos 70 do século passado, época em que apareceram também os primeiros dispositivos legais para controlar o fenômeno.

*Temos que conviver – em níveis suportáveis, obviamente – com essa realidade do mundo moderno. No entanto, algumas medidas de ordenamento técnico e social devem ser incrementadas para minimizar os impactos negativos e suas sequelas. (grifos nossos)*¹⁰

qualquer colocação que limitasse o acesso dos países subdesenvolvidos ao estágio de sociedade industrializada sob pretexto de conter o avanço da poluição mundialmente, pois, em verdade, o maior esforço a ser realizado deveria recair sobre as nações industrializadas, que respondem, fundamentalmente, pelo atual estágio de poluição no mundo, e que só mais ou menos recentemente passaram a adotar medidas efetivas de proteção do meio ambiente. (SILVA, José Afonso. *Direito Ambiental Constitucional*. pág. 37)

10 MILARÉ, Édis. *Direito do Ambiente*. pág. 216.

Em tempos anteriores, a poluição decorrente do desenvolvimento humano era suportada e dissipada pelos agentes naturais de modo que não se percebia os seus efeitos maléficis; contudo, contemporaneamente, o processo desenvolvimentista cresceu em progressão geométrica e a partir daí o ecossistema não mais conseguiu dar vazão e conter os efeitos dos poluentes lançados.

Neste sentido, leia-se:

A crise ambiental que assola o planeta não é preocupação de hoje, sequer da década passada. Remonta a um tempo mais distante.

O desenfreado espírito desenvolvimentista do homem, mormente nos últimos 100 anos, retrata com fidelidade o panorama do crescimento econômico e industrial, desconsiderando, muitas vezes, qualquer custo ou sacrifício ao meio ambiente.

Toda forma de agressão e conseqüente recuperação, que tempos atrás podia ser suportada e absorvida pela Terra, naturalmente recomposta pelos sistemas naturais e não necessitando das recomposições artificiais e da intervenção do homem nas diversas formas de restauração de *habitats* naturais, já não vinga na esteira do processo e do crescimento encampados no final do século XX e início do século XXI.¹¹

Surgiu daí um grande dilema que exige esforços mundiais para sua solução. De um lado, conseguiu-se dominar vários mecanismos naturais que limitavam o crescimento e o desenvolvimento da espécie humana, o que, por outro lado, está causando imensos danos ao planeta, que podem levar, inclusive, à extinção da nossa espécie.

A grande preocupação consiste, enfim, em se descobrir um modo de equacionar o crescimento e o desenvolvimento humanos, notoriamente garantidores de qualidade de vida, com a necessidade de proteção ambiental, sem o que todos os esforços envidados para a melhoria dos níveis de vida tornar-se-ão supérfluos.

11 TRENNEPOHL, Terence Dornelles. *Incentivos Fiscais no Direito Ambiental*. pág. 33.

É necessário estabelecer mecanismos de tutela do desenvolvimento e do crescimento que respeitem o meio ambiente, visto ser inconcebível a total anulação dos mecanismos de produção em prol do meio ambiente, o que redundaria no retorno da sociedade aos padrões vividos pelos povos nômades e caçadores do período paleolítico.

Também sensível à necessidade de adequação da preocupação com o meio ambiente com a necessidade de desenvolvimento social está o doutrinador argentino Alejandro C. Altamirano:

Concentro el análisis de la contaminación como um mal derivado de la producción de bienes en el proceso econômico el que, a pesar de generarla, igualmente debe funcionar.

Los procesos industriales, em determinados casos y en grados diversos tienen como consecuencia comprobable la alteración de la naturaleza. La contaminación representa, para el proceso industrial, un *costo adicional* que se internaliza. Este problema es de compleja y difícil solución, toda vez que podría ser tan perjudicial mantener invariablemente el fenómeno contaminante como erradicarlo totalmente. Además no todo proceso industrial que genera contaminación lo hace em niveles intolerables, pues algunos de estos efectos son subsanados por la propia naturaleza. Consecuentemente se debería reducir este fenómeno a la mínima expresión posible llevándolo a la *frontera de tolerância*, em donde la naturaleza pueda neutralizar el deterioro por si misma.¹²

A saída para o problema é justamente aquilo que se convencionou denominar de desenvolvimento sustentável¹³, ou seja, o crescimento eco-

12 ALTAMIRANO, Alejandro C. “El derecho constitucional a un ambiente sano, derechos humanos y su vinculación con el derecho tributario”, in: Marins, James (Org.). *Tributação e Meio Ambiente livro II*. pág. 31/32.

13 O Supremo Tribunal Federal, no julgamento da Cautelar requerida no bojo da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.540, deixou consignado no Acórdão que: “O princípio do desenvolvimento sustentável, além de impregnado de caráter eminentemente constitucional, encontra suporte legitimador em compromissos internacionais assumidos pelo Estado Brasileiro e representa fator de obtenção do justo equilíbrio entre as exigências da economia e as da ecologia, subordinada, no entanto, a invocação desse postulado, quando ocorrente situação de conflito entre valores constitucionais relevantes, a uma condição inafastável, cuja observância não comprometa nem esvazie o conteúdo essencial de um dos mais significativos direitos fundamentais: o direito à preservação do meio ambiente, que traduz bem de uso comum da

nômico e social que respeita o meio ambiente, que sempre considera os efeitos deletérios de determinada conduta sobre os bens naturais, que prega uma exploração consciente e preservadora dos insumos naturais.

Como já afirmado, não se discrepa da opinião de que a melhoria da qualidade de vida depende do desenvolvimento econômico, mas também se sabe que esse desenvolvimento completamente descompromissado com o meio ambiente pode levar à completa degradação do planeta e, conseqüentemente, à extinção da vida na Terra, ou, ao menos, a uma diminuição drástica de sua qualidade.

É justamente essa a preocupação exarada no princípio nº 4 da Declaração do Rio, fruto da Conferência das Nações Unidas sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento ocorrida em 1992 e comumente conhecida como Rio 92, que dispõe: “Para alcançar o desenvolvimento sustentável, a proteção ambiental constituirá parte integrante do processo de desenvolvimento e não pode ser considerada isoladamente deste.”

O desenvolvimento sustentável é o conceito concebido para unir em prol da melhoria das condições gerais de vida em nosso planeta, a necessidade de crescimento econômico para suprir os anseios de uma população crescente, com a imperiosa exigência de proteção do meio ambiente, como muito bem constatado por Édis Milaré:

3.1 Da crise à busca de uma saída

Em verdade, a agressão aos bens da natureza e à própria teia da vida, pondo em risco o destino do homem, é um dos tremendos males que estão gerando o “pânico universal” que assombra a humanidade neste inquietante início de milênio.

Por isso, nos últimos anos, a sociedade vem acordando para a problemática ambiental. O mero crescimento econômico, mito generalizado, vem sendo repensado com a busca de fórmulas alternativas, como o *ecodesenvolvimento* ou o *desenvolvimento sustentável*, cuja característica principal consiste na possível e desejável conciliação entre o desenvolvimento integral, a preser-

generalidade das pessoas, a ser resguardado em favor das presentes e futuras gerações.

vação do meio ambiente e a melhoria da qualidade de vida – três metas indispensáveis.¹⁴

Em busca de novas estratégias jurídicas para salvaguarda da dignidade humana, o que, no caso em testilha, necessariamente exige a convivência harmônica de desenvolvimento com proteção do meio ambiente, que se tentará demonstrar que o direito tributário pode ser utilizado para o fomento do desenvolvimento sustentável.

3 – Tributos e Sustentabilidade.

Pelo já exposto, nota-se que a questão ambiental gravita em torno de dois princípios constitucionais, concebidos como finalidades necessárias a serem buscadas pela Federação, quais sejam, o desenvolvimento nacional, que figura como um dos objetivos da nossa república¹⁵, e a necessidade de garantir um meio ambiente saudável, direito fundamental que é pressuposto da dignidade humana, princípio fundamental do Estado brasileiro¹⁶.

A nossa Carta Magna trouxe um capítulo específico dentro do Título VIII, que trata da Ordem Social, sobre o tema referente ao meio ambiente. Trata-se do capítulo VI, que é composto por um único artigo, o de nº 225, do qual se extrai grande quantidade de regras e princípios jurídicos, todos voltados à proteção ambiental.

De sua leitura reluz a obrigação do Poder Público e da coletividade de defenderem e preservarem o meio ambiente para as gerações presentes e futuras, garantindo que seja equilibrado e propicie sadia qualidade de vida para todos.

O texto constitucional, ao versar sobre a ordem econômica e financeira, impõe como uma finalidade essencial a defesa do meio ambiente, nos seguintes termos:

14 MILARÉ, Édis. *Direito do Ambiente*. pág. 64.

15 **Constituição Federal – Art. 3º** Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: II – garantir o desenvolvimento nacional.

16 **Constituição Federal – Art. 1º** A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: III – a dignidade da pessoa humana.

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

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

Já se verifica que a Constituição tratou de ponderar os interesses colidentes, desenvolvimento econômico e defesa do meio ambiente, exigindo que na busca do primeiro jamais se descure do segundo, do que se infere que o desenvolvimento nacional somente pode ser considerado legítimo se respeitar a obrigação de proteção ao meio ambiente.

A preocupação com o meio ambiente no exercício das atividades econômicas é tão cara ao ordenamento jurídico nacional que foi guindada à posição de legítimo fator discriminatório a fundamentar um tratamento diferenciado a ser dispensado pelo Estado às empresas, conforme os produtos ou serviços fornecidos, bem como as técnicas de produção e prestação sejam mais ou menos ofensivas à integridade dos ecossistemas naturais e artificiais.

O Supremo Tribunal Federal apreendeu com muito rigor a solução preconizada pela Constituição Federal para o conflito em questão, o que se evidencia no julgamento da Cautelar requerida no bojo da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.540:

Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado. Trata-se de um típico direito de terceira geração (ou de novíssima dimensão), que assiste a todo o gênero humano (RTJ 158/205-206). Incumbe, ao Estado e à própria coletividade, a especial obrigação de defender e preservar, em benefício das presentes e futuras gerações, esse direito de titularidade coletiva e de caráter transindividual (RTJ 164/158/-161). O adimplemento desse encargo, que é irrenunciável, representa a garantia de que não se instaurarão, no seio da coletividade, os graves conflitos intergeracionais marcados pelo desrespeito ao dever de solidariedade, que a todos se impõe, na proteção desse bem essencial de uso comum das pessoas em geral. Doutrina. A atividade econômica não pode ser exercida em desarmonia com

os princípios destinados a tornar efetiva a proteção ao meio ambiente. – A incolumidade do meio ambiente não pode ser comprometida por interesses empresariais nem ficar dependente de motivações de índole meramente econômica, ainda mais se tiver presente que a atividade econômica, considerada a disciplina constitucional que a rege, está subordinada, dentre outros princípios gerais, àquele que privilegia a “defesa do meio ambiente” (CF, art. 170, VI), que traduz conceito amplo e abrangente das noções de meio ambiente natural, de meio ambiente cultural, de meio ambiente artificial (espaço urbano) e de meio ambiente laboral.

O texto constitucional exige do Estado uma atuação consistente na defesa do meio ambiente, valendo-se de todos os mecanismos que estão ao seu alcance, notoriamente os que lhe permitem intervir na economia. Sendo a atividade tributária uma das formas de se fazer essa intervenção, torna-se evidente a possibilidade do Estado manejar os tributos para fomentar a proteção dos ecossistemas.

No sentido de constituírem-se os tributos como meios de intervenção do Estado na ordem econômica, Ricardo Lobo Torres afirma:

As relações entre a Constituição Econômica e a Tributária apresentam-se como íntimas e profundas. Não há subordinação entre elas, pois a Constituição Tributária não se dilui na Econômica nem ocorre o contrário. Estão em equilíbrio permanente, influenciando-se mutuamente e relacionando-se em toda a extensão dos fenômenos econômicos e tributários.¹⁷

Não destoam deste entendimento os ensinamentos do i. doutrinador Jorge Henrique de Oliveira Souza:

No contexto da Constituição Federal de 1988, deve-se reconhecer que uma das formas de intervenção do Estado no domínio econômico ocorre mediante a técnica da indução, servindo o tributo como instrumento valiosíssimo para o alcance das finalidades perseguidas pelo Estado.¹⁸

17 TORRES, Ricardo Lobo. *Sistemas Constitucionais Tributários*. pág. 630.

18 SOUZA, Jorge Henrique de Oliveira. *Tributação e Meio Ambiente*. pág. 95/96.

Conclui-se, enfim, que o Estado tem a obrigação de proteger o meio ambiente mantendo as relações nele existentes equilibradas, de modo que preserve o seu desenvolvimento natural para as gerações presentes e futuras, bem como que a atividade tributária é um mecanismo assaz importante para as ações estatais que visam ao alcance deste escopo.

4 – Extrafiscalidade Tributária e proteção do meio ambiente.

As diversas classificações que o sujeito cognoscente atribui ao objeto do conhecimento caracterizam-se pela sua maior ou menor utilidade para o objetivo proposto. Isso porque não se pode tratar uma classificação como certa ou errada, pelo contrário, deve-se estabelecer se ela é útil ou inútil para o fim a que se destina.

Quando se procede a uma classificação, elegem-se alguns aspectos da realidade em análise para estabelecer liames entre os objetos em que aqueles se apresentam similares e colocá-los em um mesmo grupo.

Assim, estabelecer a caracterização de um tributo como fiscal, extrafiscal ou parafiscal nada mais é que forjar uma divisão em classes. Ocorre que, quando o critério utilizado não é idêntico, ou seja, as características colocadas em relevo não são as mesmas, é bastante provável que um mesmo objeto encontre-se contido em mais de uma classe.

É justamente isso que ocorre com a divisão dos tributos em fiscais, parafiscais e extrafiscais¹⁹, visto que, muitas vezes, um tributo de natureza eminentemente fiscal também exercerá função extrafiscal, o mesmo ocorrendo com aquele forjado para exercer função extrafiscal, que nunca deixará de exercer o escopo de arrecadar fundos para o Estado. Assim esclarece Paulo de Barros Carvalho:

Há tributos que se prestam, admiravelmente, para a introdução de expedientes extrafiscais. Outros, no entanto, inclinam-se mais ao setor da fiscalidade. Não existe, porém, entidade tributária

¹⁹ Regina Helena Costa leciona: “Ainda no contexto da competência tributária, importa distinguir três conceitos doutrinários, por vezes confundidos pelos menos afeitos à matéria tributária: fiscalidade, extrafiscalidade e parafiscalidade. Os dois primeiros conceitos relacionam-se à competência tributária, e o último, à capacidade tributária ativa” (COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário*. pág. 48)

que se possa dizer pura, no sentido de realizar tão só a fiscalidade, ou, unicamente, a extrafiscalidade. Os dois objetivos convivem, harmônicos, na mesma figura impositiva, sendo apenas lícito verificar que, por vezes, um predomina sobre o outro²⁰.

Aclarada a inexistência de exclusão entre as classes em questão, resta-nos delimitá-las para, depois, estabelecer como o fenômeno tributário pode servir para fomentar a conduta voltada à proteção ambiental.

Para definir o que caracteriza um determinado tributo como fiscal, extrafiscal ou parafiscal, pede-se *venia* para transcrever lição lavrada por Hugo de Brito Machado:

Embora se trate de matéria própria da Ciência das Finanças, não se pode deixar de fazer referência à função dos tributos. O objetivo do tributo sempre foi o de carrear recursos financeiros para o Estado. No mundo moderno, todavia, o tributo é largamente utilizado com o objetivo de interferir na economia privada, estimulando atividades, setores econômicos ou regiões, desestimulando o consumo de certos bens e produzindo, finalmente, os efeitos mais diversos na economia. A esta função moderna do tributo se denomina função extrafiscal.

No estágio atual das finanças públicas, dificilmente um tributo é utilizado apenas como instrumento de arrecadação. Pode ser a arrecadação o seu principal objetivo, mas não o único. Por outro lado, segundo lição prevalente na doutrina, também o tributo é utilizado como fonte de recursos destinados ao custeio de atividades que, em princípio, não são próprias do Estado, mas este as desenvolve, por intermédio de entidades específicas, no mais das vezes com a forma de autarquia. É o caso, por exemplo, da previdência social, do sistema financeiro da habitação, da organização sindical, do programa de integração social, dentre outros.

Assim, quanto a seu objetivo, o tributo é:

a) *Fiscal*, quando seu principal objetivo é a arrecadação de recursos financeiros para o Estado.

20 CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. pág. 288.

b) *Extrafiscal*, quando seu objetivo principal é a interferência no domínio econômico, buscando um efeito diverso da simples arrecadação de recursos financeiros.

c) *Parafiscal*, quando o seu objetivo é a arrecadação de recursos para o custeio de atividades que, em princípio, não integram funções próprias do Estado, mas este as desenvolve através de entidades específicas.²¹

Pela lição conclui-se que os tributos de natureza fiscal caracterizam-se pela finalidade predominantemente arrecadatória. Os parafiscais, por sua vez, dizem respeito àqueles cuja capacidade tributária ativa é transferida para terceiros, entidades privadas ou não, mas necessariamente persecutórias de fins públicos.

De outro lado, os tributos intitulados de extrafiscais são aqueles que, ao lado da finalidade arrecadatória, sempre ínsita a qualquer modalidade de exação estatal, visam a fomentar práticas consideradas úteis para a sociedade, como intervenção no mercado de capitais, regulação da balança comercial, dentre outros.

O Estado brasileiro é pródigo na utilização da feição extrafiscal da atividade exacional, o que reluz com hialina clareza quando se lembra da recente previsão de taxação por IOF das poupanças, bem como o aumento da alíquota do IPI sobre os carros importados.

Há mesmo um tributo, qual seja, a contribuição para intervenção no domínio econômico, prevista no *caput* do art. 149 da Constituição Federal, que tem matiz eminentemente extrafiscal, o que é muito bem esclarecido pela professora Regina Helena Costa:

4.3.5.2. Contribuições interventivas (CIDes)

Tais contribuições destinam-se ao custeio da atividade interventiva da União no domínio econômico, regido pelos arts. 170 a 192, da CR.

Desse conjunto normativo, destaquem-se os princípios norteadores da atividade econômica a serem necessariamente observados

21 (MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. pág. 79/80)

nessa atuação: soberania nacional; propriedade privada; função social da propriedade; livre concorrência; defesa do consumidor; defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação; redução das desigualdades regionais e sociais; busca do pleno emprego; tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no país (art. 170, I a IX).

Caracterizam-se por serem *tributos setoriais*, isto é, por abrange-rem ramos da atividade econômica específicos, como o canavieiro, o da navegação mercantil, etc. Daí restar evidente o caráter extrafiscal dessas contribuições, pois constituem instrumentos autorizados à União voltados ao direcionamento do comportamento dos particulares, nos diversos segmentos do domínio econômico.²²

Ainda como exemplo de extrafiscalidade tributária, pode-se falar do ICMS, pois a Constituição Federal, ao dispor acerca do regime jurídico que lhe é aplicável, traz a previsão de sua não incidência sobre as operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior²³. Ora, é evidente que essa previsão visa a fomentar a atividade de exportação e captação de divisas para o Brasil, de modo a garantir uma balança comercial superavitária para o País.

A extrafiscalidade tributária serve, inclusive, para afastar a incidência de alguns princípios e regras constitucionais que limitam a atividade tributária do Estado, notadamente os princípios da legalidade e da anterioridade.

A redação do § 1º do artigo 150 da Constituição Federal, abaixo colacionada, demonstra que em relação a alguns impostos, o valor do tributo pode ser cobrado no mesmo ano em que instituído ou majorado.

22 COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário*. pág. 133.

23 Constituição Federal, artigo 155, inciso X, alínea “a”.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

III – cobrar tributos:

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a Lei que os instituiu ou aumentou;

§1º A vedação do inciso III, *b*, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II;

Notadamente, essa permissão, no que se refere aos impostos aduaneiros, aos incidentes sobre os produtos industrializados e aos referentes às operações de crédito, câmbio, seguro e valores mobiliários, visa a permitir uma imediata ação do Estado na economia, fomentando ou desestimulando determinadas atividades dentro do referido campo de incidência.

Por sua vez, o princípio da estrita legalidade, previsto no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal, tem sua aplicabilidade restringida no que concerne aos mesmos tributos indicados no parágrafo anterior, em razão do contido no § 1º do artigo 153, da Carta Magna, que permite ao Poder Executivo Federal, por meio de Decreto, atendidos os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos referidos impostos, o que, juntamente com a liberação do princípio da anterioridade, deixa ainda mais eficiente e célere a intervenção da União na economia.

Diante de tantos exemplos, não restam dúvidas que os tributos foram pensados pelo constituinte para o exercício de duas funções, a ínsita à atividade tributária que é a aquisição de recursos financeiros para financiar a prestação dos serviços públicos, e outra, que visa à intervenção estatal efetiva na conduta dos membros da sociedade, dirigindo-os a determinados comportamentos tidos pela Carta Magna como essenciais ao bem-estar social.

5 – Extrafiscalidade tributária e os princípios da precaução, da prevenção e do acesso equitativo aos bens ambientais

Do que foi exposto até aqui se conclui que o direito tributário é mecanismo importante para o fomento da proteção ambiental, pois

permite ao Estado intervir na ordem econômica no sentido de salvarguardar o direito fundamental a um meio ambiente ecologicamente equilibrado.

Por meio do manejo dos tributos é possível favorecer o desenvolvimento sustentável, garantindo a convivência harmônica entre a necessidade de crescimento econômico, o favorecimento do desenvolvimento social com melhores condições de vida para a população, e a proteção do meio ambiente.

Cabe, agora, trazer à baila três princípios reitores do direito ambiental, cujo atendimento dar-se-á de modo bastante eficiente e eficaz por meio da utilização dos mecanismos tributários. São eles os princípios da prevenção, da precaução e do acesso equitativo aos recursos naturais.

5.1 – Princípios da Prevenção e da Precaução

A política do comando e do controle, caracterizada pela ênfase no poder de polícia e na repressão, atua, geralmente, de modo posterior à ocorrência de desastres ecológicos, aplicando sanções administrativas aos causadores de danos ambientais.

Neste diapasão, é preciso perscrutar se esse é o meio mais eficiente para a defesa do meio ambiente, visto que, após a ocorrência do dano ambiental, é bastante complicado ter-se a noção do seu alcance e da sua magnitude, além do que, ninguém pode afirmar que o dano perpetrado poderá ser reparado, ou seja, se o ecossistema afetado será recomposto em toda a sua extensão.

A atuação punitiva posterior ao dano, certamente, não é o meio mais eficaz para a proteção ambiental, o que deu ensejo à previsão dos princípios da prevenção e da precaução, que se caracterizam, justamente, por permitir uma atuação anterior à ocorrência do dano. Neste sentido, traz-se a lume importante lição de Paulo Affonso Leme Machado:

O risco para a vida, a qualidade de vida, a fauna e a flora – enfim, o risco para o meio ambiente – foi objeto de um posicionamento de vanguarda dos constituintes de 1988. O Poder Público precisa

prevenir na origem os problemas de poluição e de degradação da Natureza. Entre a competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios está a de “combater a poluição em qualquer de suas formas” (art. 23, VI), competindo à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar sobre o “controle da poluição” (art. 24, VI).

A Constituição incorporou a metodologia das medidas liminares, indicando o *periculum in mora* como um dos critérios para antecipar a ação administrativa eficiente para proteger o homem e a biota. Se a Constituição não mencionou expressamente o princípio da precaução (que manda prevenir mesmo na incerteza do risco), é inegável que a semente desse princípio está contida no art. 225, §1º, V e VII, ao obrigar à prevenção do risco do dano ambiental.²⁴

A prevenção caracteriza-se pela imposição de atuação antecipada para impedir a ocorrência de perigos ambientais conhecidos, ou seja, cuja ocorrência já é prevista. Por sua vez, o princípio da precaução exige um maior cuidado na proteção ambiental, pois preconiza que diante da incerteza científica acerca do potencial danoso de uma determinada atividade, deve-se suspender seu exercício até que estudos comprovem a inexistência do perigo, ou determinem que seja executada de modo a ensejar o menor risco para o meio ambiente.

Como já afirmado, o meio ambiente constitui-se por uma série de relações entre os seres que o compõe, sejam vivos ou não, cujos danos sofridos, por vezes, implicam em consequências sequer imagináveis. Como exemplo, basta pensar na introdução de uma nova espécie em uma determinada localidade com o escopo de exterminar uma praga agrícola.

Em decorrência do princípio da prevenção, havendo ciência acerca de riscos para o ecossistema, estaria impedido o ingresso da espécie. Agora, se não houvesse estudos sobre os riscos da admissão dessa nova espécie no habitat, como atuar, permitir o ingresso em prol de uma me-

²⁴ MACHADO, Paulo Affonso Leme. *Direito Ambiental Brasileiro*. 17ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 141/142.

lhorar na produtividade agrícola, ou vedar tal inserção sob o argumento de que a inexistência de certeza acerca dos riscos impõe a abstenção da atividade?

É justamente aqui que tem aplicação o princípio da precaução, em razão do qual estaria impossibilitada a inserção da espécie predadora da praga agrícola enquanto não houvesse certeza acerca do perigo ambiental que dessa conduta decorreria.

Ora, os tributos, em sua feição extrafiscal, são meios eficazes para prevenir e precaver os danos ao meio ambiente, propiciando incentivos fiscais aos meios de produção e prestação que comprovadamente não possuem potencial danoso, ou cujos riscos sejam menores se comparados com outras formas de produção, de modo a garantir o equilíbrio, preconizado pela nossa Carta Magna, entre os princípios do desenvolvimento nacional e da proteção ambiental.

Essa atitude não implicaria em violação ao princípio da isonomia tributária, visto que essa distinção é admitida pela própria Constituição Federal, que, no inciso VI do artigo 170, autoriza o Estado a prestar tratamento diferenciado às empresas conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação.

Desse modo, parece que a manipulação constitucional das exceções fiscais permite uma atuação antecipada à ocorrência dos danos, quando incentiva as atividades potencialmente menos danosas e inibe as práticas arriscadas ao meio ambiente, interferindo no mercado para fomentar as empresas que demonstrem maior compromisso com a proteção ambiental.

Os meios para se fazer isso são variados, sendo que se pode pensar em reduções de base de cálculo do imposto de renda para as empresas que demonstrem responsabilidade ambiental investindo em ativos fixos que diminuam as externalidades negativas do processo produtivo. Pode-se pensar, ainda, em isenções dos impostos sobre a circulação e a produção de produtos reciclados.

O tratamento diferenciado preconizado pela Constituição Federal deve ter reflexos diretos no estabelecimento de uma política fiscal que

priorize as empresas que atuem com responsabilidade ambiental, em detrimento de outras que causem elevado impacto para o meio ambiente²⁵.

É importante lembrar que o vetor de discriminação referente ao menor impacto ambiental da empresa foi eleito pela Constituição Federal como legítimo critério para diferenciação no tratamento tributário dispensado, o que antes de poder do Estado, mostra-se como um dever, visto que o seu artigo 225 obriga-o a tomar todas as medidas necessárias à proteção do meio ambiente, cuja proteção constitui direito fundamental de toda a coletividade²⁶.

5.2 - Princípio do Acesso Equitativo aos Recursos Naturais.

O princípio em epígrafe está plasmado em vários documentos que versam matéria atinente ao meio ambiente. Como primeiro exemplo, seguindo uma ordem cronológica, cita-se a Declaração de Estocolmo, realizada em junho de 1972, que trouxe como preâmbulo “a necessidade de um ponto de vista e de princípios comuns para inspirar e guiar os povos do mundo na preservação e na melhoria do meio ambiente”.

Nesse documento está consignado o seguinte:

“PRINCÍPIOS.

25 “A extrafiscalidade aproxima-se da noção de *poder de polícia* ou de *polícia administrativa*, conceituada como a atividade estatal consistente em limitar o exercício dos direitos individuais em benefício do interesse coletivo, e que repousa no princípio da supremacia do interesse coletivo sobre o individual, visando impedir a adoção de condutas individuais contrastantes com o interesse público. Assim, tanto a polícia administrativa quanto a extrafiscalidade, por meio de instrumentos distintos, definidos em lei, buscam moldar as condutas particulares, para que se afinem aos objetivos de interesse público” (COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário*. pág. 49)

26 O professor Humberto Ávila, ao tratar da eficácia externa subjetiva dos princípios afirma: “Relativamente aos sujeitos atingidos pela eficácia dos princípios, é preciso registrar que os princípios jurídicos funcionam como direitos subjetivos quando proíbem as intervenções do Estado em direitos de liberdade, qualificada também como *função de defesa ou de resistência* (*abwehrfunktion*).

Os princípios também mandam tomar medidas para a proteção dos direitos de liberdade, qualificada também de *função protetora* (*Schutzfunktion*). **Ao Estado não cabe apenas respeitar os direitos fundamentais, senão também o dever de promovê-los por meio da adoção de medidas que os realizem da melhor forma possível** (ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. pág. 102).

A Assembleia Geral das Nações Unidas reunida em Estocolmo, de 5 a 16 de junho de 1972, atendendo à necessidade de estabelecer uma visão global e princípios comuns, que sirvam de inspiração e orientação à humanidade, para preservação e melhoria do ambiente humano através dos vinte e três princípios enunciados a seguir, expressa a convicção comum de que:

5 – Os recursos não renováveis da terra devem ser utilizados de forma a evitar o perigo do seu esgotamento futuro e a assegurar que toda a humanidade participe dos benefícios de tal uso”

Apesar da importância histórica dessa Declaração, o ambiente político à época, de recente memória, era da guerra fria, o que impediu o compromisso mundial em torno das diretrizes lá pregadas²⁷. Entretanto, não há dúvida que o reconhecimento do direito ao equitativo acesso aos recursos naturais já era admitido.

Na Declaração do Rio sobre meio ambiente, gestada na Conferência das Nações Unidas sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento²⁸, realizada no mês de junho de 1992 na cidade do Rio de Janeiro, a mesma preocupação em evidenciar o direito de todos terem acesso aos recursos naturais encontra-se no princípio de nº 1, nos seguintes termos: “Os seres humanos constituem o centro das preocupações relacionadas com o desenvolvimento sustentável. Têm direito a uma vida saudável e produtiva, em harmonia com a natureza”.

27 “O compromisso do Brasil com o meio ambiente já começara 20 anos antes, quando o País participou da Conferência das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente Humano, realizada em Estocolmo, em 1972, em especial no seu período preparativo de dois anos, quando a Conferência contou com ativa contribuição brasileira no sentido de introduzir, de modo inseparável, a temática do desenvolvimento no contexto mais amplo das questões do meio ambiente. Esse marco inicial dos esforços internacionais para a proteção do meio ambiente viu-se prejudicado, contudo, por ter ocorrido num momento histórico em que os alinhamentos Leste-Oeste e Norte-Sul impediam reais ações concertadas para o benefício da humanidade” (consulta realizada em 08/04/2010 ao website: <http://www.ambientebrasil.com.br/composer.php3?base=./gestao/index.html&conteudo=./gestao/artigos/rio92.html>)

28 “Os compromissos específicos adotados pela Conferência Rio 92 incluem duas convenções, uma sobre Mudança do Clima e outra sobre Biodiversidade, e também uma Declaração sobre Florestas. A Conferência aprovou, igualmente, documentos de objetivos mais abrangentes e de natureza mais política: a Declaração do Rio e a Agenda 21. Ambos endossam o conceito fundamental de desenvolvimento sustentável, que combina as aspirações compartilhadas por todos os países ao progresso econômico e material com a necessidade de uma consciência ecológica.” (consulta realizada em 08/04/2010 ao website: <http://www.ambientebrasil.com.br/composer.php3?base=./gestao/index.html&conteudo=./gestao/artigos/rio92.html>)

O direito a uma vida saudável e produtiva harmonizada com a natureza denota, sem sofismas, que todos devem ter acesso aos bens naturais, seja para a simples contemplação, seja para extração de proveitos econômicos, direitos que devem harmonizar-se de algum modo, cabendo ao Estado velar para garantir a igualdade entre as utilizações.

A Constituição Federal de 1988 prevê esse direito quando enuncia no *caput* do artigo 225 que o meio ambiente é bem de uso comum do povo, o que, conforme lição de Paulo Affonso Leme Machado, compreende:

Os bens que integram o meio ambiente planetário, como água, ar e solo, devem satisfazer as necessidades comuns de todos os habitantes da Terra. As necessidades comuns dos seres humanos podem passar tanto pelo uso como pelo não uso do meio ambiente. Desde que utilizável o meio ambiente, adequado pensar-se em um meio ambiente como “bem de uso comum do povo”. É necessário alargar-se esse conceito com relação àquele empregado pelo Direito Romano.

O Direito Ambiental tem a tarefa de estabelecer normas que indiquem como verificar as necessidades de uso dos recursos ambientais. Não basta a vontade de usar esses bens ou a possibilidade tecnológica de explorá-los. É preciso estabelecer a razoabilidade dessa utilização, devendo-se, quando a utilização não seja razoável ou necessária, negar o uso, mesmo que os bens não sejam atualmente escassos.²⁹

Em uma primeira vista, a implementação do princípio em questão pode dar-se por meio do controle da utilização dos bens ambientais de modo a impedir o seu esgotamento, garantindo a fruição pelas futuras gerações, inclusive com a vedação da exploração. Contudo, algumas atividades não podem ser proibidas, sob pena de travar-se o desenvolvimento nacional.

Mais uma vez ocorre o grande embate principiológico que figura no cerne do direito ambiental, que contrapõe crescimento e proteção do meio ambiente. Como superá-lo no caso de atividades essenciais à manutenção da infraestrutura necessária ao crescimento econômico e social, como exemplo a de extração e beneficiamento de petróleo.

29 MACHADO, Paulo Affonso Leme. *Direito Ambiental Brasileiro*. pág. 62.

É óbvio que a proibição da exploração petrolífera constituiria imenso retrocesso no crescimento e manutenção dos meios de produção na sociedade. Também é certo que a exploração do petróleo levará, inexoravelmente, ao esgotamento das reservas, uma vez que se trata de um recurso natural não renovável.

Quando não se puder impedir a exploração do bem ambiental pelos que detêm a tecnologia necessária para tanto, em razão dos custos adicionais demonstrarem a falta de razoabilidade da medida, os tributos podem ser grandes aliados no sentido de permitir o acesso igualitário, não aos bens ambientais propriamente ditos, mas aos benefícios decorrentes dessa exploração.

Se a tecnologia necessária para a exploração é de acesso restrito, por questões econômicas ou científicas, e a atividade é necessária para a manutenção do desenvolvimento econômico e sustentação da produção, cabe ao Estado a tributação da atividade para distribuir por toda a sociedade os lucros decorrentes.

Dá para perceber esse viés na contribuição de intervenção no domínio econômico instituída no §4º do artigo 177 da Constituição Federal³⁰, incidente sobre as atividades de importação e comercialização de petróleo e seus derivados, as quais, como já ressaltado, são essenciais à manutenção do crescimento econômico do Estado Brasileiro.

Esse é um exemplo claro de distribuição dos benefícios decorrentes da exploração de um bem natural esgotável e essencial à manutenção do crescimento econômico por toda a sociedade, pois, como decorre do texto, o valor arrecadado deverá ser aplicado na melhoria da infraestrutura das estradas e na proteção ambiental.

30 **Art. 177. §4º** A lei que instituir contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível deverá atender aos seguintes requisitos:

I – a alíquota da contribuição poderá ser:

a) diferenciada por produto ou uso;

b) reduzida e restabelecida por ato do Poder Executivo, não se lhe aplicando o disposto no art. 150, III, b;

II – os recursos arrecadados serão destinados:

a) ao pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, gás natural e seus derivados e derivados de petróleo;

b) ao financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás;

c) ao financiamento de programas de infraestrutura de transportes.

6 – Tributação Ambiental e princípio da Eficiência.

Como já ressaltado, o meio que vem sendo utilizado prioritariamente para combater as condutas ambientalmente irresponsáveis é o da previsão e aplicação de sanções negativas de natureza penal e administrativa, sem que se descure da reparação do dano no âmbito civil.

O poder público, ao agir assim, exerce as prerrogativas do poder de polícia, o qual, nas palavras da professora Odete Medauar, consiste na “atividade da administração que impõe limites ao exercício de direitos e liberdades”³¹.

A aplicação das sanções em razão do exercício do poder de polícia pressupõe que o Estado estabeleça a conduta requerida (comando) e, depois, por meio de seus órgãos e entidades, efetue a verificação acerca do efetivo cumprimento das condutas comandadas (controle).

Odete Medauar, após elencar as características do poder de polícia, ressalta que ele “abrange, também, o controle da observância das prescrições e imposições de sanções em caso de desatendimento”³², o que consiste, especificamente, numa atividade de comando de condutas e controle acerca do cumprimento pelos destinatários.

Considerando as várias atividades materiais que devem ser desenvolvidas para o exercício do poder de polícia³³, essencial para o sucesso dessa política de combate à degradação ambiental é um Estado extremamente bem aparelhado e que tenha efetivo controle de todas as atividades desenvolvidas dentro de seu território, de modo que os destinatários da norma tenham a certeza de que o seu descumprimento ensejará a aplicação da sanção prevista. É a certeza da punição que impõe o respeito ao comando expedido.

31 MEDAUAR, Odete. *Direito Administrativo Moderno*. pág. 341.

32 MEDAUAR, Odete. *Direito Administrativo Moderno*. pág. 345.

33 “Atividades materiais realizadas pela Administração também expressam o poder de polícia. Na fiscalização incluem-se: a observância (ou vigilância observadora), a inspeção, a vistoria, os exames laboratoriais. Na imposição de sanções salientam-se: fechamento do estabelecimento (aposição de lacre), demolição de obra, demolição de edificação, apreensão de mercadoria, guinchamento de veículo. (MEDAUAR, Odete. *Direito Administrativo Moderno*. pág. 348.)

Com isso, parece evidente que, em um país com dimensões continentais como o Brasil, que detém uma série de outras prioridades ao lado da proteção ambiental, que possui uma parcela grande de sua população vivendo em condições de miséria, o exercício do poder de polícia estatal de modo eficiente e eficaz para proteger o meio ambiente figura apenas como um sonho distante.

Nesse diapasão, não se pode olvidar que o princípio da eficiência na atividade administrativa, expressamente previsto no texto constitucional, exige que o poder público desenvolva as suas funções e desincumbam-se de seus deveres do modo menos custoso possível.

Apesar da exigência de eficiência não significar que o Estado, ao exercer suas funções e estabelecer as políticas necessárias para atingir os fins que lhe são impostos, deva atuar como o agente da iniciativa privada, verificando apenas a relação entre o custo e o benefício da atividade, parece claro que impõe ao Poder Público a busca de alternativas para melhorar a eficiência de sua atuação, diminuindo o custo de sua atividade.

Enfim, desde que pondere as razões para adoção de determinado comportamento em respeito aos demais princípios e regras constitucionais, quando o Poder Público verificar a efetiva possibilidade de diminuir os custos de sua atividade sem ofensa desarrazoada às demais normas constitucionais, deverá envidar esforços para a adoção desta medida.

É neste sentido o ensinamento de José Afonso da Silva:

Assim, o *princípio da eficiência*, introduzido agora no artigo 37 da Constituição pela EC-19/98, orienta a atividade administrativa no sentido de conseguir os melhores resultados com os meios escassos de que se dispõe e a menor custo. Rege-se, pois, pela regra da consecução do maior benefício com o menor custo possível. Portanto, o princípio da eficiência administrativa tem como conteúdo a relação entre meios e resultados.

A dificuldade está em transpor para a atividade administrativa uma noção típica da atividade econômica, que leva em conta a relação *input/output* (insumo/produto), o que, no mais das vezes, não é possível aferir na prestação do serviço público, onde nem

sempre há um *output* (produto) identificável, nem existe *input* no sentido econômico³⁴

Não se quer defender aqui que o Estado deve abandonar a utilização e o exercício do poder de polícia para a proteção do meio ambiente e, tampouco, descriminalizar todas as condutas tipificadas como crimes ambientais. Quer-se, na realidade, refletir acerca da possibilidade do Estado valer-se de outros mecanismos para o desempenho da atividade de proteção do meio ambiente, notadamente aqueles colhidos no bojo do direito tributário.

Busca-se trazer os fundamentos para a utilização do direito tributário como meio de incentivar os particulares a tomarem posturas mais responsáveis com o meio ambiente, independentemente da atuação do poder de polícia estatal.

Com mais particulares aderindo de forma espontânea às condutas responsáveis em relação ao meio ambiente, os órgãos competentes para fiscalizar e punir os comportamentos degradantes ficariam menos onerados, o que acarretaria, no fim das contas, maior eficiência estatal na defesa do meio ambiente, maior conscientização acerca da importância da defesa ambiental e menores gastos com o exercício do poder de polícia ambiental.

Portanto, parece evidente que a tributação ambiental é importante fator para concretização do princípio da eficiência do estado, previsto de modo expresso no *caput* do artigo 37 da Carta Constitucional de 1988.

7 – Alguns exemplos de tributação ambiental

Por tudo, pode-se afirmar que o Estado tem o dever de proteger o meio ambiente e que os tributos, sobretudo em sua feição extrafiscal, se consubstanciam em instrumento bastante hábil para o alcance de tal escopo.

Além disso, os princípios da prevenção e da precaução, que exigem ação antecipada para evitar a ocorrência de dano ambiental, assim como o princípio do acesso equitativo aos bens ambientais, que garante

34 SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. pág. 474/475.

a todos iguais direitos sobre as potencialidades do meio ambiente, têm na tributação com viés ambiental um fortíssimo aliado na garantia de suas máximas eficácias.

O Estado de São Paulo não se mostrou alheio a tais perspectivas, tanto que ao instituir o ITCMD, por meio da Lei Estadual nº 10.705/00, fez constar do texto a previsão (§ 2º do artigo 6º) de isenção das transmissões de quaisquer bens ou direitos a entidades cujos objetivos sociais sejam vinculados à preservação do meio ambiente.

Desse modo, sempre que uma entidade vinculada à preservação do meio ambiente for beneficiada com uma doação, ou com um bem deixado em testamento, não haverá cobrança do imposto em testilha, o que, certamente, favorece a sua saúde financeira e permite que mais dinheiro seja investido na sua atividade principal, voltada à proteção ambiental.

A mesma diretriz foi adotada no Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA, pois a Lei Estadual nº 13.296/08, ao estabelecer no artigo 9º, inciso III, a alíquota de 3% (três por cento) para veículos movidos exclusivamente com álcool, gás natural veicular ou eletricidade, quando a alíquota para os demais veículos é, geralmente, de 4% (quatro por cento), notoriamente buscou premiar com menor carga tributária os proprietários de veículos que utilizam combustíveis menos poluidores.

Na mesma toada, cabe tratar do que se convencionou chamar de ICMS ecológico, que pode ser enquadrado como um caso de fiscalidade tributária voltada à proteção do meio ambiente. Sua instituição está prevista, implicitamente, no texto constitucional, no inciso II do parágrafo único do artigo 158, que permite que até um quarto do percentual arrecadado de ICMS pertencente aos Municípios seja distribuído de acordo com critérios estabelecidos em lei estadual.

O Estado de São Paulo tratou do assunto na Lei Estadual 8.510/93, que alterou a Lei Estadual nº 3201/81 e dispõe sobre a parcela, pertencente aos municípios, do produto da arrecadação do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação.

Nesta lei está disposto que 0,5% (zero vírgula cinco por cento), do percentual de ICMS pertencente aos Municípios será distribuído com base no percentual entre a área total, no Estado, dos reservatórios de água destinados à geração de energia elétrica e a área desses reservatórios no município. Outros 0,5% (zero vírgula cinco por cento) serão distribuídos em função dos espaços territoriais especialmente protegidos existentes em cada município e no Estado, observados os critérios estabelecidos no Anexo da lei.

Outros Estados já instituíram o ICMS Ecológico³⁵, valendo-se de outros critérios, em respeito às suas peculiaridades locais, sempre com intuito de impelir as municipalidades a adotarem posturas contrárias à degradação ambiental.

No cenário internacional a tributação ambiental é sobejamente utilizada. Como exemplo, cita-se as diretivas 2006/66, 2004/12 e 2000/60 da União Europeia que autorizam os Estados-membros a adotarem instrumentos de mercado para a defesa do meio ambiente. A primeira refere-se ao descarte de pilhas e baterias, a segunda a embalagens e seus resíduos, já a terceira versa sobre a proteção das águas. Também na Europa vê-se que diversos países instituíram taxas maiores sobre o uso da água, sendo que em Londres é cobrada uma taxa de congestionamento.

Estes exemplos demonstram que o Poder Público, no âmbito nacional e internacional, já despertou para a importância da utilização da tributação com viés ambiental, visto que, sem dúvida, é uma forma bastante eficiente de promover a finalidade essencial do Estado que é garantir a todos o direito fundamental a um meio ambiente ecologicamente equilibrado.

8 – Considerações Finais.

Pode-se inferir que todos os entes políticos nacionais devem se valer de sua competência tributária e direcioná-la à proteção ambiental, atingindo, com muito mais eficiência, a finalidade constitucionalmente im-

³⁵ Uma análise pormenorizada dos Estados que já aderiram à política do ICMS ecológico pode ser encontrada na seguinte obra: SOUZA, Jorge Henrique de Oliveira. *Tributação e Meio Ambiente*, p. 291/293.

posta de desenvolvimento sustentável, visto que, mesmo nos casos em que há redução da carga tributária, com a concessão de isenções, reduções de base de cálculo, dentre outras, a contrapartida será de menores gastos com a recuperação dos ecossistemas. Além disso, despertará no contribuinte a vontade de adotar condutas que sejam responsáveis do ponto de vista ambiental e, em decorrência disso, possibilitará ação mais pontual e eficiente do poder de polícia ambiental, que atuará em muito menos casos.

A preocupação ambiental é tônica mundial e a utilização dos mecanismos tributários como instrumento de proteção vem sendo adotada em vários países, visto que é uma medida que internaliza os custos da produção, evitando que o poluidor aufera os ganhos decorrentes de sua atividade e deixe os custos ambientais para a sociedade, sem contar que educa as pessoas inculcando-lhes o hábito da preocupação com a adoção de práticas ambientalmente adequadas.

Bibliografia

ALTAMIRANO, Alejandro C. El Derecho Constitucional a un Ambiente Sano, Derechos Humanos y su Vinculación con el Derecho Tributario. In: Marins, James (org.). **Tributação e Meio Ambiente livro II**. Curitiba: Juruá, 2002.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 5ª edição, São Paulo: Malheiros Editores, 1997.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios da Definição à Aplicação dos Princípios Jurídicos**. 10ª edição, São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

BARROSO, Luís Roberto. Fundamentos Teóricos e Filosóficos do Novo Direito Constitucional Brasileiro. In: _____ (org.). **A Nova Interpretação constitucional: Ponderação, Direitos Fundamentais e Relações Privadas**. 3ª edição, Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 20ª edição, São Paulo: Malheiros Editores, 2004.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 22ª edição, São Paulo: Saraiva, 2010.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**, tradução de João Baptista Machado. 6ª edição, São Paulo: Martins Fontes, 1998.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 25ª edição, São Paulo: Malheiros Editores, 2004.

MACHADO, Paulo Affonso Leme. **Direito Ambiental Brasileiro**. 17ª edição. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

MEDAUAR, Odete. **Direito Administrativo Moderno**. 13ª edição, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2009.

MILARÉ, Édis. **Direito do Ambiente**. 6ª edição, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2009.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Proteção Ambiental e Sistema Tributário – Brasil e Japão: Problemas em Comum?**. In: Marins, James (org.). **Tributação e Meio Ambiente – livro II**. Curitiba: Juruá, 2002

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Norma, Evento, Fato, Relação Jurídica, Fontes e Validade no Direito**. In: _____ (org.). **Curso de Especialização em Direito Tributário, Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 31ª edição, São Paulo: Malheiros Editores, 2008.

_____. **Direito Ambiental Constitucional**. 7ª edição, São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

SOUZA, Jorge Henrique de Oliveira. **Tributação e Meio Ambiente**. Belo Horizonte: Del Rey, 2009.

TORRES, Ricardo Lobo. **Sistemas Constitucionais Tributários**. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

TRENNEPOHL, Terence Dornelles. **Incentivos Fiscais no Direito Ambiental**. São Paulo: Saraiva, 2008.

PESQUISAS FEITAS NA INTERNET.

BRASIL: Ambiente Brasil

Disponível em: www.ambientebrasil.com.br

BRASIL: Supremo Tribunal Federal

Disponível em: www.stf.jus.br