

## Reforma tributária ambiental. Análise constitucional e elaboração de propostas

Anselmo Henrique Cordeiro Lopes\*

Sumário: 1 INTRODUÇÃO. 2 O DIREITO FUNDAMENTAL AO MEIO AMBIENTE. 2.1 Dignidade humana, bens, direitos e garantias fundamentais. 2.2 O direito fundamental ao meio ambiente e seus bens jurídicos tutelados. 2.3 A eficácia jurídica e efetividade do direito fundamental ao meio ambiente. 3 A CRISE DO ESTADO SOCIAL E O NASCIMENTO DA EXTRAFISCALIDADE SOCIOAMBIENTAL COMO INSTRUMENTO DE EFETIVAÇÃO DO DIREITO FUNDAMENTAL AO MEIO AMBIENTE. 3.1 O desafio da efetivação do direito fundamental ao meio ambiente. 3.2 O papel da extrafiscalidade no limiar da crise do Estado Social. 3.3 A extrafiscalidade socioambiental como instrumento de um novo modelo de Estado. 4 A DEFINIÇÃO E A CONSTITUCIONALIDADE DA TRIBUTAÇÃO EXTRAFISCAL AMBIENTAL NO BRASIL. 4.1 A estrutura da tributação extrafiscal socioambiental. 4.2 A constitucionalidade da tributação extrafiscal socioambiental no Brasil. 4.3 A extrafiscalidade ambiental e os tributos ambientais. 5 PROPOSTAS PARA A TRIBUTAÇÃO EXTRAFISCAL AMBIENTAL NO BRASIL. 5.1 Considerações iniciais. 5.2 Impostos incidentes sobre a produção e a circulação econômica. 5.2.1 IPI. 5.2.2 Contribuições sociais: PIS/COFINS. 5.2.3 IVA-F. 5.2.4 O novo ICMS. 5.3 Tributos incidentes sobre a renda e o lucro. 5.4 Impostos incidentes sobre a propriedade territorial – ITR e IPTU. 5.5 Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA. 5.6 Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE. 5.7 Outros tributos. 5.8 Repartição de receitas tributárias. 6 CONCLUSÃO. 7. BIBLIOGRAFIA.

### 1 INTRODUÇÃO

O objeto do presente estudo é examinar o direito fundamental ao meio ambiente e sua eficácia, analisando como o manejo da tributação extrafiscal pode ser útil à efetivação desse direito.

Para melhor analisar o referido direito fundamental, faz-se necessário, em primeiro lugar, expor nosso entendimento a respeito da distinção entre bens, direitos e garantias fundamentais e demonstrar a utilidade desses conceitos e da noção de dignidade humana. Em seguida, trabalharemos a eficácia jurídica do direito fundamental ao meio ambiente, eficácia esta que justifica a adoção de todos os instrumentos à disposição do Estado (entre eles, a tributação extrafiscal) que sejam aptos à proteção dos bens fundamentais pertinentes e à efetivação do direito em questão.

Firmados esses conceitos, exporemos a crise de efetividade que afeta os direitos sociais e difusos como um todo e que representa, ao fundo, a crise do próprio Estado e do Direito, os quais não mais correspondem à sociedade atual (e a nova que ainda está em processo de formação) e não mais conseguem satisfazer os anseios sociais. A partir da superação dessa crise, deve surgir um novo modelo de Estado, ao qual deve corresponder novo regramento jurídico. Nessa nova ordem jurídica que se vislumbra, faz-se necessária, ao lado da satisfação direta de direitos sociais e difusos prestacionais (como o direito ao meio ambiente) e da punição de atos socialmente indesejados, a utilização de instrumentos como a tributação extrafiscal, instrumentos estes que, conquanto comportem margem de liberdade ao agente econômico ou social, mostram-se efetivos se agregados aos métodos tradicionais.

Adotando a tributação extrafiscal como estratégia de efetivação de direitos sociais e difusos (em especial, para nós, do direito fundamental ao meio ambiente), passaremos a centrar nossas atenções na extrafiscalidade ambiental e nos tributos ambientais, conceituando-os e apresentando suas estruturas. Após, analisaremos a validade constitucional da tributação extrafiscal ambiental como mecanismo de intervenção do Estado no mercado e na sociedade. Firmada essa constitucionalidade, examinaremos os diplomas jurídicos vigentes que servem aos propósitos da tributação ambiental, bem como as propostas legislativas hoje existentes. A partir daí, e tomando por base a proposta de Reforma Tributária gerada no Ministério da Fazenda em votação no Congresso Nacional, apresentaremos nossas próprias propostas de alteração legislativa, eminentemente constitucional, que sirvam de medida de efetivação do direito fundamental e humano difuso ao meio ambiente.

## 2 O DIREITO FUNDAMENTAL AO MEIO AMBIENTE

### 2.1 Dignidade humana, bens, direitos e garantias fundamentais

Antes de analisar a fundo o direito fundamental ao meio ambiente saudável, é importante examinar os conceitos de bens, direitos e garantias fundamentais, conceitos estes pouco explorados em nossa doutrina, mas de utilidade ímpar na interpretação e aplicação das normas constitucionais [01].

A distinção entre direitos e garantias, segundo José Afonso da Silva [02], foi mais perfeitamente desenvolvida na doutrina brasileira por Rui Barbosa, o qual firmou a seguinte lição: direitos traduzem-se em normas – "declarações" – que tutelam interesses e bens da pessoa, enquanto que garantias são disposições que asseguram o respeito a esses direitos.

Partindo dessa perspectiva e com apoio no texto constitucionalmente positivado em nossa ordenação jurídica, observamos a existência de três elementos normativos distintos: bens, direitos e garantias. Bens, para efeito dessa distinção, são interesses e valores que buscam ser tutelados pelo Estado Constitucional. Direitos são preceitos de tutela dos bens. Garantias são instrumentos que asseguram a efetividade prática e jurídica dos direitos.

Dos bens tutelados juridicamente, alguns foram acolhidos pela Constituição como bens fundamentais. São bens tutelados com primazia pelo Estado Constitucional e que também representam opções valorativas que dão plasticidade a toda a ordem constitucional. Os bens fundamentais podem ser encontrados no caput do art. 5º da Lei Maior; são eles: vida, liberdade, igualdade, segurança e propriedade. Esses bens devem ser entendidos em sentido amplíssimo, incorporando todos os bens que circundam sua esfera. Assim, por exemplo, a vida engloba a integridade física e mental, bem como, em um de seus aspectos, a incolumidade do meio ambiente; a liberdade engloba a intimidade e a livre iniciativa; a propriedade engloba a chamada propriedade intelectual.

Além desses bens expressos no art. 5º, devem ser considerados fundamentais todos os bens que derivam diretamente da dignidade humana, que é fundamento da República (art. 1º, III, CRFB). Logo, e.g., a honra também deve ser tomada por bem fundamental. Essa conclusão deve-se em razão da primazia da dignidade humana em nossa ordem constitucional (art. 1º, III, CRFB) e de sua relação íntima com os direitos fundamentais. Se, como reconhece a boa doutrina [03], a dignidade é elemento que está presente em todos os direitos humanos e fundamentais, conferindo-lhes unidade e indivisibilidade, então, necessariamente, há relação indissociável entre bens jurídicos fundamentais e dignidade humana, sendo aqueles manifestações desta.

Assim, devemos observar que existe uma relação não somente próxima, como também causal entre a dignidade humana e os bens fundamentais. Estes são fundamentais justamente porque imbrincados estão com a dignidade humana, de tal forma que, sem a preservação desses bens, fica obstado o gozo da vida digna. Por isso, devemos reconhecer que, em termos lógicos, antes dos bens jurídicos eleitos para serem protegidos pela ordem constitucional, há a dignidade como elemento central de nosso sistema (art. 1º, III, CRFB) e uma das razões legitimadoras do Estado e do Direito. É com base na dignidade que se instituíram os bens fundamentais, assim como é com base nela que se os reconhece e que se os interpreta.

Os direitos fundamentais, por sua vez, são direitos que tutelam diretamente bens fundamentais. Vale dizer, em cada direito fundamental é possível reconhecer um bem fundamental. Às vezes, essa relação é óbvia e tautológica, como o direito fundamental à vida, a que corresponde o bem fundamental vida. Noutros casos, esse elo é menos evidente, como no caso do direito à autonomia associativa (art. 5º, XVII), que tutela o bem fundamental liberdade.

A idéia que aqui tentamos desenvolver com o relacionamento entre os conceitos de direito fundamental e bem jurídico fundamental não é alheia à cultura jurídica brasileira, mas não é ainda empregada claramente por nossos maiores juristas. Ainda assim, para exemplificar a adoção da idéia de bem jurídico fundamental como objeto de direito fundamental, bem como do entendimento de que a dimensão objetiva deste último encontra-se no primeiro, juntamos trecho de importante obra de Daniel Sarmento, que expõe a lição de Robert Alexy:

"Segundo Robert Alexy, chega-se à delimitação da dimensão objetiva de um determinado direito fundamental através de um procedimento de tríplice abstração. Ele fornece o seguinte exemplo: suponha-se o direito fundamental a que o Estado não impeça o exercício da liberdade de opinião. O titular do direito é o sujeito que deseja manifestar-se, o destinatário é o Estado e a prestação exigida uma abstenção. Abstraindo do titular, do destinatário e da prestação, sobra o bem jurídico tutelado – liberdade de opinião. Portanto, a dimensão objetiva vai consistir, na prática, na tutela deste bem jurídico, reconhecido como um valor fundamental na ordem jurídica, que vai por ela se irradiar e influir em todo o direito objetivo" [04].

As garantias fundamentais, por fim, asseguram o respeito aos direitos fundamentais. Citamos aqui alguns exemplos elencados por José Afonso da Silva: o direito fundamental à liberdade de pensamento é garantido pelo chamado "direito de resposta" (o qual, nessa classificação, não é exatamente direito, mas sim garantia); o direito fundamental à intimidade é garantido pela inviolabilidade do lar; o direito fundamental de livre locomoção é garantido pela previsão do habeas corpus. Como bem anota o constitucionalista em questão, a garantia é muitas vezes confundida com o direito em si, havendo casos em que não se sabe se está diante duma espécie ou doutra. Citamos nós o caso do direito ou garantia de greve, em que a doutrina diverge quanto a se tratar de direito ou garantia social. Essa dificuldade surge quando não se vislumbra claramente se a posição jurídica em exame tutela diretamente um bem jurídico ou se esta tutela é mediata, de segundo grau; vale dizer, se a tutela é diretamente do próprio bem ou do direito que tutela esse bem. Num caso, temos o direito; noutro, a garantia. O mesmo problema de raciocínio também surge no momento de distinguir o bem do próprio direito que o tutela (exemplo já dado aqui: vida e direito à vida).

A garantia, além de tutelar um ou mais direitos em especial, também acaba funcionando como uma tutela direta do bem fundamental segurança, traduzindo-se em desdobramento do direito de segurança em sentido amplo, assim entendido como o direito que tem a pessoa de gozar seus direitos livre de ameaças e contestações por parte do Estado ou de terceiros [05]. Por "ameaças e contestações", entenda-se também incertezas e surpresas. Nesse sentido, o bem jurídico segurança deve ser tomado como bem relacional, porquanto, necessariamente, relaciona-se com o gozo doutros bens jurídicos. Registre-se, ainda, o conceito dado por Ingo Wolfgang Sarlet, que identifica segurança em sentido jurídico como sendo:

"(U)m atributo inerente a todos os titulares de direitos fundamentais, a significar, em linhas gerais, a efetiva proteção dos direitos fundamentais contra qualquer modo de intervenção ilegítimo por parte de detentores do poder, quer se trate de uma manifestação jurídica ou fática do exercício do poder" [06].

À definição colacionada de Sarlet somente acrescentamos que o direito de segurança impõe a proteção dos direitos fundamentais não somente contra os detentores de poder (em especial, sim, destes), mas também contra todos aqueles que se encontram em posição que possibilite ofender ou pôr em perigo os bens jurídicos tutelados. Enfim, o importante aqui é notar que a garantia fundamental sempre representa uma relação estreita entre a segurança e outro direito fundamental.

A distinção entre bens, direitos e garantias não é de interesse meramente acadêmico. A análise dessa tricotomia possui três utilidades: (i) identificar a estrutura da norma e da relação jurídica, alcançando a natureza do que se está a analisar; (ii) perceber que o direito só existe em concreto, em sentido subjetivo, se existir o bem, e que a garantia só existe em concreto, em sentido subjetivo, se existir o direito; (iii) fornecer elementos mais seguros para a interpretação e a aplicação das normas que instituem direitos e garantias fundamentais. A segunda utilidade é uma das mais importante e, em termos práticos, significa que o direito perece se desaparecer o bem e a garantia tampouco subsiste se inexistente for o direito.

É relevante também destacar que os bens, direitos e garantias fundamentais têm uma dimensão objetiva e outra subjetiva. Em sua dimensão subjetiva, bem jurídico fundamental é o que concretamente integra a esfera jurídica da pessoa, direito fundamental é a pretensão ou faculdade de que dispõe em concreto a pessoa e garantia fundamental é o instrumento – poder ou imunidade – à disposição da pessoa a fim de que defenda o respeito a seus direitos. Percebe-se que, em sentido subjetivo, os direitos e garantias representam relações jurídicas concretas. Em sentido objetivo, bens, direitos e garantias assumem não mais a feição de relações jurídicas, senão de normas jurídicas abstratas que impõem o respeito a determinados valores constitucionalmente acolhidos. É o que muito se chama de "efeito irradiante dos direitos fundamentais". Essa "perspectiva jurídico-objetiva dos direitos fundamentais" significa, na doutrina de Ingo Wolfgang Sarlet, que:

"(O)s direitos fundamentais não se limitam à função precípua de serem direitos subjetivos de defesa do indivíduo contra atos do Poder Público, mas que, além disso, constituem decisões valorativas de natureza jurídico-objetiva da Constituição, com eficácia em todo o ordenamento jurídico e que fornecem diretrizes para os órgãos legislativos, judiciários e executivos" [07].

Em realidade, a verdadeira dimensão objetiva dos direitos e garantias fundamentais arrima-se nos bens fundamentais que eles acolhem [08]. Estes sim, os bens fundamentais, denotam a opção fundamental do Estado Constitucional. Os direitos e garantias fundamentais, porém, demonstram a forma especial como o Poder Constituinte almejou proteger os bens fundamentais. Essa forma especial, por sua vez, revela os meios adequados pelos quais deve ser efetivada a tutela dos bens fundamentais, meios estes que corroboram na formação da arquitetura constitucional.

Em suma, devemos observar que há relações, em graus concatenados, entre (i) dignidade humana, (ii) bens fundamentais, (iii) direitos fundamentais e (iv) garantias fundamentais. São quatro graus jurídicos. O primeiro (dignidade) justifica o segundo (bem), que é tutelado pelo terceiro (direito), que é garantido pelo quarto (garantia).

## 2.2 O direito fundamental ao meio ambiente e seus bens jurídicos tutelados

Não há um conceito único de meio ambiente no Brasil. Temos, decerto, um conceito legal e vários doutrinários. O primeiro pode ser encontrado no art. 3º, I, da Lei 6.938/81. É a letra da lei:

"(Entende-se por) meio ambiente, o conjunto de condições, leis, influências e interações de ordem física, química e biológica, que permite, abriga e rege a vida em todas as suas formas".

Entre os conceitos de meio ambiente colhidos da doutrina, cremos que o melhor é o de autoria de José Afonso da Silva. Ei-lo:

"O meio ambiente é, assim, a interação do conjunto de elementos naturais, artificiais e culturais que propiciem o desenvolvimento equilibrado da vida em todas as suas formas" [09].

Definido o objeto (embora ainda não o bem jurídico), deve-se entender por direito fundamental ao meio ambiente o direito titularizado pela coletividade de todos os seres humanos a que seja preservado o equilíbrio do meio ambiente, de modo que somente sejam seus elementos e recursos utilizados ou modificados de maneira responsável, visando à manutenção dos ecossistemas e do modo de vida humana na Terra, bem como da riqueza biológica, e à proteção da vida em todas as suas formas e, em especial, da vida, da saúde, da integridade física e da dignidade humana.

O direito constitucional ao meio ambiente é entendido como direito fundamental de terceira geração, sendo talvez o mais típico desta. É chamado direito de solidariedade [10], pois, em sua concepção original, firma-se na solidariedade entre os povos e as gerações. É o que reconhece o Min. Celso de Mello, do Supremo Tribunal Federal:

"(Trata-se de) um típico direito de terceira geração que assiste, de modo subjetivamente indeterminado, a todo o gênero humano, circunstância essa que justifica a especial obrigação – que assiste ao Estado e à própria coletividade – de defendê-lo e de preservá-lo em benefício das presentes e das futuras gerações, evitando-se, desse modo, que irrompam, no seio da comunhão social, os graves conflitos intergeracionais marcados pelo desrespeito ao dever de solidariedade na integridade da proteção desse bem essencial de uso comum de todos quanto compõem o grupo social" [11].

Classicamente, concebe-se a solidariedade ambiental como intergeracional; vale dizer, como solidariedade entre gerações diversas de pessoas. Atualmente, porém, observa-se os danos causados e os perigos gerados à vida, à saúde e à integridade física das pessoas (como, p. ex., grandes catástrofes, tufões, furacões, tsunamis, secas, alagamentos, desaparecimento de rios, ameaça ao abastecimento de água nos centros urbanos e todos os demais eventos associados, duma forma ou doutra, às mudanças climáticas) estão ocorrendo ainda dentro da mesma geração. Por isso, a preocupação com gerações futuras perde relevância, já que a nossa própria está em grande risco.

Com relação à classificação do direito fundamental ao meio ambiente como de terceira geração, devemos alertar ser ela objeto de crítica de diversos autores. Em verdade, mais do que criticar o próprio reconhecimento da geração, o intento dos críticos é afastar correntes doutrinárias que hierarquizam tais gerações, de forma a privilegiar a eficácia das chamadas liberdades civis e políticas em prejuízo das sociais, econômicas, culturais e difusas em geral. Por isso, propõem o entendimento de que os direitos fundamentais (também entendidos como direitos humanos) se complementam, não se sucedem. Nesse sentido, argumenta Víctor Bazán, tratando de direitos humanos, que a unidade de natureza desses direitos decorre da unidade da própria dignidade humana. São suas palavras:

"Partimos de uma base indiscutible: la dignidad humana es unitaria; razón por la cual la bifurcación de los derechos humanos en "categorias" pretendidamente diversas y estancas (derechos civiles y políticos, por una parte, y DESC, por la otra) sólo conduce a la creación de falsas dicotomías que poco aportan en favor de la indivisibilidad, la universalidad y la interdependencia de los derechos humanos" [12].

Como mesmo adverte Víctor Bazán, a dignidade humana é o elemento que confere unidade conceitual aos direitos humanos [13]. É por isso que sua unidade (da dignidade) determina a unidade dos direitos humanos. O mesmo se pode dizer dos direitos fundamentais [14].

Numa das concepções do direito ao meio ambiente, este justifica-se somente como forma de proteção da vida humana em sentido amplo. Para os estudiosos dessa corrente, a preservação da vida humana e da qualidade desta depende da conservação dos meios físicos, biológicos e químicos em que fomos gerados e em que nos desenvolvemos. Nesse sentido, a defesa do meio ambiente não poderia ser um fim em si mesmo, devendo ele ser manejado de acordo com as necessidades humanas e em cuidado com a vida, a integridade e a saúde humana. Trata-se de concepção alinhada à chamada ecologia utilitarista, que busca a proteção do meio ambiente como medida de proteção do próprio homem. A ela se opõe a ecologia fundamentalista, que observa no meio ambiente um fim (bem) em si mesmo e que impõe sua preservação independentemente da utilidade humana [15].

Acreditamos que a vida humana é o principal bem jurídico fundamental tutelado pelo direito fundamental ao meio ambiente, mas não é o único. Em verdade, diversos bens e direitos fundamentais (em especial, a vida) estão relacionados à proteção do meio ambiente, mas este também merece respaldo constitucional em razão de seu valor intrínseco, podendo-se identificar na Carta Máxima a existência de um patrimônio ambiental, autônomo, de titularidade difusa, devendo, assim, ser o meio ambiente reconhecido como bem jurídico autônomo [16].

Cremos ser indispensável a perspectiva integrada dos bens jurídicos relacionados ao direito ao meio ambiente, com foco na unidade da dignidade humana que se espalha por todos os direitos fundamentais, na lição já mencionada de Víctor Bazán [17]. O próprio Constituinte tratou de relacionar o direito fundamental ao meio ambiente a outros também fundamentais. Assim, por exemplo, ocorreu com o direito à educação,

que foi conjugado com o direito ao meio ambiente, por meio da norma constitucional que impôs a educação ambiental em todos os níveis de ensino (art. 225, § 1º, VI, CRFB). O mesmo se diga em relação ao direito fundamental coletivo indígena à identidade e integridade cultural, o qual foi intimamente relacionado ao direito ao meio ambiente equilibrado (art. 231, caput e § 1º, CRFB). Em especial, também, devemos atentar para sua relação com o direito à saúde.

Há uma relação muito estreita entre o direito ao meio ambiente equilibrado e o direito à saúde e à subsistência, porquanto todos tutelam, de forma conexa, a vida. O meio ambiente saudável é um fator importante de saúde pública. Inúmeras patologias da via respiratória decorrem da poluição aérea. A poluição dos solos e da água, por sua vez, importam em patologias alimentares e intoxicações no seio da população. A contaminação do meio ambiente por meio de radiação, igualmente, pode causar deformações genéticas e sérios danos à saúde. E a emissão de carbono em excesso, como sabemos hoje, gera desequilíbrios na natureza que põem em risco milhões de homens, além de afetar o direito à alimentação de vários povos. O mesmo vale para a antropização dos leitos dos rios, que contribui para seu assoreamento e põe em risco o abastecimento de água para diversas populações, gerando também perigo a essas vidas humanas e prejudicando a própria agricultura, que também é essencial para a efetivação do direito constitucional à alimentação adequada.

Por fim, devemos explorar o conceito de patrimônio ambiental e de bem jurídico ambiental, o qual deve fechar o sistema lógico de proteção do meio ambiente.

O emprego do vocábulo "patrimônio" no âmbito da proteção ambiental pode ser encontrado no art. 225, § 4º, da Constituição Brasileira, em que se institui que a "Floresta Amazônica, a Mata Atlântica, a Serra do Mar, o Pantanal Mato-Grossense e Zona Costeira são patrimônio nacional". O patrimônio nacional referido nessa norma, claramente, não esgota todo o patrimônio ambiental brasileiro. Este, em verdade, é um patrimônio difuso, de todo o povo brasileiro, e alcança todos os bens ambientais.

O patrimônio é difuso, e não estatal ou federal. A Floresta Amazônica, por exemplo, é identificada pelo Texto Maior como patrimônio nacional, mas não da União [18]. Nacional não é sinônimo de federal. Nacional é tudo aquilo que é da nação, e esta, subjetivamente, refere-se ao povo que a identifica. Nação refere-se, precisamente, a uma coletividade difusa de pessoas, sendo esta o titular do direito difuso ao meio ambiente, ao menos no plano do direito interno, pois, no plano internacional, há a tendência de se atribuir o direito ao meio ambiente à toda a humanidade.

Como afirmamos, o átomo do conjunto chamado patrimônio ambiental difuso é o bem ambiental. Esse bem é abstrato, e não concreto. Sendo abstrato, o bem ambiental não se confunde com a árvore, o rio, a unidade de conservação. Esta última, por exemplo, pode ser federal, se instituída pela União e mantida por pessoa jurídica federal de direito público. Porém, ainda assim, nessa unidade de conservação devem ser reconhecidos bens ambientais, que não se identificam com as coisas físicas que a formam. Esses bens ambientais encontrados são de titularidade difusa, enquanto que o terreno, as árvores e os animais e tudo o que fisicamente se encontre na unidade de



conservação são de titularidade da União. Caso essa unidade de conservação seja invadida e danificada, o ilícito aí ocorrido é de interesse (e competência jurisdicional) federal, porque o patrimônio da União (ou de pessoa jurídica federal de direito público) foi violado. Ainda nesse caso, todavia, também o patrimônio de uma coletividade difusa de pessoas foi agredido, razão pela qual, se o Ministério Público agir em juízo em razão desse dano, defenderá o direito difuso dessa coletividade indeterminada de pessoas, e não da União. Fique claro: no exemplo em que demos, bens da União (concretos) foram afetados, bem como bens difusos (abstratos) também o foram; estes últimos bens são os bens ambientais.

O bem ambiental relaciona-se com a dignidade humana, pois que não se pode conceber o homem sem o convívio com a natureza. Não existe vida humana digna sem a existência do meio ambiente, seja natural, seja artificial. Assim sendo, o bem ambiental é bem jurídico fundamental.

Em suma, o direito ao meio ambiente deve ser considerado direito fundamental em razão de proteger dois bens jurídicos fundamentais: o bem da vida e o bem ambiental. O primeiro bem, como já dissemos, deve ser entendido em sentido global, alcançando a saúde humana e a integridade física da pessoa. O segundo, no sentido abstrato que explicamos antes. Os dois bens arrimam o direito fundamental ao meio ambiente, formam sua dimensão objetiva e conformam a interpretação e a aplicação de todas as normas, constitucionais ou infraconstitucionais, de conteúdo ambiental. Outrossim, a presença desses dois bens jurídicos fundamentais influencia a delimitação do alcance eficaz do direito fundamental ao meio ambiente, bem como impõe ao Estado a adoção de toda sorte de medidas adequadas à proteção, mediata e imediata, desses bens jurídicos.

### 2.3 A eficácia jurídica e efetividade do direito fundamental ao meio ambiente

O direito ao meio ambiente "ecologicamente equilibrado" é garantido no art. 225 da Constituição do Brasil. Nesse mesmo dispositivo, em seus parágrafos e incisos, são postas diversas regras jurídicas direcionadas à proteção ambiental, as quais, em sua grande maioria, impõem atuação positiva do Estado, seja por meio de produção normativa, seja por meio de prestações materiais. Assim, por exemplo, determinou-se ao Poder Público, a fim de "efetivar" o referido direito, que preserve e restaure os processos ecológicos, que proveja o manejo ecológico das espécies e ecossistemas, que preserve a diversidade e a integridade do patrimônio genético do país, que fiscalize as entidades dedicadas à pesquisa e manipulação de material genético, que defina espaços territoriais especialmente protegidos, que exija estudo prévio de impacto ambiental para o licenciamento de obras ou atividades potencialmente impactantes, que controle a produção, a comercialização e o emprego de técnicas, métodos e substâncias que ponham em risco o meio ambiente e a vida das pessoas, que promova a educação ambiental e que proteja a fauna e a flora. Como se pode observar, a efetivação do direito ao meio ambiente pelo Estado, num primeiro plano, dá-se por meio de prestações, devendo ser ele, por isso, chamado de direito prestacional.

Os direitos prestacionais típicos são os chamados direitos sociais, os quais, no plano internacional, são também chamados de direitos econômicos, sociais e culturais (DESC). A partir do estudo desses direitos é que se costuma analisar a eficácia jurídica dos direitos prestacionais.

É tradicional e bem conhecida a classificação de José Afonso da Silva das normas constitucionais em três espécies: de eficácia plena, de eficácia contida e de eficácia limitada. Tradicionalmente, os direitos prestacionais são entendidos como de eficácia limitada, pois sua plena eficácia demandaria regulamentação legal. Diz-se que tais direitos seriam meramente programáticos, porquanto imporiam ao Estado um programa a ser desenvolvido, por meio de ações normativas e materiais. Dessa maneira, das normas constitucionais em questão não surgiriam originalmente direitos subjetivos aos particulares.

Essa visão tradicional dos direitos sociais e prestacionais como um todo está sendo hoje superada pela doutrina e jurisprudência. A partir do reconhecimento de que os direitos prestacionais em questão são verdadeiros direitos fundamentais, conclama-se a aplicação do art. 5º, § 1º, da Constituição, em que se impõe que as "normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata". "Aplicação imediata" equivaleria à aplicabilidade plena e imediata. Segundo Ingo Wolfgang Sarlet, "aplicabilidade" seria conexa a eficácia jurídica, sendo esta identificada como potencialidade de aplicação [19]. Assim, da referida norma constitucional (art. 5º, § 1º), afastar-se-ia qualquer interpretação constitucional que exclua a produção imediata de efeitos jurídicos das normas instituidoras de direitos prestacionais, independentemente de regulamentação legal.

Claus-Wilhelm Canaris, trabalhando a eficácia dos direitos fundamentais no âmbito privado (eficácia horizontal, em face de terceiros), adverte que não se pode confundir a vigência imediata dos direitos fundamentais com a eficácia imediata. [20] Com base nessa lógica, pode-se aduzir que a norma contida no art. 5º, §1º, da Lei Magna imponha a vigência imediata da norma, mas não a eficácia imediata do direito. Sem embargo disso, hoje, a tendência que notamos é a superação do binômio aplicação/não-aplicação (ou eficácia/ineficácia) para alcançar a definição das formas de eficácia jurídica das normas que instituem direitos fundamentais prestacionais. Como já explicamos em momento anterior desse estudo, os direitos fundamentais, além de sua dimensão subjetiva, possuem dimensão objetiva. É desta dimensão objetiva que decorrem grande parte dos efeitos jurídicos das normas constitucionais em exame.

Baseando-se em tal perspectiva, em que se supera o binômio aplicação/não-aplicação, Sarlet doutrina que dos direitos prestacionais, ainda que sejam previstos em normas constitucionais consideradas de eficácia limitada, decorreriam as seguintes consequências jurídicas [21]:

- a) Revogação dos atos normativos anteriores materialmente opostos;
- b) Balizamento de parâmetros que deve guiar o legislador;

- c) Inconstitucionalidade dos atos normativos posteriores materialmente colidentes;
- d) Conformação da interpretação, integração e aplicação das normas jurídicas, constitucionais ou infraconstitucionais;
- e) Criação de deveres jurídicos negativos, consistentes na proibição de contrariar, por ação, a norma programática;
- f) Proibição de retrocesso social [22];
- g) Surgimento de direitos defensivos – liberdades sociais – previstos especificamente no Texto Constitucional.

Além desses efeitos, cuja maioria decorre da dimensão objetiva dos direitos fundamentais, Sarlet, valendo-se da lição de Robert Alexy, também defende a possibilidade de reconhecimento de direito subjetivo social originário diretamente decorrente da Lei Máxima sempre que ocorra uma dentre as seguintes hipóteses: (i) quando o princípio constitucional da separação de poderes, bem como outros, forem atingidos de forma diminuta; (ii) quando as prestações forem imprescindíveis ao princípio da liberdade fática [23].

José Carlos Vieira de Andrade, por sua vez, sintetiza os seguintes aspectos relacionados à força normativa (eficácia) dos direitos fundamentais sociais (que podem ser estendidos aos prestacionais como um todo):

- a) Imposição de legislação concreta que torne exequíveis os preceitos constitucionais;
- b) Padrão jurídico de controle judicial de normas;
- c) Fator de interpretação jurídica;
- d) Fundamento constitucional de restrição ou limitação de outros direitos fundamentais;
- e) Força irradiante, conferindo capacidade de resistência dos direitos derivados a prestações às mudanças normativas que impliquem diminuição do grau de realização dos direitos [24].

Das lições acima colacionadas, pode-se perceber que os direitos prestacionais, de diversas formas, são juridicamente eficazes (produzem efeitos jurídicos)" [25]. A regulamentação desses direitos serve para intensificar a produção de efeitos jurídicos, mas não é indispensável em todos os casos. Não pode o destinatário da norma constitucional descumpri-la, em casos em que é evidente o comando normativo que dela decorra, alegando lacuna de regulamentação. Em geral, em direito constitucional ou legal, público ou privado, sempre que uma norma não for concretamente esmiuçada, cabe ao titular do dever jurídico escolher a melhor forma de cumpri-la, não

podendo, porém, fazê-lo em desacordo com os parâmetros da razoabilidade. São esses parâmetros que delimitam a discricionariedade e impedem que ela se transforme em arbitrariedade. Isso vale desde a construção de escolas pelo Poder Público, que não pode concentrá-las em algumas regiões pouco populosas e deixar de instalá-las em regiões muito povoadas, até a escolha do objeto de prestação de uma compra e venda civil pelo vendedor, o qual não está obrigado a entregar ao comprador a coisa de melhor qualidade, mas também não pode escolher a de qualidade abaixo da esperada. Dessarte, em se tratando de normas constitucionais definidoras de direitos prestacionais, sempre que não houver regulamentação legal, cabe ao ente público competente escolher a melhor forma de cumprir a norma, gozando de discricionariedade na forma de sua execução, não havendo, porém, a faculdade de não executar. Essa discricionariedade, por sua vez, está limitada pelo princípio da proporcionalidade.

Além da questão de produzirem ou não efeitos as normas constitucionais definidoras de direitos fundamentais prestacionais, devemos indagar quem está sujeito ao respeito a (e cumprimento de) esses direitos.

Todos os órgãos do Estado, de forma distinta, estão vinculados aos direitos fundamentais. Sua proteção e efetivação são deveres tanto do Poder Executivo, quanto do Legislativo e do Judiciário [26]. Como bem assevera Ingo Wolfgang Sarlet, "a todos os órgãos estatais incumbe um dever de maximização da eficácia e efetividade de todas as normas de direitos fundamentais" [27]; a todos os órgãos, a todos os Poderes incumbe-o. Sem embargo disso, cada órgão deverá efetivar os direitos fundamentais de forma distinta, de acordo com sua aptidão. Assim, ao Executivo, em geral, cabe a realização de prestações materiais condizentes à efetivação do direito, competindo-lhe, outrossim, a regulamentação interna da forma de prestação. Ao Legislativo, em regra, compete a concretização legislativa das normas instituidoras e garantidoras desses direitos [28]. Do Judiciário, por sua vez, espera-se a efetivação judicial dos direitos fundamentais, interpretando e aplicando as normas constitucionais e infraconstitucionais da forma mais eficiente e maximizadora do gozo desses direitos, superando, sempre que necessário, obstáculos formais cuja remoção seja recomendável, sempre ponderado o bem jurídico fundamental segurança com os outros bens fundamentais em jogo. Por fim, ao Ministério Público cabe a atuação judicial e extrajudicial, perante todos os atores sociais, políticos e econômicos, condizente com a defesa dos direitos fundamentais que tenham dimensão social, difusa ou coletiva em sentido amplo.

Além dos atores estatais, indaga a doutrina se os direitos fundamentais também são oponíveis aos particulares. A questão é ainda mais tormentosa em se tratando de direitos prestacionais, os quais, tradicionalmente, são cobrados diretamente do Poder Público. A doutrina liberal clássica é no sentido da inoponibilidade de tais direitos às pessoas privadas. Esse entendimento é informado pela visão liberal de que os verdadeiros direitos fundamentais seriam as liberdades públicas, entendidas como restrição do poder do Estado, o qual restaria limitado em sua relação com os súditos. Essa linha de interpretação dos direitos constitucionais teve seu auge nos Estados Unidos com a doutrina da *state action*. [29] Essa doutrina, posteriormente, sofreu

temperamentos no seio da Suprema Corte dos EUA e cedeu espaço para a public function theory, "segundo a qual quando particulares agirem no exercício de atividades de natureza tipicamente estatal, estarão também sujeitos às limitações constitucionais" [30].

No século XX, porém, principalmente nos países europeus continentais, surgiu a doutrina da aplicação indireta (ou mediata) dos direitos fundamentais no âmbito privado. Para seus defensores, como bem narra Daniel Sarmento, os direitos fundamentais não poderiam ser transportados livre e imediatamente para as relações privadas, porquanto estas estariam imersas no campo da autonomia privada, mas poderiam nelas incidir de modo mediato, por intermédio da lei e, em especial, por meio da interpretação das cláusulas gerais e dos conceitos indeterminados contidos na legislação infraconstitucional, como "boa-fé objetiva", "ordem pública", "bons costumes" etc. [31]

A partir da década de 50, surgiu e vem se desenvolvendo a teoria da eficácia direta (imediata) dos direitos fundamentais em relação a particulares. Para os seguidores dessa linha, não é possível haver uma dupla ética no direito; isto é, não se pode admitir que um mesmo fato seja ilícito na ordem pública e lícito na ordem privada. Demais disso, argumenta-se que a eficácia horizontal (ou privada) dos direitos fundamentais serve ao propósito de maximizar a efetividade desses direitos e conferir supremacia absoluta da Constituição sobre quaisquer outros diplomas legais. Informa-nos Daniel Sarmento que esta é a teoria que se tornou dominante em Portugal e na Espanha, Itália e Argentina [32].

Além dessas doutrinas, surgiram diversas outras, que sofreram influência de uma ou mais delas, como a teoria da eficácia por meio dos deveres de proteção (p. ex., adotada por Canaris), a doutrina da convergência estatista de Jürgen Schwabe e a doutrina mista de Robert Alexy [33]. De todas essas teorias, cremos que, ao menos no Brasil, a tendência é a adoção da teoria da eficácia direta, porém temperada. Essa é a posição de Daniel Sarmento [34] e também é a nossa. Assim, pensamos que prevalecerá o entendimento de que as normas instituidoras de direitos fundamentais incidem, em graus diferentes, para agentes distintos. Quanto mais submersa estiver a pessoa ao regime de direito público, maior será a incidência. Quanto maior for o poder social, político ou econômico do agente, também maior será a incidência. Também será maior a incidência quanto mais perto do núcleo existencial da pessoa humana estiver a pretensão investida no direito fundamental. O que definirá o grau de incidência será a ponderação, a qual deverá ser feita, no âmbito do direito privado, principalmente em face da autonomia privada, e que deverá ser controlada pelos parâmetros da proporcionalidade. De toda forma, até mesmo o mais simples cidadão está submetido ao dever de respeitar o direito fundamental, nem que seja pelo dever de não investir contra ele com conduta comissiva, isto é, pelo dever de conduta omissiva.

As discussões doutrinárias, aqui e noutros países, a respeito da eficácia horizontal dos direitos fundamentais costumam-se focar na aplicação dos direitos considerados de primeira geração, as chamadas liberdades civis. No entanto, pensamos que a solução não deve ser diversa se tiver por objeto a eficácia dos direitos prestacionais. Os direitos

fundamentais, sejam negativos ou prestacionais, sujeitam todas as pessoas físicas ou jurídicas, públicas ou privadas. O que se altera, caso a caso, é o grau de vinculação. Em verdade, todos os direitos fundamentais, independentemente de sua "geração", demandam atuação positiva e negativa (têm status positivo e negativo). Não há, portanto, *discrímen* que justifique a adoção de uma teoria sobre a eficácia subjetiva dos direitos fundamentais, para uns direitos, e uma teoria diversa, para outros.

Por óbvio, não se justifica que uma empresa qualquer seja obrigada a prestar saúde a terceiros que venham bater em suas portas. Nada impede, porém, que uma empresa aérea, concessionária de serviço público, venha a ser obrigada a transportar, não-gratuitamente, doentes e materiais orgânicos de uma cidade para outra do país, quando ela é única a operar no referido trecho e este é o único meio possível de garantir o direito à saúde e à vida da comunidade local [35]. Enfim, a solução sobre a aplicação dar-se-á caso a caso e dependerá da ponderação dos bens jurídicos compreendidos pelo Texto Constitucional.

A ponderação também é o mecanismo apropriado para a fixação da eficácia jurídica do direito fundamental ao meio ambiente, porquanto é este, como já exposto antes, eminentemente prestacional. Nessa ponderação, contudo, deverá ser levada em conta a alta importância da proteção do meio ambiente para o amparo da pessoa humana. Como vimos, tem-se aqui um direito informado pelo bem jurídico fundamental da vida, além do bem jurídico ambiental, estando o direito ao meio ambiente também relacionado a outros direitos fundamentais, como o direito à saúde. Por isso, no caso concreto, em ponderação com a autonomia privada e com a liberdade econômica, não poderá ser renegada a importância dos bens tutelados pelo direito fundamental ao meio ambiente.

Nos parágrafos anteriores, tratamos da eficácia jurídica dos direitos fundamentais prestacionais. Porém, além da eficácia, cremos ser importante também o estudo da eficiência e da efetividade desses direitos. Esses aspectos são pouco estudados pela doutrina; em geral, porque são aspectos que fogem da ciência jurídica tradicional. Sem embargo disso, estamos com Diogo de Figueiredo Moreira Neto, para quem ao Estado e a seus estudiosos não pode mais interessar somente a eficácia de suas ações, vale dizer, a produção de efeitos, sejam eles jurídicos (eficácia jurídica), sejam eles sociais (eficácia social). É preciso buscar eficiência, que passa a ser elevada constitucionalmente a direito difuso da cidadania. E, além de eficiência, é necessário alcançar efetividade, categoria esta metajurídica que considera a real e satisfatória produção de efeitos, despontando ela, a efetividade, como medida de eficiência [36]. Assim deve ocorrer no campo dos direitos fundamentais sociais e difusos. Além da existência, da validade e da eficácia, o jurista socialmente comprometido deve atentar para a efetividade desses direitos, cabendo-lhe, e também ao agente do Direito que atua com tais direitos, procurar meios de efetivá-los; isto é, deve-se buscar alcançar a sua efetividade, que ultrapassa a mera noção de eficácia. Mais do que cientista jurídico, o profissional do Direito é pessoa, e, como tal, deve dedicar seu labor intelectual à efetivação dos valores da dignidade humana e dos bens jurídicos atribuídos fundamentalmente a todos os seres humanos, isolada ou coletivamente considerados.

Como é de conhecimento comum, o Estado Social, especialmente no Brasil, tem falhado na missão de efetivar direitos prestacionais. Não é diferente o quadro do direito ao meio ambiente. Não analisaremos agora, porém, esse problema. Faremos isso em átimo posterior deste estudo. Neste momento, entretanto, queremos deixar claro que todas as medidas lícitas e adequadas à efetivação dos direitos prestacionais devem ser utilizadas, necessariamente, pelo Estado. Entre elas, está a tributação extrafiscal, que é objeto central de nosso artigo. Esse é um instrumento indispensável no mundo de hoje para a plena efetivação do direito fundamental ao meio ambiente. Este direito pode ser juridicamente eficaz sem o manejo da tributação extrafiscal ambiental, mas dificilmente será socialmente efetivo sem ele.

Deve-se conceber a utilização da tributação extrafiscal como instrumento de efetivação do direito ao meio ambiente, mas não como uma obrigação de resultado; vale dizer, o dever de uso do instrumento não significa que o Poder Público seja responsabilizado pela efetividade da medida. Nesse sentido, em que pese a oposição do constitucionalista português José Carlos Vieira de Andrade [37] à distinção feita por Carlos Mota Pinto entre obrigações de meio e de resultado no âmbito dos direitos fundamentais, cremos que o Estado está obrigado a adotar as medidas mais eficazes possíveis de proteção aos bens e direitos fundamentais, sendo este dever, aqui, a princípio, de meio e não de resultado. Sem embargo disso, se o resultado se mostrar insuficiente, fica evidenciada a inadequação da medida, que precisará ser revista posteriormente, estando a norma jurídica de intervenção, neste caso, sujeita ao controle constitucional de prognose legislativa. Deveras, mesmo na obrigação de meio, este deve ser adequado, razoável, suficiente e legítimo. Se assim não se mostrar, deve ele ser substituído ou reparado.

O que não se pode admitir é que o Estado, havendo em mãos instrumento hábil para a proteção do meio ambiente (no caso, a tributação extrafiscal ambiental), não o utilize. Tampouco se pode admitir que o Estado lance mão desse instrumento e se omita na execução de outras políticas públicas que também têm como fim a proteção do direito fundamental. A tributação extrafiscal ambiental deve ser entendida como um instrumento a mais de efetivação do direito fundamental ao meio ambiente, sem que, por isso, possa o Poder Público omitir-se em seu manejo, e sem que este manejo possa justificar outras omissões.

Por fim, tendo em mente o objeto deste estudo, não podemos deixar de apontar de que forma se faz eficaz o direito fundamental ao meio ambiente em face dos entes e agentes públicos, no que tange à tributação extrafiscal ambiental, que é instrumento de efetivação desse direito. Parece-nos que ao Poder Executivo Federal cabe a fixação das alíquotas de sua alçada (II, IE e IPI, em especial) em consideração ao interesse ambiental que alcança o produto tributado, bem como cabe direcionar sua Administração Tributária (isso vale para o Executivo Estadual, Distrital e Municipal) para o pleno controle das declarações e dos pagamentos dos tributos ambientalmente dirigidos; ao Legislativo compete o dever de reformar a legislação tributária a fim de que seja orientada pelo propósito de proteção ambiental e desenvolvimento sustentável; ao Judiciário cabe o reconhecimento da validade da tributação extrafiscal

ambiental e a execução dos referidos tributos, quando não corretamente declarados ou adimplidos. Aos particulares cabe sujeitar-se a essa nova forma de tributação e com ela colaborar.

Enfim, trabalharemos a tributação extrafiscal e a extrafiscalidade socioambiental levando em conta não somente a eficácia dos direitos fundamentais, a qual, a bem da verdade, é pressuposto da efetividade, mas, principalmente, trabalhando com a idéia de efetivação dos direitos fundamentais (aqui, do direito fundamental ao meio ambiente), que interessa a todos enquanto cidadãos.

### 3 A CRISE DO ESTADO SOCIAL E O NASCIMENTO DA EXTRAFISCALIDADE SOCIOAMBIENTAL COMO INSTRUMENTO DE EFETIVAÇÃO DO DIREITO FUNDAMENTAL AO MEIO AMBIENTE

#### 3.1 O desafio da efetivação do direito fundamental ao meio ambiente

Os entraves à efetivação do direito fundamental ao meio ambiente são similares à efetivação dos direitos fundamentais como um todo, especialmente dos direitos sociais, que dependem de política pública por parte do Poder Público. A respeito dos obstáculos à efetivação dos direitos fundamentais prestacionais, Érica Pessanha aponta dois como os principais: a imprecisão das normas e a escassez de recursos [38]. Observamos que essas duas causas de inefetividade também se aplicam ao direito ao meio ambiente equilibrado. A abstração ("imprecisão") das normas permite que, em diversos casos concretos, seja deixada à autoridade administrativa um amplo campo decisório para permitir, com ressalvas, ou proibir uma atividade ambientalmente impactante. Assim, por exemplo, ocorre em licenciamentos ambientais, em que, realizado o estudo prévio de impacto ambiental, com base nele pode tanto o órgão licenciador aprovar ou não o projeto proposto e expedir ou não as licenças ambientais requeridas. Isso ocorre porque não está expresso na legislação que tipo de atividade impactante deve ser proibido, mas somente quando deve ser exigido o EIA/RIMA e o próprio licenciamento. Com relação à escassez de recursos, ela também afeta a proteção ambiental, pois que esta depende, em muitos casos, de políticas públicas. É o caso, por exemplo, do tratamento de esgoto, da despoluição dos rios etc. Nessas situações, o Poder Público, inclusive por meio de defesa em ações civis públicas, alega a "reserva do possível" [39] como exceção de direito material para obstar a pretensão social apresentada pelo Ministério Público.

Hoje, estamos numa situação de crise de efetividade dos direitos prestacionais como um todo. Como bem enfatiza Ingo Wolfgang Sarlet, a crise desses direitos fundamentais representa a crise do próprio Estado Social de Direito e também, ao seu entender, a crise da sociedade [40]. Essa crise, apesar de ser mais sentida em relação aos direitos sociais, alcança todos os direitos fundamentais, inclusive o direito ao meio ambiente equilibrado, e tem causas múltiplas. Vejamos a lição do constitucionalista da PUC/RS:

"Esta assim denominada crise dos direitos fundamentais, ao menos na sua feição atual, a despeito de ser aparentemente mais aguda no âmbito dos direitos sociais (em



função da redução da capacidade prestacional do Estado, da flexibilização dos direitos trabalhistas, etc.), é, contudo, comum a todos os direitos fundamentais, de todas as espécies e "gerações", além de não poder ser atribuída, no que diz com suas causas imediatas, exclusivamente ao fenômeno da globalização econômica e ao avanço do ideário e da "praxis" neoliberal. Basta, neste contexto, apontar para o impacto da tecnologia sobre a intimidade dos indivíduos (de modo especial no âmbito da sociedade informatizada), sobre o meio ambiente, isto sem falar no desenvolvimento da ciência genética, experiências com reprodução humana, etc., demonstrando que até mesmo o progresso científico pode, em princípio, colocar em risco direitos fundamentais da pessoa humana" [41].

Ainda segundo Ingo Wolfgang Sarlet, a crise de direitos fundamentais não diz respeito somente à sua efetividade, mas também a seu próprio reconhecimento [42].

A crise de ineficácia do Estado tem reflexo na crise de eficácia do Direito como um todo [43], que se manifesta ora na ausência de punição dos atos atentatórios a direitos, ora na ausência de efetivação de direitos prestacionais por parte do Estado. É ainda o entendimento de Arno Arnoldo Keller:

"Paralelamente à crise do Estado social, verifica-se a existência de uma crise do Direito porque os mecanismos econômicos, sociais e jurídicos de regulação, conquistados há mais de um século, não apresentam mais os meios adequados para solucionar os problemas internos dos Estados" [44].

No plano ambiental, a ausência de punição traduz-se na crise de impunidade dos delitos ambientais e a ausência de prestações por parte do Estado manifesta-se no abandono dos órgãos e dos programas ambientais que poderiam efetivar o direito fundamental difuso ao meio ambiente saudável. Demais disso, não se observam grandes incentivos aos particulares para que promovam atividades de proteção e restauração do meio ambiente, ou às empresas, para que desenvolvam atividades guiadas pelo senso de responsabilidade socioambiental.

No Brasil, talvez o mais grave problema ambiental em desenvolvimento, e que já ganhou notoriedade mundial, é o da devastação da Amazônia. Esse fenômeno catastrófico tem várias causas. Pensamos que as principais são:

- a) Retirada irregular de madeira (sendo esta "esquentada" por documento de origem florestal – DOF – expedida para documentar madeira oriunda de projeto de manejo) que alimenta o mercado internacional ou o nacional do Centro-Sul do país;
- b) Existência de diversos ramais clandestinos (pequenas estradas de terra que dão acesso às grandes rodovias) que servem ao escoamento do produto da extração ilegal de madeira e que ficam fora do âmbito de fiscalização da Polícia Rodoviária Federal e Estadual;

c) Expansão da pecuária na Amazônia Legal (muitas vezes, o ciclo de destruição começa com a retirada de madeira, desenvolve-se com a queimada da área explorada e termina com a criação dos pastos que alimentam o gado);

d) Expansão do cultivo da soja, que invade área verde da Amazônia;

e) Criação de assentamentos do INCRA na Amazônia;

f) Falta de assistência técnica para a utilização de áreas já degradadas por pequenos agricultores, que trabalham a terra em esquema de subsistência e que preferem queimar novas áreas florestais do que recuperar as já degradadas e nelas plantar;

g) Ausência de educação ambiental da população local, que ainda não foi conscientizada a respeito da importância da preservação ambiental.

Tomando por base o problema da Amazônia, observamos que as táticas de combate do Poder Público têm falhado. As multas administrativas emitidas pelo IBAMA são ineficazes, pois não conseguem impedir a repetição da prática ilícita e, em muitos casos, mal podem ser executadas. A persecução criminal também não tem dado bons frutos. Em verdade, boa parte do fluxo ilegal de madeira mal consegue ser localizada pela fiscalização, em razão do "esquentamento" (ou "lavagem") de madeira que nos referimos antes, e que é proporcionada pela existência de licenças válidas para a retirada regular de madeira na Amazônia, licenças estas que, mal fiscalizadas, servem para esconder a ilicitude de madeiras retiradas e transportadas ilegalmente, dificultando a ação da fiscalização e a inauguração da persecução criminal. E mesmo quando se consegue chegar a instaurar e instruir inquéritos de crimes ambientais, a pena destes é mínima e acaba proporcionando transação penal, suspensão condicional do processo ou substituição da pena privativa da liberdade. Por sua vez, o Poder Público não tem mostrado força suficiente para recuperar as áreas já degradadas, as quais têm dimensão territorial igual à soma da área de alguns países europeus. Medidas radicais, por sua vez, como a proibição de exploração da pecuária a partir de certo módulo territorial, ou a proibição de exportação ou comércio de madeira ou carne vermelha originária de algumas áreas da Amazônia, não são adotadas porque gerariam graves impactos à economia da região. Aqui, com muita intensidade, percebe-se claramente a crise do direito ambiental no Brasil, que não consegue se fazer efetivo.

A tributação extrafiscal ambiental pode salvar a Amazônia desse quadro funesto? Obviamente, sozinha, a tributação extrafiscal não resolve todos os males; mas ajuda. Decerto, algumas medidas fiscais podem ser tomadas, como, p. ex.: (a) o aumento da alíquota do ITR para as áreas exploradas pela pecuária bovina, pela produção de soja e pela extração de madeira na região da Amazônia (que desestimularia a exploração de novas áreas para essas atividades na região), ainda que a definição da Amazônia Legal venha a ser reduzida, para melhor retratar a realidade nacional; (b) a "tributação proibitiva" (veja conceito mais adiante) no novo ICMS, IVA-F, II e IE sobre o comércio interestadual ou internacional de madeira, soja ou carne bovina, que provenha da Amazônia Legal (o que faria com que a extração de madeira e a produção

de carne vermelha seja prioritariamente destinada ao abastecimento do mercado consumidor da própria Região Amazônica, desestimulando a comercialização para o Centro-Sul do país e para o exterior, que são os grandes responsáveis pela pressão comercial contra a floresta); (c) imunidade ou isenção do ITR para terras rurais da Amazônia Legal que desenvolvam projetos extrativistas que sejam compatíveis com a responsabilidade socioambiental; (d) imunidade ou isenção de ICMS, IVA-F, II e IE sobre produtos derivados de exploração ecologicamente sustentável da floresta, como a exploração do látex e a colheita de produtos como o babaçu, o açaí e a castanha do Pará; (e) imunidade tributária sobre o fruto do trabalho de cooperativas que trabalhem a floresta de forma ambientalmente sustentável (p. ex., que desenvolvam exclusivamente o extrativismo responsável).

Tomamos a Amazônia como exemplo talvez por ser a maior preocupação ambiental deste autor, mas os problemas ambientais no Brasil, obviamente, não se resumem a ela. Há diversos fatos econômicos e sociais que devem ser incentivados (como a reciclagem de materiais, a aquisição de bens de capital destinados ao tratamento de efluentes e do lixo industrial, o tratamento de esgotos pelos Municípios, a criação e a preservação de unidades de conservação) e diversos outros que precisam ser desincentivados (como a utilização de combustíveis fósseis, a emissão de gases tóxicos, a produção de lixo industrial e doméstico), sendo o meio mais natural e adequado de estímulo a tributação extrafiscal, como demonstraremos posteriormente.

### 3.2 O papel da extrafiscalidade no limiar da crise do Estado Social

No Estado liberal clássico, este busca, por meio da tributação, primordialmente, arrecadar recursos para o custeio de sua estrutura básica necessária à manutenção da ordem pública e das liberdades individuais [45]. Como sua missão é mais simples e menos dispendiosa, não se faz necessária grande arrecadação de tributos [46]. Estes, por sua vez, quando são exigidos, não o são funcionalmente; vale dizer, não se almeja qualquer propósito que não o fiscal, pois que não se pretende qualquer alteração do status quo (nem econômico, nem social) vigente. Nesse sentido, anota Antônio José da Costa:

"Não obstante essa afirmativa, outrora o comportamento ideal preconizado para o Estado era a ingerência mínima, limitando a arrecadar os recursos necessários ao Tesouro, sem intervenção na estrutura econômica. Neste caso, a moeda deveria ser neutra, o orçamento público equilibrado e às finanças era reservada a função meramente arrecadatória dos meios financeiros. É o que consta dos tratados do século XIX e meados do XX. Era a consagração das finanças públicas neutras, minimizadoras da influência da ação estatal na economia. Esse conceito, caracterizado durante longo tempo como uma atuação imobilista, com a evolução do pensamento transformou-se, obviamente" [47].

Essa é uma visão geral, grosso modo, da tributação no Estado liberal. Sem embargo disso, a rigor, a extrafiscalidade não é exclusividade do Estado pós-revolução industrial. Como bem lembra Francisco das Chagas Fernandes, já no século XIV as cidades de Veneza e Gênova utilizavam os tributos alfandegários como mecanismo de

proteção das indústrias internas de vidros, cristais e vidrilhos contra a concorrência vinda de fora [48]. Porém, o fenômeno extrafiscal ganhou mesmo força com o agigantamento do Estado intervencionista, em que "o imposto deixou de ser apenas um meio destinado a cobrir as necessidades financeiras do Estado" [49]. Suas finanças, então, deixaram de ser finanças neutras para se tornar finanças funcionais, as quais estão intimamente relacionadas à função político-econômica e social do tributo [50].

Fruto da superação do Estado liberal, o Estado denominado intervencionista é taxado como aquele que exerce maior intervenção na economia e no âmbito social. Esse Estado intervencionista é identificado historicamente com o Estado do Bem-Estar Social (Welfare State, também denominado de "Estado Social", "Estado Social de Direito", "Estado Social e Democrático de Direito" e "Estado-Providência" [51]). Neste, a tributação, além de se fazer mais excessiva, apresentando assim forte finalidade fiscal, de arrecadação de recursos para a cobertura dos gastos públicos cada vez mais crescentes do Estado, também ganharia contornos extrafiscais, consistentes no direcionamento da atividade econômica da iniciativa privada. Vale dizer: no Estado Social, ao mesmo tempo em que a fiscalidade ganha maiores dimensões, a extrafiscalidade acompanha seu ritmo de importância. É por isso que Francisco das Chagas Fernandes [52], bem como Flávio de Azambuja Berti [53], defendem que a extrafiscalidade ganha destaque com advento desse modelo de Estado.

Observamos como crença geral a identificação do "Estado Intervencionista" (Estado que intervém, em sentido amplo) com o "Estado Providência" (Estado que provê seus cidadãos de bens e serviços), sendo ambos um só modelo de Estado que se oporia ao Estado Liberal. É o que extraímos da lição de Francisco das Chagas Fernandes, quando este afirma que o "Estado liberal, embasado no Laissez-faire, laissez-passar cedeu lugar ao Estado intervencionista, o Estado providência" [54]. Em termos puramente lógicos, entretanto, enxergamos diferenças entre o Estado Interventor e o Estado Providência. Essa distinção não é bem notada por muitos em razão da coincidência histórica recente do Estado Providência com o Estado Intervencionista do período pós-segunda-guerra, denominado, como já dissemos, de Welfare State.

De fato, o Welfare State, superando o paradigma liberal, era mais "intervencionista" no que diz respeito à busca dos resultados econômicos e mais "providente" ("providência", ou ainda "provedor") no que diz respeito à efetivação dos direitos sociais (e, posteriormente, os difusos). Explicamos. Na busca dos objetivos e metas econômicas, o Estado aqui descrito, apesar de também intervir diretamente no mercado, por meio da criação de empresas estatais, concentrava maior parte de seu poder de atuação na intervenção econômica indireta, consistente na manipulação dos fatores de mercado. Na efetivação dos direitos sociais, porém, a atuação era mais direta, consistente na sua satisfação direta pelo Estado, salvo no caso dos direitos trabalhistas, em que o dever de prestação foi encarregado ao empregador. Por isso, dizemos que o Welfare State mostra-se como Estado Intervencionista no campo econômico e como Estado Providência no campo social.

Dessa maneira, a afirmação de que a extrafiscalidade é própria do Estado do Bem-Estar Social deve ser entendida de modo temperado, visto que, em verdade, o Estado

Social clássico não lança mão da extrafiscalidade para a proteção dos direitos sociais. Estes ou são imputados diretamente aos particulares, por meio de regras de conduta (p. ex., por meio de leis trabalhistas), ou são garantidos direta e materialmente pelo Estado (p. ex., por meio da Seguridade Social). Não conceberam os idealizadores socialistas do Welfare State a extrafiscalidade aplicada à efetivação dos direitos sociais, econômicos e culturais. O modelo de efetivação desses direitos é claramente de prestação direta pelo Estado, e não de indução por parte deste, por entremédio da extrafiscalidade. Em dizer jurídico, enunciemos que não se concebeu uma "extrafiscalidade social", ou "socioambiental", mas tão-só uma "extrafiscalidade econômica", adjetivo este último que sequer se aloca para caracterizar a extrafiscalidade, a qual é entendida, na maioria das vezes em que é empregada, como única e econômica.

Como bem aponta Heinrich Scholler, o Estado Social é identificado com o "Estado Tributador", como aquele que utiliza a tributação para retirar recursos de alguns cidadãos e aplicá-los em ativos sociais de outros [55]. Esse modelo de Estado precisa ser revisto, não para que de "tributador" passe a ser "mínimo", mas sim para que outros instrumentos de efetivação de direitos prestacionais sejam utilizados, haja vista que, no Brasil, o "Estado Tributador" não tem se mostrado eficiente na missão de efetivar direitos sociais e difusos.

### 3.3 A extrafiscalidade socioambiental como instrumento de um novo modelo de Estado

O modelo clássico do Welfare State não se mostra mais adequado à realidade atual; ele falhou. Como bem salienta Cláudia de Rezende Machado de Araújo, a falência imputada ao Estado do Bem-Estar Social decorre do fato de este, por "tornar-se mais oneroso, facilita a corrupção, acabando por tornar-se ineficiente" [56]. Com isso, como cita a mesma autora, surge a necessidade de concepção de "um terceiro modelo de Estado, mais eficiente que os outros dois já conhecidos" [57].

Esse "terceiro modelo de Estado", na visão de muitos, como Ricardo Lobo Torres, seria o de um "Estado Subsidiário", o qual refletiria "um novo relacionamento entre o Estado e Sociedade, no qual a Sociedade tem a primazia na solução dos seus problemas, só devendo recorrer ao Estado de forma subsidiária" [58]. Esse novo modelo estatal deveria substituir o Estado do Bem-Estar Social, sem se identificar, porém, com o Estado "pós-moderno" e muito menos com o Estado neoliberal do Consenso de Washington. Colacionamos as considerações do estudioso da UERJ:

"O Estado Subsidiário é o Estado da Sociedade de Risco, assim como o Estado de Bem-estar Social foi o Estado da Sociedade Industrial, que entrou em crise pela voracidade na extração de recursos financeiros da sociedade para financiar as políticas desenvolvimentistas e o pleno emprego. Não se cuida de um Estado Pós-moderno, que passe a se conduzir pelos mecanismos da deslegalização, da desregulamentação ou da autoregulação, mas de um Estado Pós-positivista, ainda no âmbito da modernidade, que procura pautar as suas ações no princípio da transparência, para superar os riscos sociais" [59].

Daniel Sarmiento também se refere ao "Estado Subsidiário" como substituto evolutivo do Welfare State, identificado a uma noção ainda incipiente de "Estado Pós-Social". É sua lição:

"Na verdade, mesmo com estas mudanças, o modelo normativo do Estado brasileiro plasmado pela Constituição continua sendo o de um Estado interventor, preocupado com a justiça social e com a igualdade substantiva, que, se não despreza o mercado, também não o reverencia com fervor, como desejariam os adeptos do credo neoliberal. Sem embargo, não só no Brasil, mas em outros países, já se desenha um modelo distinto de Estado, que se não pode ser rotulado de neoliberal, porque não se ausenta da esfera econômico-social, já recepciona os traços deste novo paradigma, em construção a partir da crise do Welfare State, que, à falta de nome melhor, poderíamos chamar de pós-social.

Trata-se de um Estado subsidiário, que se restitui à iniciativa privada o exercício de atividades econômicas às quais vinha se dedicando, através de privatizações e reengenharias múltiplas. De um Estado que também vai buscando parcerias com a iniciativa privada e com o terceiro setor, para a prestação de serviços públicos e desempenho de atividades de interesse coletivo, sempre sob sua supervisão e fiscalização. É um Estado que não apenas se retrai, mas também modifica a sua forma de atuação, e passa a empregar técnicas de administração consensual. Ao invés de agir coercitivamente, ele tenta induzir os atores privados, através de sanções premiais ou outros mecanismos, para que adotem os comportamentos que ele deseja. As normas jurídicas que este Estado produz são muitas vezes negociadas em verdadeiras mesas-redondas, e o direito se torna mais flexível, sobretudo para os que detêm poder social" [60].

Essa "terceira via" de Estado também é anotada por Arno Arnoldo Keller. São suas palavras:

"A denominada "terceira via", objeto de debate em muitos países sobre o futuro dos princípios social-democráticos, haja vista a dissolução do consenso do Welfare que dominou os países industrializados até o final da década de setenta e que, no Brasil, não chegou a se implementar em virtude das razões já examinadas, sugere que a sociedade civil aja em parceria com o Estado. A reorganização da comunidade, desde os níveis mais baixos, em bairros, em pequenas cidades, até as maiores, sem fronteiras entre sociedade e Estado, cria um movimento de solidariedade capaz de envolver a todos" [61].

Como demonstra Keller, a redefinição do Estado passa necessariamente pelo reexame dos papéis do Estado e da sociedade. Nosso único reparo é o de que, por "sociedade civil", deve-se entender também os agentes econômicos, os quais deverão começar a assumir responsabilidades que no Estado Social eram atribuídas propriamente ao Poder Público.

Esse novo modelo de Estado, a que corresponde uma nova espécie de sociedade, também é notado por Diogo de Figueiredo Moreira Neto, que avalia o impacto dessas transformações no Direito Administrativo brasileiro. Segundo o referido administrativista, a Era das Comunicações, marcada pela elevação dos índices de informação da população, está relacionada com a "Sociedade Participativa", em que os agentes da sociedade passariam a participar de modo mais ativo nos negócios públicos e colaborar no alcance dos fins considerados tradicionalmente como titularizados, com exclusividade, pelo Estado. Para reger essa nova espécie de sociedade, nessa nova "era", seria adequada a criação de um "Estado Subsidiário", o qual buscaria a efetivação dos interesses sociais e públicos em atuação conjunta com os demais atores sociais [62]. Segundo o referido autor, o Estado Subsidiário será "provavelmente um modelo dominante de organização política no próximo século" [63] (rectius: neste século XXI).

A realidade desse Estado Subsidiário já se pode sentir no Brasil por meio de reformas administrativas que buscaram engajar parcerias entre o Poder Público e o setor privado. É o que ocorreu com a criação das organizações sociais, que tem como objetivo retirar serviços de interesse social da execução do Estado para serem prestados por entidades civis, com a supervisão e o estímulo do Poder Público, e com a criação das organizações da sociedade civil de interesse público – as OSCIP's –, que tem como meta aproximar ao Estado estas organizações que promovem serviços de utilidade coletiva. O mesmo se pode dizer das parcerias público-privadas, que correm nesse exato fluxo. Sintetizando todas essas tendências que já se sente no direito administrativo positivo brasileiro, Moreira Neto apresenta-nos algumas características do novo modelo de Administração Pública [64]:

- a) Colaboração (entre entes da sociedade e o Estado);
- b) Cooperação (entre entes estatais diversos);
- c) Economicidade (redução de custos para o Estado e a sociedade);
- d) Agilidade (simplificação da máquina administrativa);
- e) Publicização (incremento da máquina reguladora do Estado);
- f) Modernização (renovação das modalidades de prestação de serviços públicos);
- g) Generalidade (atendimento de demandas reprimidas sociais);
- h) Subsidiariedade (racionalização da distribuição de competências estatais).

Na Alemanha, Heinrich Scholler narra-nos que, desde o início da presente década, fala-se em "o novo Estado Social", sendo este, inclusive, o título de um documento eleitoral elaborado em 2002 pela Comissão de Programa da União Democrática Cristã [65]. O jurista alemão não menciona o "Estado Subsidiário" que descrevemos em parágrafos anteriores. Em vez disso, refere-se a um Estado firmado em "economia

social de mercado", o qual, embora ainda preocupado com valores sociais, substituiria o modelo de planificação da economia e seria guiado por concepções do ordoliberalismo [66]. Entre as principais diretrizes da economia social de mercado, de acordo ainda com Scholler, estaria (a) a fusão dos modelos de administração privada e de administração pública, em que se adota a mentalidade do primeiro para se pregar um "Estado enxuto"; (b) a desregulamentação das relações econômicas; (c) a privatização de empresas estatais; (d) a cooperação constante entre os setores públicos e privados [67].

Ao Brasil, porém, cremos que não se deve importar sem reparos o modelo do "Estado Subsidiário" (ou a "economia social de mercado"), em substituição ao "Estado-Providência" (Estado Social). Este não deve ser abandonado totalmente, mas sim reformulado. É que, aqui, o problema da ineficiência desse modelo estatal não condiz somente com o excesso de gastos na execução de políticas sociais. Mais do que isso, essa ineficiência determinou a própria ausência de efetivação de direitos sociais, econômicos, culturais e difusos em geral, os quais não chegaram a ser concretizados por meio da ação material do Estado. O bem-estar nem chegou a ser plenamente efetivado. Aqui, o "Estado-Providência" está falhando em sua missão de prover a população desses direitos sociais e difusos, os quais não são alcançados pela atuação exclusiva do Estado. A falha desse modelo no Brasil, bem como em outros países subdesenvolvidos ou em desenvolvimento que importaram o modelo do Welfare State, impede que a crítica a sua ineficiência seja feita, primeiramente, em decorrência do excesso de gastos com as políticas sociais. Em momento lógico anterior a essa crítica, o que se censura é a própria ausência de efetividade dessas políticas, que não conseguem concretizar os direitos constitucionais prestacionais prometidos pela Carta Política. Em termos simples: o Estado Social, em países como o Brasil, não é capaz de, por ato próprio seu, efetivar plenamente os direitos sociais e difusos da população. Para enfim alcançar esses objetivos, deve a atividade do Estado ser complementada pela atividade do setor privado, cabendo àquele estimular as atividades positivas deste.

Da constatação acima feita, não se deve concluir, também no campo de efetivação de direitos sociais, econômicos, culturais e difusos, que se deva abandonar o "Estado Providência", consistente na realização direta e material de atividades de cunho social, para que seja substituído pelo "Estado Intervencionista", que realiza intervenções indiretas, normativas, em vez de diretas. De modo nenhum. Em vez disso, o que se observa é que os meios de prestação direta dos direitos sociais pelo Estado devem ser complementados por outros meios de intervenção estatal indireta na garantia de direitos sociais. Entre esses meios, deve estar a tributação, por ser instrumento inigualável de direcionamento dos agentes econômicos. Essa tributação dirigida, extrafiscal, não deve mais se limitar a escopos econômicos, como antes. Deve, principalmente, destinar-se a fins sociais, em sentido amplo.

Estamos certos de que a adoção de modelo similar ao do Estado Subsidiário, ou Pós-Social, no Brasil, não deve ocorrer de forma idêntica ao proposto em nações desenvolvidas. Aqui, o papel do Estado enquanto provedor direto de bens e serviços à coletividade ainda se faz necessário. Por isso, o foco da reformulação do modelo estatal deve estar mais no chamamento do terceiro setor e do setor produtivo para o



compartilhamento de responsabilidades hoje exclusivas do Estado do que na extinção de deveres estatais. A transformação paradigmática deve consistir na maior complementação da atividade do Estado pela sociedade civil, suprimindo esta as falhas daquele, não o inverso. O que propomos, afinal, é um Estado Social Cooperativo, ou Estado Social Participativo, mais do que subsidiário.

Nesse novo modelo de Estado, este deve continuar muito influente na sociedade e no mercado, porém, de modo mais indireto do que direto, de forma mais supervisora e normativa do que provedora e interventiva materialmente [68].

Voltando nossa atenção ao Direito Tributário, observamos que a concepção de um Estado Participativo permite a utilização da tributação para uma finalidade que pouco foi utilizada na História: a efetivação de direitos fundamentais, por meio da indução dos agentes privados. Até hoje, como já mostramos, a cobrança de tributos somente poderia ser entendida como integrada à missão de efetivação de direitos sociais e difusos na perspectiva de que a receita derivada da arrecadação de tributos seria destinada à satisfação de gastos públicos com escopos sociais. Hoje, um novo horizonte se abre, permitindo que a tributação, para além dessa função fiscal, permita ainda influir no comportamento dos agentes privados e induzi-los a realizar práticas plenamente preenchidas de responsabilidade socioambiental.

Para o manejo da tributação com tal propósito, é preciso redefinir a compreensão tradicional da extrafiscalidade, a qual não mais pode estar limitada a finalidades econômicas. Não que estas devam ser abandonadas. Em verdade, ao lado dos escopos econômicos devem surgir outros, entre os quais, a defesa do meio ambiente.

Para uma compreensão global das finalidades que podem ser alcançadas por meio da tributação extrafiscal, citamos a exemplificação formulada por Flávio de Azambuja Berti:

"Assim, sempre que interesses da comunidade como um todo estejam sob discussão, os interesses particulares deverão ceder espaço a fim de que os primeiros sejam preservados e com isto a segurança da sociedade como um todo seja resguardada. Assim, por exemplo, o combate ao desemprego ou a preservação do nível de emprego, a utilização racional da propriedade a fim de que a mesma cumpra com sua função social, a preservação do meio ambiente e de condições fitosanitárias mínimas para a sobrevivência do homem, a preservação da saúde das populações urbanas e rural, a segurança pública, o desenvolvimento da indústria, os interesses individuais, coletivos e difusos dos consumidores, o aumento do saldo da balança comercial no comércio exterior, o estímulo ou desestímulo às importações, o exercício do poder de polícia sobre o mercado financeiro, o monitoramento e controle do câmbio das operações de grandes investidores etc.

Todos esses objetivos, distintos do simples escopo arrecadatório consubstanciado pela obtenção desenfreada de recursos públicos para financiar grandes obras e investimentos do Estado, podem ser alcançados ou, ao menos, facilitados e instrumentalizados mediante a utilização racional dos tributos, particularmente dos

impostos, cuja receita não está vinculada à consagrada classificação de Geraldo Ataliba nos termos expostos antes" [69].

Devemos também observar que a tributação extrafiscal ambiental está em plena sintonia com o novo modelo de Estado que vem se firmando aqui e alhures, pois que se compatibiliza com o ideal de consensualidade, consectário da participação da sociedade na coisa pública [70]. Explicamos. No modelo tradicional de Estado Social, quando uma atividade contrariasse o interesse do Estado, este, simplesmente, proibia-a, sem dar margem para que o agente social ou econômico pudesse, lícitamente, adotar conduta contrária. Este modelo, como vimos, faliu pela inefetividade (pela impunidade, inclusive). Assim, no novo modelo, o Estado, além de emitir normas penais, que devem ser reservadas às agressões mais intensas aos bens jurídicos, passa a induzir comportamentos, sinalizando contrariamente ao ato socialmente indesejado, por meio de tributação proibitiva, e positivamente ao ato socialmente desejável, por meio da tributação promocional. Dessarte, ao agente passa a ser dada a liberdade de conformar sua ação, acolhendo a sinalização do Estado ou suportando a carga tributária exasperada, da qual decorreria a diminuição de sua margem de lucros ou de renda, ou mesmo a própria inviabilidade econômica da empresa, restando esta ameaçada pela concorrência das empresas que se orientam pelas políticas do Estado. É o que também entende Tupiassu, para quem "a extrafiscalidade é uma forma de tributação que permite a valorização da liberdade do contribuinte, que deve optar por um agravamento da carga tributária, ou alteração da conduta socialmente indesejada" [71].

Creemos que a tributação extrafiscal socioambientalmente dirigida é medida adequada para complementar os mecanismos tradicionais do Estado Social de efetivação dos direitos fundamentais sociais e difusos; aqui, em especial, o direito ao meio ambiente. O Estado-Providência falhou em sua missão e deve rever seus instrumentos. Como nova estratégia de efetivação, a tributação extrafiscal tem como vantagem a influência que exerce indiscutivelmente sobre as decisões e as atividades dos agentes de mercado. Sem dúvida, a partir do momento em que o tributo faz-se presente na realidade econômica e passa a ser reconhecido pelo empreendedor como custo econômico, a finalidade social prevista na norma jurídica deixa de ser mera "lei de Direito" para ser "lei de mercado", a qual, como já se pode descobrir, é inescapável.

#### 4 A DEFINIÇÃO E A CONSTITUCIONALIDADE DA TRIBUTAÇÃO EXTRAFISCAL AMBIENTAL NO BRASIL

##### 4.1 A estrutura da tributação extrafiscal socioambiental

Diz-se ser a tributação essencialmente fiscal quando seu propósito primordial é arrecadar recursos financeiros. Fala-se, aqui, em fiscalidade. É a forma de tributação clássica e característica daquilo que se chamou de "Estado Tributador" no capítulo anterior.

Extrafiscalidade, por sua vez, é signo que designa o manejo da tributação com o fim de induzir o comportamento dos agentes econômicos. Colacionamos, aqui, o conceito de Paulo de Barros Carvalho:

"A experiência jurídica nos mostra, porém, que vezes sem conta a compostura da legislação de um tributo vem pontilhada de inequívocas providências no sentido de prestigiar certas situações, tidas como social, política ou economicamente valiosas, às quais o legislador dispensa tratamento mais confortável ou menos gravoso. A essa forma de manejar elementos jurídicos usados na configuração dos tributos, perseguindo objetivos alheios aos meramente arrecadatários, dá-se o nome de extrafiscalidade" [72].

Em verdade, o conceito do renomado tributarista adequa-se melhor à noção de extrafiscalidade promocional, que exploraremos mais adiante. Há, porém, também a chamada tributação extrafiscal proibitiva, cuja finalidade não é estimular comportamentos, mas justamente desestimulá-los. Por isso, cremos ser melhor o conceito firmado por Roque Antonio Carrazza:

"Extrafiscalidade é, portanto, o emprego dos meios tributários para fins não-fiscais, mas ordinatórios, isto é, para disciplinar comportamentos de virtuais contribuintes, induzindo-os a fazer ou deixar de fazer alguma coisa. A fazer, bem entendido, o que atende ao interesse público; a não fazer o que, mesmo sem tipificar um ilícito, não é útil ao progresso do país" [73].

É importante aqui ressaltar que se prefere falar em tributação extrafiscal, proibitiva ou promocional, do que em tributo extrafiscal, proibitivo ou promocional. É que, em essência, como adverte Paulo de Barros Carvalho, não há tributo puramente fiscal ou extrafiscal. As noções de fiscalidade e extrafiscalidade amalgamam-se num só tributo, embora seja possível reconhecer a prevalência de um dos elementos [74].

A dimensão finalista do tributo [75], observamos nós, denota um fenômeno mais amplo da realidade jurídica em geral: a funcionalização do Direito. De fato, hoje, está esgotado o paradigma da neutralidade do Direito, bem como de sua natureza estática. Toda ordem jurídica é arquitetada em cima de uma função, seja esta protetivo-repressiva, seja promocional. A primeira função é típica das ordens que desejam a manutenção do status quo. A segunda condiz com as ordens que buscam a reforma da realidade. No Estado que se pretende dalguma forma social, a função promocional do Direito deve ganhar maior espaço e importância, como já vislumbrara Norberto Bobbio em meados do século passado [76].

Está plenamente demonstrado que essa pretensa neutralidade, em verdade, esconde a opção pela conservação do estado presente das coisas. O Direito, isto é inegável, é espaço de luta. Esse espaço, porém, é regrado, é formatado pelas regras do jogo. Estas têm fonte no direito positivo e, muito em especial, na Constituição, local próprio em que devem ser buscadas as funções do Direito.

Essa funcionalização do Direito Tributário deve ocorrer por instrumento da extrafiscalidade. Não, porém, da extrafiscalidade tal como entendida tradicionalmente, mas sim como direcionada à efetivação dos valores jurídico-constitucionais [77].

No âmbito do direito ao meio ambiente, a função promocional é especialmente relevante, pois que, por sua estrutura interna, referido direito é exercido não somente em face do Estado, como também de toda a sociedade, tanto as pessoas jurídicas de direito públicos, quanto a pessoas jurídicas de direito privado e a pessoas físicas; tanto ao Estado quanto aos empreendedores e aos cidadãos comuns. Sendo todos devedores do dever geral de proteção ambiental, cabe ao Estado não somente prestar condutas, como também influenciar condutas a serem prestadas por todos. Por isso, em se tratando do direito difuso ao meio ambiente, mais ainda do que em relação aos direitos sociais e difusos em geral, a efetivação dos direitos constitucionais deve ser reforçada grandemente por métodos de intervenção indireta do Estado; em especial, a tributação.

Assim, as técnicas extrafiscais de tributação são instrumentos importantíssimos de estímulo à promoção não somente das metas constitucionais postas para a ordem econômica e social do Estado brasileiro [78]. De fato, a tributação assim empregada deve ser entendida como "um dos mais poderosos instrumentos da ação estatal sobre a economia" [79].

Voltando nossa atenção para a crise dos direitos fundamentais de que já falamos e para o problema da ausência de punição real dos atos ilícitos, deve-se atentar para o fato de que a proibição da conduta, criando hipótese de incidência de pena, não é a única forma de desestímulo ao fato social indesejável. Ao lado dessa punição, existe a tributação proibitiva. É o que explica Alfredo Augusto Becker:

"(O) Estado, para impedir ou desestimular determinado fato social, tem dois caminhos a escolher:

- a) ou a regra jurídica que declare ilícito aquele fato social;
- b) ou o tributo extrafiscal proibitivo.

Optando pelo segundo, a intervenção do Estado será indireta porque, mediante o tributo extrafiscal, aquilo que pode ser exigido juridicamente é só o tributo e este é, precisamente, o objeto secundário. Aliás, no tributo extrafiscal "proibitivo", a percepção do tributo contraria o objetivo do Estado, pois aquilo que o Estado realmente deseja não é o tributo, mas sim aquele reflexo econômico-social que resulta da circunstância dos indivíduos evitarem ou se absterem de realizar a hipótese de incidência do tributo "proibitivo" [80].

É importante destacar aqui que a tributação proibitiva não é medida adequada para qualquer forma de prejuízo ambiental. Há casos em que o fato ambientalmente indesejado deve ser reprimido veementemente, devendo a conduta que o realiza ser penalizada como ato ilícito. Nesses casos, a utilização de normas tributárias para o

desestímulo da atividade é mesmo inconstitucional, devendo ser ela compreendida como ofensiva ao princípio da proibição de insuficiência [81].

De fato, o pressuposto da tributação é a presença de ato lícito no campo antecedente da regra-matriz do tributo. Ainda quando se aplica o princípio *munus non olet* para permitir a incidência de imposto de renda sobre o produto de crime, deve-se observar que o fato em si de auferir renda não é ilícito. Ilícita é a causa antecedente por meio do qual se auferiu renda, mas não esta em si. Assim, sempre que se estiver diante de ato ilícito, a consequência será a imposição de uma sanção penal, civil ou administrativa [82]. Como veremos a seguir, mesmo a tributação chamada de proibitiva incide sobre ato lícito; isto é, sobre atividade lícita, mas não neutra, e sim meramente tolerada pelo Estado.

Na outra face da crise, a da crise de prestação de atividades de interesse ambiental, a solução passa pela complementação da atividade material direta do Estado pela intervenção indireta na economia consistente na premiação dos agentes econômicos que decidem realizar atividades que gerem externalidades positivas, consistentes em benefícios ambientais. O instrumento dessa premiação, no âmbito tributário, é o que aqui estamos chamando de tributação promocional, também chamada de tributação negativa, por gerar redução da arrecadação [83].

Tanto a tributação proibitiva quanto a tributação promocional são formas de intervenção do Estado no domínio econômico por indução [84]. E tanto numa quanto noutra, se a tributação extrafiscal é guiada para a proteção de interesses sociais e ambientais, diz-se predominar não mais a fiscalidade e não mais a extrafiscalidade econômica, senão a extrafiscalidade socioambiental.

Demonstrando-se a impotência do Estado em promover, materialmente e por mão própria, o direito fundamental ao meio ambiente, bem como em punir, adequadamente, as atividades poluentes, surge como necessária uma atividade interventora suplementar no meio econômico, a fim de influenciar os agentes econômicos a adotarem opções e ações que vão ao encontro do interesse social e difuso, sem, contudo, obrigá-los formalmente por meio de penalidades. Para tanto, faz-se necessária uma ponderada limitação da liberdade econômica e da autonomia com os fins sociais e os bens jurídicos fundamentais que informam nossa ordem constitucional, como já explanamos antes.

A livre iniciativa é princípio da ordem constitucional econômica brasileira, devendo esta, não obstante, também buscar "assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social" (art. 170, caput, CRFB). Essa tensão entre liberdade econômica e justiça social reproduz na instituição, dentre nossos princípios da ordem econômica, da função social da propriedade (da qual decorre a função social da empresa) ao lado da livre concorrência (incisos III e IV do mesmo art. 170 da Lei Maior).

A solução dessa tensão leva em conta a atividade econômica de que se está diante. Por isso, adotando como parâmetro o interesse social e a necessidade de amparar os bens

jurídicos fundamentais, que representam o conjunto básico demandado pela dignidade humana, podemos destacar quatro espécies de atividades econômicas:

- (a) atividades incentivadas pelo Estado;
- (b) atividades indiferentes frente ao Estado;
- (c) atividades toleradas pelo Estado;
- (d) atividades proibidas pelo Estado.

As atividades incentivadas são aquelas que concorrem para o bem-estar social e para a tutela dos bens jurídicos fundamentais e que, por isso, devem ser estimuladas ou mesmo encabeçadas pelo Poder Público. Como exemplo, temos a prestação de serviço de saúde por particulares.

Atividades indiferentes são aquelas que não se destinam, necessariamente, ao bem comum ou à dignificação do ser humano, mas que também não representam nenhum desvalor ao interesse social. Neste grupo está a maioria das atividades econômicas desenvolvidas.

Atividades toleradas são aquelas que contêm em si um desvalor social, mas com intensidade insuficiente para alcançar o grau de proibição. Por serem socialmente indesejáveis, essas atividades devem ser desestimuladas pelo Poder Público, por meio de tributação exasperada e de restrições administrativas. Não se trata de atividades "acolhidas" pelo Estado, mas tão-só "toleradas". O exemplo típico é a produção e comercialização de bebidas alcoólicas e de tabaco. Outro exemplo, mais pertinente ao presente estudo, é o desenvolvimento de atividades ambientalmente impactantes licenciadas, as quais, embora não sejam ilícitas, estão na "zona de tolerância ambiental" referida por José Marcos Domingues de Oliveira [85].

Por fim, atividades proibidas são aquelas incompatíveis com o interesse social e com os bens e valores jurídicos fundamentais e que devem, portanto, ser reprimidas pelo Estado, por meio de normas sancionadoras de ordem civil, administrativa e penal. É o caso da produção de drogas entorpecentes.

Das quatro espécies de atividades econômicas acima descritas, deve-se observar que a primeira demanda a adoção de tributação promocional por parte do Estado. À segunda corresponde a tributação meramente fiscal, sem importância extrafiscal. A terceira, porém, deve justificar a adoção de tributação proibitiva. A última, por fim, tendo como objeto atividades ilícitas, exclui a intervenção por meio do direito objetivo tributário, demandando, em geral, a incidência do direito objetivo penal.

Chamamos a atenção para o fato de que as atividades meramente toleradas pelo Estado geram custos que acabam sendo suportados por toda a população. Esses custos devem ser internalizados no preço dos produtos gerados por essas atividades por meio da

chamada tributação proibitiva. No âmbito do Direito Tributário, esse é o mandamento que se atribui ao princípio do poluidor-pagador [86].

Essa tributação proibitiva tem como finalidade desincentivar atividades indesejadas e consiste em exasperar a carga tributária sobre a atividade econômica meramente tolerada. Colacionamos aqui a definição dada por Alfredo Augusto Becker:

"Tributo extrafiscal "proibitivo": é o dever preestabelecido por uma regra jurídica que o Estado utiliza como instrumento jurídico para impedir ou desestimular, indiretamente, um ato ou fato que a ordem jurídica permite" [87].

Segundo entendemos, a tributação proibitiva possui dupla finalidade: (i) imputar aos produtores e consumidores dos produtos nocivos os custos sociais e ambientais da atividade social e ambientalmente indesejada; (ii) desestimular a produção, a comercialização e consumo do produto nocivo.

Apesar da semelhança, esses dois objetivos não correspondem precisamente àqueles preconizados pela teoria do duplo dividendo. Para esta teoria, o primeiro dividendo seria a própria mudança de comportamento dos contribuintes, enquanto o segundo seria a desoneração de fenômenos econômicos positivos, como os gastos com folha de salários e investimentos, decorrente da mudança do quadro geral de tributação do Estado, a partir de reforma que tenderia não à alteração da carga tributária global, mas sim ao rearranjo das fontes de custeio, reduzindo a tributação distorciva. [88]

O primeiro dividendo da teoria acima citada é-nos caro, pois alcança o objetivo de proteção do meio ambiente. Todavia, o segundo, para efeito de tutela e efetivação do direito fundamental ao meio ambiente saudável, é indiferente. Isso não determina, porém, que seja ele descartado como fim político alheio à matéria ambiental.

A tributação das atividades econômicas toleradas (como a do tabaco, para fugir da questão ambiental) deve buscar repassar esses custos sociais para as empresas que desempenham essa atividade econômica e para os consumidores do produto socialmente indesejável. Sem essa tributação, a sociedade como um todo estará suportando esse custo, em benefício do lucro da empresa social e ambientalmente irresponsável.

Essa lógica de intervenção estatal por meio da tributação legítima, inclusive, a imposição de legislação infraconstitucional que exige, rigorosamente, o correto pagamento das obrigações tributárias principais e acessórias pelas empresas de dado ramo econômico (como ocorre, p. ex, com as empresas do ramo tabagista). A responsabilidade tributária – em sentido econômico – dessas empresas é condição para que se tolere a atividade econômica danosa. Se a entidade empresarial e os consumidores do produto não arcarem, por meio do pagamento de tributos, com os custos sociais que envolvem o consumo de tabaco (por exemplo), essa atividade que antes era indesejável passa a se tornar intolerável, não merecendo mais respaldo por parte do Estado.

Enfim, seja pela tributação proibitiva, adequada às atividades econômicas meramente toleradas, seja pela tributação promocional, adequada às atividades incentivadas pelo Estado, a extrafiscalidade socioambiental deve se fazer presente de modo amplo, de tal forma que a tributação extrafiscal socioambiental dirigida seja a regra, e não mais a exceção em nosso sistema normativo, respeitados, sempre, os parâmetros constitucionais.

#### 4.2 A constitucionalidade da tributação extrafiscal socioambiental no Brasil

Nesse momento, há de se indagar se as razões aqui apontadas para a utilização da extrafiscalidade socioambiental devem ser acolhidas em nossa ordem constitucional.

Autores clássicos já reconheciam a compatibilidade do manejo da extrafiscalidade com o regime constitucional [89]. Se isso é válido com relação a propósitos econômicos, e se era válido em constituições anteriores, certamente também o será se a finalidade for social, humana, e tiver respaldo no princípio da dignidade humana, e se estivermos tratando da ordem jurídica inaugurada pela Constituição de 1988, cujo caráter social é inegável.

Entende nosso Supremo Tribunal Federal que a extrafiscalidade pode sim ter finalidade não-econômica e alcançar diversas finalidades sociais, desde que o princípio constitucional da livre iniciativa seja sopesado e, por meio do parâmetro da proporcionalidade, prevaleçam outros direitos, valores e princípios jurídico-constitucionais, como a saúde e o meio ambiente.

Deveras, as razões que acima expomos, entre outras, levaram o Supremo Tribunal Federal, em julgamento de ação cautelar (AC 1657/RJ [90]) que tratava do fechamento da American Virginia, empresa do ramo tabagista, a julgar plenamente legítima a tributação extrafiscal para a proteção do direito fundamental à vida e à saúde, permitindo, inclusive, o fechamento da empresa em caso de inadimplência generalizada das obrigações tributárias. Transcrevemos, aqui, trechos relevantes do brilhante voto do Min. Cezar Peluso;

"O Decreto-Lei nº 1.593/77 outorga exclusivamente aos detentores de registro especial na Secretaria da Receita Federal o direito de exercer atividade de fabricação de cigarros, cuja produção, como aduz o memorial da Fazenda, é meramente tolerada pelo poder público, que a respeito não tem alternativa política e normativa razoável. Sua função está em resguardar interesse específico da administração tributária no controle da produção de cigarros e que não é apenas de cunho fiscal-arrecadatório. Antes, a indústria do tabaco envolve, como é intuitivo, implicações importantes sobre outros atores e valores sociais, tais como os consumidores, os concorrentes e o livre mercado, cujos interesses são também tutelados, com menor ênfase, pela ordem constitucional.

A existência de normas tributárias com caráter não meramente arrecadatório suscita desde logo a questão de suas finalidades extrafiscais. (...)



Ao investigar a ratio iuris da necessidade de registro especial para a atividade de produção de cigarros, vê-se, logo, que provém de norma inspirada não só por objetivos arrecadatários, senão também por outras finalidades que fundamentam a exigência jurídica dos requisitos previstos para a manutenção do registro especial, entre os quais se inclui o da regularidade fiscal.

(...)

Ademais, o caso é do que a doutrina chama de tributo extrafiscal proibitivo, ou simplesmente proibitivo, cujo alcance, a toda evidência, não exclui objetivo simultâneo de inibir ou refrear a fabricação e o consumo de certo produto. A elevada alíquota do IPI caracteriza-o, no setor da indústria do tabaco, como tributo dessa categoria, com a nítida função de desestímulo por indução na economia".

No mesmo sentido do voto do Min. Cezar Peluso, em que reconhece a constitucionalidade da tributação extrafiscal proibitiva da atividade tabagista, permitindo inclusive o encerramento da atividade econômica em caso de não-pagamento de tributos, foi o voto do Min. Gilmar Mendes. Este esclarece, porém, que o grau de intervenção do Estado deve ser proporcional à necessidade de defesa da saúde, do consumidor, do meio ambiente e de outros valores relevantes. Transcrevemos trechos interessantes de seu voto:

"É certo, não obstante, que a questão constitucional é deveras interessante. Tem-se um imaneente conflito entre a liberdade de iniciativa e liberdade de concordância, como valores da ordem econômica, por um lado, e, por outro, a defesa da saúde e do consumidor como princípios justificadores da intervenção do Estado regulador.

Tenho como entendimento assentado que a liberdade de iniciativa não é liberdade absoluta, mas liberdade passível de ser condicionada pela ordem jurídica. Cabe ao Estado regulador estabelecer as normas que lastrearão o exercício da atividade econômica, sempre tendo em vista o bem-estar social.

A questão está em saber quando esta intervenção estatal reguladora da atividade econômica é adequada e necessária e se está justificada por imperativos de saúde pública, defesa do consumidor, valorização do trabalho humano, proteção do meio ambiente etc.; ou seja, se ela corresponde ao princípio da proporcionalidade.

(...)

No âmbito dessa atividade, os comprovados e graves danos à saúde pública causados pelo cigarro e por outros derivados do fumo, assim como a necessidade de um plus de proteção ao consumidor do tabaco, tendem a funcionar como uma espécie de justificativa geral para a intervenção estatal mais rigorosa".

A Constituição brasileira de 1988 é dirigente, no sentido de impor ao Poder Público a efetivação de uma dada realidade socioeconômica. Para a concretização desse programa, devem ser utilizados todos os poderes atribuídos aos órgãos de Estado, entre

eles, a tributação extrafiscal. Nesse sentido, é o magistério de Roque Antonio Carrazza:

"Do mesmo modo, a Constituição, ao estatuir que as pessoas políticas devem (i) promover a "dignidade humana" (art. 1º, III), "o bem de todos" (art. 3º, IV), "a saúde", (art. 6º, caput, e 196, caput), "a assistência aos desamparados" (art. 6º, caput) e "programas de assistência integral à saúde da criança e do adolescente" (art. 227, § 1º); (ii) "assegurar a todos existência digna" (art. 170, caput); (iii) proporcionar seguridade social, mediante ações que garantam "os direitos relativos à saúde" (art. 194, caput); (iv) prestar assistência social, tendo por objetivos, dentro outros, "a habilitação e a reabilitação das pessoas portadoras de deficiência e a promoção de sua integração à vida comunitária" (art. 203, IV); e (v) "amparar as pessoas idosas, (...) defendendo sua dignidade e bem-estar e garantindo-lhes o direito à vida", implicitamente exige que os tributos – aí compreendido o ICMS – venham ajustados a estes louváveis objetivos, que interessam à presente e às futuras gerações" [91].

Como se pode notar, a tributação extrafiscal é forma de intervenção do Estado na economia, por meio de indução. Como intervenção que é, significa restrição da liberdade econômica dos agentes de mercado. Portanto, com tal liberdade precisa ser ponderado o bem jurídico tutelado pela intervenção, a fim de que esta seja legitimada e validada constitucionalmente. Demais disso, a tributação extrafiscal também se mostra como restritiva do princípio isonômico. De fato, não há extrafiscalidade sem tratamento desigual de contribuintes, sem restrição do princípio da isonomia tributária [92]. Essa constatação, por si só, não deve afastar o instrumento extrafiscal. Também aqui é caso de ponderação.

As mesmas razões que legitimam a tributação extrafiscal proibitiva com finalidade socioambiental justificam, a fortiori, a tributação promocional, que consiste em gerar benefícios tributários para aqueles que realizam atividades geradoras de benefícios socioambientais. Essa tributação não se limita à criação de créditos financeiros premiadores das externalidades positivas; instrumentaliza-se, deveras, por meio de deduções na base de cálculo do tributo, bem como por meio da adoção de alíquotas privilegiadas para os contribuintes que adotaram a atividade prestigiada, ou mesmo por instrumento de isenções e imunidades (estas, necessariamente, criadas por emenda à Constituição).

Em verdade, numa economia de mercado, a tributação proibitiva e a tributação promocional acabam funcionando, ao menos na tributação dos entes empresariais, como faces de uma mesma moeda. De fato, sendo as pessoas jurídicas empresárias concorrentes entre si, o tratamento mais rigoroso de uma empresa mais poluidora (tributação proibitiva) acaba significando o favorecimento tributário de outra menos poluidora (tributação promocional), enquanto que a tributação favorecida (tributação promocional) de uma empresa que gera benefícios ambientais ocasiona prejuízo à empresa que não cria tais benefícios (tributação proibitiva).

Por fim, é importante afastar o preconceito de rejeitar a tributação extrafiscal ambiental com base na suposta constatação de que esta significaria "vender" ao

empreendedor o "direito de degradar o meio ambiente". Não se trata disso. Como já expomos antes, há atividades que, embora contenham em si desvalor social, são toleradas pelo Estado, e não proibidas. No campo ambiental, isso é muito comum, porquanto quase todo empreendimento que utiliza recursos ambientais gera alguma forma de impacto ambiental. Este deve ser minimizado, mas não absolutamente proibido. A decisão sobre proibir ou permitir, com ressalvas, um impacto ambiental dá-se pelo órgão ambiental competente, no âmbito do processo de licenciamento, o qual deve ser precedido de estudo de impacto ambiental. Aqui temos uma típica hipótese de ponderação de bens e interesses no seio da Administração Pública [93]. Outro exemplo de ofensa ao meio ambiente que não é ato ilícito é a extração de madeira de área que não consiste em reserva legal, e em que é expedida pelo órgão competente a devida licença. Também aqui temos atividade econômica meramente tolerada pelo Estado. Nesses casos, não é possível cominar penas (sanções penais) pela realização da atividade, mas é possível (ou mesmo impositiva) a tributação extrafiscal proibitiva.

Se, diversamente, a conduta do agente ferir o cerne do bem jurídico tutelado e não for razoável entender por lícita a atividade, obviamente, a tributação proibitiva torna-se inadequada e vem a ser legítima a pretensão criminal contra o autor do fato. Se, nesse caso, o Estado, por meio de legislação, exclui a persecução criminal e maneja a tributação extrafiscal, estará incorrendo em inconstitucionalidade, por violação da proibição de insuficiência, que é uma das facetas do princípio da proporcionalidade [94].

Nesses termos, concluímos que não é qualquer atividade econômica ambientalmente impactante que permite o uso da tributação proibitiva. Somente aquela que for tolerada pela ordem jurídica pode ensejar tal forma de tributação extrafiscal. E, ainda assim, a tributação proibitiva ambiental, bem como a promocional, sendo restritivas da liberdade econômica e da isonomia tributária, deverão ser justificadas constitucionalmente por meio do método da ponderação, sujeito à prova da proporcionalidade.

#### 4.3 A extrafiscalidade ambiental e os tributos ambientais

Como já assinalamos no decorrer deste estudo, chamamos de extrafiscalidade socioambiental o direcionamento da tributação por finalidades sociais e ambientais, e não econômicas ou fiscal. A extrafiscalidade socioambiental serve, como dissemos, à efetivação de direitos fundamentais sociais e difusos, como o direito à saúde, à educação, à moradia e ao meio ambiente. Todavia, quando quisermos nos referir especificamente à tributação dirigida pela finalidade de proteção do meio ambiente, falaremos em extrafiscalidade ambiental.

A extrafiscalidade ambiental deve ser entendida de forma ampla, mormente, quando tratamos de instrumento de efetivação do direito ao meio ambiente saudável. Nisso concordamos com o entendimento de Marcus de Freitas Gouvea:

"De fato, é notório que efeitos extrafiscais podem ser alcançados com a operação de isenções, imunidades e incentivos. Porém, subsiste a possibilidade de que tais efeitos decorram de qualquer método exonerativo (como a redução de alíquota e da base de cálculo, a concessão de créditos presumidos, os programas especiais de tributação, os parcelamentos, as moratórias e programas como o REFIS)" [95].

A finalidade da tributação não é aumentar a arrecadação; ao contrário, quanto menor for a arrecadação, mais eficiente terá sido a norma tributária extrafiscal. Como bem defendem Fábio Fraga Gonçalves e Janssen Hiroshi Murayama, a finalidade da extrafiscalidade ambiental, em especial da tributação proibitiva, é progredir para o lado decrescente da Curva de Laffer [96]. Esta aponta graficamente a relação existente entre a variação da alíquota do tributo e a variação da arrecadação do tributo. Nessa curva, há o ponto ótimo, em que ocorre a arrecadação máxima. A partir desse ponto, o aumento da alíquota determinará diminuição da arrecadação. Isso se deve à menor ocorrência do fato jurídico tributário, o qual restou tolhido pela majoração de alíquota. Assim, p. ex., na tributação ambiental extrafiscal proibitiva, majorando-se a alíquota do tributo incidente sobre a atividade ambientalmente indesejada, esse fato resta desestimulado e, por obra de lei econômica, mais do que jurídica, passa a ocorrer em menor volume. Independentemente da vontade concreta do empreendedor, esse resultado ocorrerá por força da própria "mão invisível" do mercado, "mão" esta direcionada, por sua vez, pela "influência visível" do Estado. Eis uma realidade inevitável, a qual somente pode ser obviada pela ineficácia social da legislação e da administração tributária [97].

No que tange à tributação ambiental promocional, a arrecadação tributária relativa ao tributo também tende a cair. De fato, sendo estimulada a atividade econômica desejada, esta tenderá a ocorrer em maior volume e substituirá atividades indesejadas, que geram arrecadação. Logo, ocorrendo mais fatos econômicos que não geram arrecadação e menos fatos que geram arrecadação, o ingresso final de recursos será menor.

A noção de extrafiscalidade ambiental e de tributação ambiental ensejam o surgimento da expressão "tributo ambiental", também conhecido por "tributo verde". Assim, relacionando tributo à extrafiscalidade ambiental, diríamos ter um tributo extrafiscal ambiental. O conceito de tributo ambiental, porém, não pode ser alcançado com tanta facilidade, até mesmo porque não há exclusivamente extrafiscalidade ou fiscalidade em cada tributo. É o que advertia Antônio José da Costa [98] em obra de 1986, com forte na lição de Paulo Barros Carvalho, no sentido de que não existe propriamente tributo fiscal ou extrafiscal. Extrafiscal não seria o tributo, mas sim o intuito por meio do qual ele foi introduzido na ordem jurídica, ou a finalidade com a qual foi alterada sua base de cálculo ou sua alíquota. Em verdade, se pensarmos em tributo no sentido de obrigação tributária, a ressalva é correta. Todavia, se expressarmos por tributo a norma jurídica tributária, cremos poder chamá-la sim de fiscal ou extrafiscal, embora, na maioria dos casos, as duas finalidades se imbriquem. É que a noção de finalidade deve ser integrada à acepção da norma jurídica; isto é imposição científica reconhecida modernamente pelo fenômeno da funcionalização do direito, o qual já comentamos antes.

Dessa forma, a extrafiscalidade ambiental não pode ser utilizada para alcançar um conceito puro de tributo ambiental, mas somente um conceito impuro, amplo. É o que observamos da análise de diversos textos doutrinários. De fato, a expressão "tributo ambiental" pode ser concebida em sentido amplo e em sentido estrito. Extraímos da lição de José Marcos Domingues de Oliveira:

"Em sentido estrito, tributo ambiental significa um tributo novo cobrado em razão do uso do Meio Ambiente pelos agentes econômicos. Já em sentido amplo, tributo ambiental é um tributo tradicional ou ordinário adaptado de molde a servir aos esforços de proteção ambiental" [99].

Alinhado ao conceito dado por Domingues de Oliveira está a definição apresentada por Guilherme Doin Braga e Katiana Bilda de Castro:

"Existem [tributos verdes] em um sentido amplo ou estrito. Amplo quando um tributo ordinário, que integra permanentemente o sistema tributário, é adaptado de forma a servir aos esforços de proteção ambiental em face da utilização direta do meio ambiente; e estrito quando for tributo novo cobrado em razão do uso do meio ambiente pelos agentes econômicos em virtude de atos ou situações apenas indiretamente a ele conexos" [100].

Já o conceito do jurista português José Casalta Nabais é o seguinte:

"(É), hoje em dia, relativamente consensual a idéia de dividir dicotomicamente esses tributos em duas espécies, pelo que ou são tributos ambientais em sentido estrito, técnico ou próprio, que prosseguem uma finalidade extrafiscal incentivante (reine Lenkungssteuern), ou são tributos ambientais em sentido amplo, atécnico ou impróprio, que visam a uma finalidade reditícia (reine Umweltfinanzierungabgaben)" [101].

De modo compatível, mas não idêntico, com conceitos anteriores, a portuguesa Cláudia Dias Soares entende serem impostos ambientais, em sentido próprio, aqueles destinados à preservação ambiental, e, em sentido impróprio, aqueles destinados à recomposição ambiental [102]. Por sua vez, diz-nos o tributarista espanhol Pedro M. Herrera Molina, com base no Modelo de Código Tributário Ambiental para a América Latina, que, para que esteja presente um tributo ambiental, "el hecho imponible debe tipificar las actividades que ocasionan el daño ambiental o generan el gasto público ambiental" [103]. Tem-se aqui o conceito de tributo ambiental em sentido estrito, isto é, o tributo que incide sobre atividade poluente, de modo a desincentivá-la. Vê-se, aqui, que, em sentido estrito, o tributo ambiental seria sempre um "tributo proibitivo".

De fato, este último conceito parece ser o mais adequado para uma definição stricto sensu. Tributo ambiental – ou verde – deve ser entendido, em sentido estrito, como aquele que tem em sua hipótese de incidência um fato econômico negativamente impactante ao meio ambiente, devendo sua base de cálculo, por sua vez, quantificar esse fato indesejado. Como já dissemos antes, a extrafiscalidade ambiental não serve

ao propósito de determinar o conceito de tributo puramente ambiental, visto que não há nenhum tributo puramente fiscal ou extrafiscal, sendo ambos elementos finalísticos presentes, em maior ou menor grau, em todos os tributos.

A extrafiscalidade ambiental, porém, serve para definir o conceito de tributo ambiental em sentido amplo. Neste lato sensu, toma-se por tributo ambiental aquele que é informado por finalidade extrafiscal ambiental, independentemente de incidir sobre atividade poluente ou ambientalmente indesejável. Aqui incluem-se os "tributos premiais", que visam ao incentivo de atividades ambientalmente benéficas ou responsáveis. Em geral, essa extrafiscalidade manifesta-se na alíquota do tributo, que é maior ou menor em razão da compatibilidade ambiental do fato econômico previsto na hipótese de incidência.

Como se pode perceber, o elemento definidor do tributo ambiental em sentido estrito é a hipótese de incidência, a qual é confirmada pela base de cálculo, enquanto que o elemento marcante do tributo ambiental em sentido amplo é sua alíquota, que é maior ou menor em razão não da hipótese de incidência geral, mas sim da qualidade do fato econômico que é previsto genericamente por esse elemento da regra-matriz.

Embora se possa pensar que o tributo ambiental em sentido estrito seja mais importante do que o em sentido amplo, essa ilação não é verdadeira. A introdução de externalidades positivas ambientais (que são efeitos socialmente positivos gerados pelo agente econômico sem a apropriação de seu resultado) nas atividades dos contribuintes somente pode ser operada por meio da tributação promocional, a qual se dá em tributos ambientais em sentido amplo. Já as externalidades negativas [104] (que são efeitos negativos marginais da atividade econômica não-contabilizados no processo produtivo como custo da empresa, acabando por resultar em custo social e ambiental) podem ser imputadas à empresa por meio de tributo ambiental em sentido estrito ou de tributo ambiental em sentido amplo. Noutros termos, podemos dizer que a tributação proibitiva (que incorpora à empresa as externalidades ambientais negativas) pode tanto ser introduzida por meio de tributo ambiental em sentido estrito, quanto por meio de tributo ambiental em sentido amplo, enquanto que a tributação promocional (que premia a externalidade ambiental positiva) só é introduzida por meio de tributo ambiental em sentido amplo.

Em verdade, interessa-nos mais os tributos ambientais em sentido amplo do que os em sentido estrito, porquanto permitem maior flexibilidade do Estado na atividade de influenciar os agentes a adotar decisões econômicas adequadas ao propósito de proteção do meio ambiente, compatibilizando-se esse interesse social e difuso com a liberdade individual do empreendedor, a quem ainda se reserva um campo de livre arbítrio. No âmbito desse conceito amplo, abrem-se mais possibilidades ao legislador, o qual, como bem lembram Fábio Fraga Gonçalves e Janssen Hiroshi Murayama, poderá aproveitar tributos já existentes para promover a tributação ambiental. É o que asseveram os referidos autores:

"O Poder Público poderá aproveitar tributos já existentes e introduzir na legislação específica um viés de extrafiscalidade destinado ao preenchimento da finalidade

ambiental, até mesmo porque a tributação ecológica não deve representar aumento da carga tributária. A majoração das alíquotas em determinadas ocasiões deve ser contrastada com a adoção de benefícios fiscais para aqueles que passarem a agir com maior responsabilidade sócio-ambiental" [105].

Fala-se ainda em tributação ambiental também quando a exação é criada a fim de arrecadar receitas para a realização de projetos ambientais. Nesse sentido, a dupla de estudiosos acima citada assevera que a tributação ambiental pode atuar em dois campos: com fim extrafiscal ou com fim de arrecadação, naquilo que chamamos de "fiscalidade ambiental". Em verdade, acreditamos que a verdadeira tributação ambiental é aquela justificada pela extrafiscalidade ambiental, seja de forma proibitiva, seja de forma promocional. O financiamento de atividades reparadoras ou preventivas de danos ambientais pode ocorrer com a aplicação de normas financeiras e decorrer de quaisquer tipos de tributos, não se tratando de utilização da legislação tributária para a proteção do meio ambiente, senão da legislação financeira. Isso não impede, porém, que tributos verdadeiramente ambientais tenham sua destinação afetada a atividades ambientais. Isso pode ocorrer, mas nem é necessário, nem afeta a natureza jurídica da tributação.

Como já afirmamos, a internalização das externalidades negativas ambientais pode ser realizada por meio da tributação ambiental proibitiva, tanto com tributos "verdes" em sentido amplo quanto com tributos ambientais em sentido estrito. Essa internalização, além de desincentivar o fato econômico indesejado, funciona como mecanismo de efetivação do princípio ambiental do poluidor-pagador. Por força deste, os custos ambientais devem ser internalizados nos preços das mercadorias. O princípio do poluidor-pagador, como se percebe, parte da idéia de que o consumo é o grande responsável pelos fatos econômicos. Assim, os consumidores dos produtos que geram custos ambientais devem pagar por estes. Para tanto, esses custos devem estar integrados nos preços dos produtos, por meio da tributação.

Deve-se indagar, porém, que custos ambientais são esses. A resposta para essa indagação é dada por Fábio Fraga Gonçalves e Janssen Hiroshi Murayama:

"Há dois tipos básicos de custos associados ao meio ambiente: (i) o custo de se reparar uma lesão já perpetrada ao ecossistema; e (ii) o custo de se aprimorar determinado processo produtivo, com vistas a interromper a continuidade das lesões ambientais" [106].

De acordo com a lição acima transcrita, há dois custos ambientais básicos: o reparatório e o preventivo. Estes dois custos devem ser cobertos pela tributação ambiental proibitiva. Não se pode, porém, vincular o tributo ambiental e a internalização de custos ambientais com a idéia de uma fiscalidade ambiental. Deveras, não basta arrecadar receitas para anular as externalidades negativas ambientais, gerando, assim, a justiça econômica. É preciso, mais do que isso, desincentivar a própria ocorrência dos fatos ambientalmente negativos e incentivar a prática de atividades que gerem externalidades ambientais positivas. Aqui, deve-se lembrar que não estamos preocupados meramente em gerar justiça isonômica na

distribuição dos ônus relativos aos custos ambientais. O propósito central é efetivar o direito fundamental difuso ao meio ambiente saudável, o qual demanda o desestímulo de qualquer atividade potencialmente lesiva ao meio ambiente. Por isso, mais importante do que o direcionamento do produto da arrecadação é a capacidade da tributação interferir nas decisões e atividades praticadas pelos agentes econômicos.

Enfim, expostas as linhas gerais da extrafiscalidade ambiental e dos tributos ambientais (em sentido amplo e estrito), chegamos ao momento de analisar as normas jurídicas vigentes hoje no Brasil que dão concretude à tributação extrafiscal ambiental, bem como examinar as propostas legislativas existentes e formular nossas propostas para uma integral reforma da legislação tributária do país, começando pela Constituição da República, para que possamos ter não um tributo, mas todo um direito positivo tributário "verde" no país.

## 5 PROPOSTAS PARA A TRIBUTAÇÃO EXTRAFISCAL AMBIENTAL NO BRASIL

### 5.1 Considerações iniciais

Ao jurista socialmente comprometido não basta analisar estaticamente o direito posto. É preciso examiná-lo criticamente e propor alterações que venham a modificar a realidade de seu país. Ao estudioso do Direito Constitucional, em especial, surge esta missão propositiva quando observa que a legislação infraconstitucional é insuficiente para a proteção dos bens, interesses e valores acolhidos na Constituição. Havendo em mente essa constatação, procuraremos observar a legislação vigente e trabalhar como pode ela ser melhorada, a fim de efetivar plenamente o direito fundamental ao meio ambiente.

Breno Ladeira Kingma Orlando e Daniel Mariz Gudiño apontam oito instrumentos tributários ou financeiros com função ambiental. Seriam eles os seguintes: (i) concessão de benefícios fiscais; (ii) exclusão de empresas de regimes benéficos; (iii) concessão de alíquotas diferenciadas e isenções fiscais (seletividade ambiental); (iv) tributação da propriedade com critérios ambientais; (v) instituição de tributos ambientais para custear a intervenção pública; (vi) repasse de verbas públicas para Municípios que preservem o meio ambiente; (vii) instituição de fundos ambientais; (viii) instituição de compensações e créditos financeiros [107]. Nem todas essas possibilidades serão exploradas nesse estudo. Procuraremos, por questão de eficiência, focar-nos nas normas que se nos afiguram mais efetivas, que mais potencial de mudança de comportamento dos agentes econômicos e sociais apresentem.

Acreditamos, também, que qualquer proposta veiculada que se proponha a tornar direito positivo deve ser dotada das seguintes características: a) deve ser politicamente viável; b) deve ser adequada aos fins que se propõe; c) deve ser válida constitucionalmente; d) deve ser efetiva. Todas essas notas serão levadas em alta consideração. Em especial, devemos levar em conta o momento e o local em que se projetam as mudanças. No Brasil, este (2008) é mais um ano em que se espera sair do limbo a aguardada Reforma Tributária. A proposta de reforma saiu das dependências



do Ministério da Fazenda, chegou, após algumas paradas, à Casa Civil da Presidência da República e hoje se encontra no Congresso Nacional, na PEC 233/2008. Como bem adverte Tupiassu, com base na orientação passada pela OCDE [108], o momento de reforma tributária é o mais apto à introdução da tributação ambiental. Assim, não podemos apresentar propostas que fujam totalmente dos parâmetros firmados por essa reforma. Cabe-nos "reformular a proposta de reforma", mas não substituí-la. É o que procuraremos fazer.

## 5.2 Impostos incidentes sobre a produção e a circulação econômica

Ao apresentar propostas para o emprego da extrafiscalidade ambiental na legislação dos impostos que incidem sobre a circulação econômica de bens e serviços, teremos como ponto de partida a proposta de reforma tributária em votação no Congresso Nacional, a PEC 233/2008, pois que, como já apontamos, será em cima dessa reforma que podem surgir as alterações mais significativas em nossa ordenação tributária.

Entre as alterações legislativas tributárias que forem produzidas, especial atenção deverá ser conferida aos tributos que incidem sobre a circulação econômica, isto é, sobre a produção e o consumo. Como bem notou Paulo Henrique do Amaral, são esses tributos que detêm o maior potencial de orientar o comportamento dos consumidores, cuja modificação repercute diretamente na atividade do setor produtivo [109].

Uma das idéias centrais da reforma tributária proposta pelo Governo Federal é a substituição de tributos federais que incidem sobre a circulação econômica pelo Imposto sobre o Valor Agregado Federal – IVA-F. Vejamos o que diz a cartilha da reforma tributária do Ministério da Fazenda:

"A principal mudança proposta no âmbito dos tributos federais é a extinção, no segundo ano após a aprovação da Reforma, de cinco tributos e a criação de um novo imposto sobre o valor adicionado (IVA-F), mantendo neutra a arrecadação. Neste sentido, seriam extintas a Cofins, a Contribuição para o PIS, a CIDE-Combustíveis e a Contribuição sobre folha para o Salário Educação, cuja receita seria suprida pelo IVA-F. Adicionalmente, propõe-se a extinção da CSLL, que seria incorporada pelo imposto de renda das pessoas jurídicas.

Ao longo das discussões, considerou-se a possibilidade de incorporar também o IPI ao IVA-F, mas optou-se por manter o IPI, pois isso permite simplificar e reduzir o número de alíquotas do IVA-F. Ainda assim, a perspectiva é de uma simplificação expressiva do IPI, que seria mantido apenas por suas funções regulatórias:

- tributação seletiva, com alíquotas elevadas, de fumo e bebidas;
- utilização como instrumento de política industrial, como é o caso da Lei de Informática;
- utilização como instrumento de política regional, através da manutenção dos benefícios existentes para a Zona Franca de Manaus" [110].

Com relação ao ICMS, imposto estadual incidente sobre a circulação econômica (de produtos e de serviço de transporte intermunicipal e interestadual e de comunicação), a proposta veiculada na reforma tributária é a criação de um "novo ICMS", com regramento legal uniforme para todos os Estados. Citemos mais uma vez a Cartilha do Ministério da Fazenda:

"A principal medida de simplificação proposta no projeto de Reforma Tributária é a unificação das 27 legislações estaduais do ICMS em uma única legislação. A mudança será feita com a extinção do atual ICMS e a criação de um "Novo ICMS", que tem a mesma abrangência em termos de mercadorias e serviços do atual.

No novo imposto, que continuará sendo cobrado pelos Estados, as alíquotas serão nacionalmente uniformes e fixadas na seguinte seqüência:

- a) o Senado define quais serão as alíquotas aplicáveis (provavelmente 4 ou 5 alíquotas);
- b) o Confaz propõe o enquadramento dos bens e serviços entre as diversas alíquotas;
- c) o Senado aprova ou rejeita a proposta do Confaz.

Com o modelo proposto estabelece-se um sistema de pesos e contrapesos entre a preocupação do Confaz com a preservação da receita e a preocupação do Senado em não aumentar a carga tributária.

Adicionalmente, para evitar o nivelamento das alíquotas pelo topo – e o conseqüente aumento da carga tributária –, a proposta prevê que para um número limitado de bens e serviços – definidos em lei complementar –, os Estados poderão fixar alíquotas diferenciadas, ajustando sua receita para baixo ou para cima. Este mecanismo permitirá equacionar o problema de produtos com elevada participação nas receitas estaduais e alíquotas muito diferenciadas entre os Estados, como é o caso do óleo diesel, cuja alíquota varia de 12% a 25%" [111].

Como se observa, dos tributos incidentes sobre a produção e circulação econômica, que podem ensejar, eficientemente, a tributação extrafiscal ambiental, o IPI é o único que permanecerá inalterado pela PEC da Reforma Tributária, se mantidos integralmente seus termos. Começemos, pois, nossa análise pelo IPI.

### 5.2.1 IPI

A extrafiscalidade no IPI está prevista de forma explícita em nossa Constituição como funcionalizada pela essencialidade do produto (art. 153, § 3º, I, CRFB). Essa "função da essencialidade dos produtos", segundo colhemos da lição de Eduardo Domingos Bottallo, relativa à norma constitucional prevista no art. 21, § 3º, da Constituição revogada, é entendida tradicionalmente como destinada a "exonerar da tributação ou atenuar de sua incidência aqueles bens que se mostram essenciais ou necessários ao

consumo geral, agravando, em contrapartida, aqueles de uso supérfluo ou suntuário" [112]. Assim, justifica-se a tributação extrafiscal com o fim de garantir o gozo do direito ao consumo de produtos essenciais por toda a população, direito este que é diretamente ligado à noção de vida digna, colhendo fonte tanto no direito à vida (art. 5º, caput, CRFB) quanto no princípio da dignidade humana (art. 1º, III, CRFB).

A partir da constatação acima, indagamos se também não se justifica a tributação extrafiscal do IPI para efetivar outros bens e direitos constitucionalmente positivados. Respondemos veementemente que sim, mormente a fim de se tutelar o direito constitucional fundamental ao meio ambiente sadio. Como já vimos no primeiro capítulo deste estudo, o direito em questão tem como bem jurídico tutelado, entre outros, a própria vida humana digna. Deveras, a evolução de nossa sociedade industrial demonstrou que, para se ter uma vida digna, não basta ter direito ao consumo de bens essenciais (extrafiscalidade tradicional do IPI). Mais do que isso, para se ter qualidade de vida (vida digna), é necessária a preservação do meio ambiente. Essa visão tradicional de garantia do consumo é característica de um estado de evolução social e econômica em que se busca a inclusão de pessoas no mercado consumidor e, assim, na sociedade como um todo. Esse estágio ainda não foi abandonado no Brasil, que ainda deve ter como bandeira de luta a inclusão social. Sem embargo disso, a inclusão social vem se mostrando não ser suficiente para o homem da sociedade atual, mesmo da brasileira. A este não basta ser consumidor ("cidadão econômico"), ter vida socioeconômica; é necessário que essa vida tenha boa qualidade, o que demanda o acesso a recursos hídricos preservados, a atmosfera saudável, aos bens vegetais preservados etc. Em suma, hoje, não basta consumir; é necessário ser um cidadão, consumidor, com qualidade de vida. Nessa nova perspectiva, o desenvolvimento econômico não é descartado como fim das políticas do Estado, mas passa a ser-lhe agregada a necessidade do "desenvolvimento ambiental". Um não pode mais andar distante do outro.

Em razão dessas constatações, o entendimento tradicional de que o IPI deve ser tributado somente de acordo com a "essencialidade econômica" do produto deve ceder para a compreensão moderna de que também deve ser considerada para efeito de eleição da alíquota do IPI a "essencialidade ambiental do produto" [113], a que deve corresponder a "seletividade ambiental" [114].

Em verdade, essa noção de essencialidade aproximada à extrafiscalidade socioambiental (em vez de econômica) já pode ser reconhecida no sistema atual, em que se impõem alíquotas extremamente proibitivas para a produção de cigarros e bebidas. Trata-se de medida nitidamente protetiva do direito fundamental à saúde, como já reconhecido pelo Supremo Tribunal Federal (AC 1657/RJ).

Como se pode observar, o IPI é, na ordem constitucional hoje vigente, um dos tributos federais mais importantes para a tributação ambiental. Porém, após o exame do Decreto 6.006/2006, que institui as alíquotas do IPI, modificado por diversos decretos, sendo o último o Decreto 6.455/2008, de 12 de maio de 2008, observamos poucos produtos sujeitos à tributação ambiental. Citamos dois casos que visualizamos:

a) Peteleria (peles com pêlo) curtida ou acabada, não reunida ou reunida sem adição de outras matérias, "de vison": a alíquota é de 60%, salvo algumas exceções (ver Seção VIII do Decreto 6.006/2006);

b) Veículos automotores em uso particular: para os veículos em geral (movidos a gasolina), alíquota fica entre 13 e 25% (salvo os com cilindrada não superior a 1.000 cm<sup>3</sup>, em que a alíquota fica, qualquer que seja o combustível, em 7%) para veículos com motor movidos a álcool, ou mistos ("bicomcombustíveis" ou mais), a alíquota varia entre 11 e 18%; não há previsão menor de alíquotas para automóveis movidos a biocombustível ou a energia elétrica, que são menos impactantes ao meio ambiente (ver Seção XVII do Decreto 6.006/2006); ressalve-se, também, a alíquota para veículos direcionados ao deslocamento na neve: 45%.

Como vemos, hoje, no Brasil, é praticamente nula a tributação ambiental por meio do IPI, o que, para nós, representa inconstitucionalidade por ofensa à proibição de insuficiência.

É ainda importante registrar que a madeira é tributada pelo IPI com alíquotas entre 0% e 10% (ver Seção IX do Decreto 6.006/2006), o que demonstra a clara ausência de uso desse instrumento tributário para fins de desestimular a extração de madeira da Amazônia, objeto central da ganância das grandes madeireiras. Já a alíquota de IPI para a serra (incluída a elétrica) é de 8%. Para se ter uma idéia de quanto essa alíquota é baixa, compare-se-a com a alíquota de IPI para a faca de cozinha: 12%; isto é, 50% maior do que a alíquota que incide sobre a serra, que é utilizada para cortar árvores, e não tomates.

Uma medida legislativa que consideramos boa, relativa à tributação ambiental no IPI, foi a introdução pela MP 75/2002 de crédito presumido de IPI nas operações de aquisição de desperdícios, resíduos e aparas de plásticos. Previa o art. 6º da referida medida provisória que a aquisição desses produtos "por estabelecimentos industriais, para utilização como matéria-prima ou produto intermediário, ensejará ao adquirente o direito à fruição de crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, correspondente ao valor resultante da aplicação da maior alíquota do imposto, dentre as estabelecidas para os produtos classificados nas posições 39.01 a 39.14, sobre o valor de aquisição daqueles desperdícios, resíduos ou aparas". O propósito da medida provisória era estimular a compra e a reutilização de material reciclável. Essa norma, porém, foi retirada da lei de conversão, a Lei 10.684/2004, o que consideramos um retrocesso.

Como propostas legislativas relativas ao IPI, ainda sob exame do Congresso Nacional, destacamos as seguintes:

a) PL 6.262/2005, da Câmara dos Deputados: cria selo de qualidade ambiental para produtos que não causem danos ambientais, cujas saídas ficarão isentas de IPI. O projeto foi apensado ao PL 707/2003 e, após, arquivado. Foi desarquivado pela Mesa Diretora da Câmara dos Deputados em março de 2007. O PL 707/2003, por sua vez, foi arquivado em janeiro de 2007 e desarquivado em março do mesmo ano.

b) PL 3.955/2004, da Câmara dos Deputados: estabelece isenção de IPI para saídas de máquinas, equipamentos e aparelhos antipoluentes. O projeto foi arquivado em janeiro de 2007 e desarquivado em março do mesmo ano. Em julho de 2007, foi aprovado, por unanimidade, pela Comissão de Meio Ambiente e Desenvolvimento Sustentável o Parecer da lavra do Relator, o Deputado Wandenkolk Gonçalves, do PSDB/PA, com duas emendas.

c) PL 5.501/2001, da Câmara dos Deputados: estabelece a redução de 50% do IPI incidente sobre embalagens recicláveis. O projeto foi arquivado em novembro de 2006 e, até o presente momento, não foi desarquivado;

d) PL 1.760/99, da Câmara dos Deputados: institui isenção de IPI para produtos que tenham como matéria-prima mais de 50% de produtos recicláveis. O projeto foi arquivado em novembro de 2006 e, até o presente momento, não foi desarquivado.

Todas essas medidas são úteis à proteção ambiental. Aproveitando a reforma tributária, porém, pensamos que algumas imunidades constitucionais poderiam ser introduzidas no § 3º do art. 153 da Constituição da República, impedindo, de vez, a instituição de IPI sobre a industrialização de alguns produtos que são importantes para a proteção ambiental no país. Citamos aqui alguns produtos que, pensamos, poderiam ser objeto de imunidade de IPI:

a) Produtos que utilizam, em seu processo de produção, 50% ou mais de materiais recicláveis;

b) Automóveis movidos exclusivamente por combustível não-polvente, como a energia elétrica ou solar;

c) Veículos de transporte coletivo (ambientalmente vantajosos, se comparada suas emissões de gases com a soma de gases emitidos pelos veículos individuais substituídos);

d) Máquinas, equipamentos e aparelhos antipoluentes;

Além dessas instituições de imunidades, pensamos que a redação do art. 153, § 3º, I, do Diploma Magno deve ser alterada, a fim de deixar expressa a imposição à União do dever de que as alíquotas do IPI devem ser estabelecidas de acordo com o grau de impacto da produção no meio ambiente.

#### 5.2.2 Contribuições sociais: PIS/COFINS

No que tange às contribuições conhecidas como "PIS/COFINS", a MP 227/2004, convertida na Lei 11.116/2005, fixa alíquotas menores para comercialização de biodiesel. Tem-se aqui exemplo de tributação extrafiscal ambiental no seio dessas contribuições para a Seguridade Social. Contudo, como vimos, a intenção da proposta de reforma tributária do Ministério da Fazenda é extinguir essas contribuições, sendo

integradas elas ao IVA-F. Como contribuição para a Seguridade Social, somente continuará a existir a incidente sobre a folha de pagamentos. Portanto, esperamos que a norma tributária extrafiscal em questão seja transplantada para o IVA-F.

### 5.2.3 IVA-F

Nossa grande esperança, com a reforma tributária, é que o IVA-F já nasça "verde". De fato, o nascimento de um novo tributo é o momento mais importante para a introdução de finalidades extrafiscais em seu bojo. O IVA-F, se vier à luz, será o tributo federal incidente sobre a circulação econômica. Sua importância será ímpar, haja vista que os tributos incidentes na cadeia de consumo são decisivos para influenciar a opção de compra dos consumidores, onerando alguns produtos e estimulando a compra doutros. Por via da demanda, influencia-se a produção, a qual, economicamente, é limitada pelo consumo. Por isso, proporemos, a seguir, algumas sugestões de normas que poderão ser agregadas a sua arquitetura constitucional.

Em primeiro lugar, tomando o texto da Proposta de Emenda à Constituição apresentada ao Congresso Nacional, observamos a necessidade de alteração do art. 153, § 6º, do futuro Texto Constitucional, a fim de inclusão da obrigatoriedade de serem as alíquotas diferenciadas em razão do impacto ambiental, positivo ou negativo, gerado pela produção sujeita à tributação. A proposta consiste em introduzir no novo tributo a "seletividade ambiental", consistente na alocação de alíquotas de acordo com a "essencialidade ambiental" do produto, tal como já admite hoje a doutrina para o IPI, mas que pouco tem sido posta em prática pelo Governo Federal.

Também é necessário alterar a redação do inciso II, para que, nos casos em que a isenção e a alíquota zero sejam instituídas para proteção de direitos fundamentais sociais e difusos (extrafiscalidade socioambiental), em especial o meio ambiente (extrafiscalidade ambiental), seja preservado o crédito da operação, utilizando-se, para tanto, a alíquota padrão do tributo.

Em termos de tributação ambiental promocional, pensamos que os seguintes produtos deveriam receber imunidade relativa ao novo IVA-F (por meio de introdução de um inciso VI ao § 6º do art. 153 do novo Texto Constitucional):

- a) Produtos extrativistas explorados com responsabilidade ambiental;
- b) Materiais recicláveis;
- c) Produtos que utilizam, em seu processo de produção, 50% ou mais de materiais recicláveis;
- d) Automóveis movidos exclusivamente por combustível não-poluinte, como a energia elétrica e a solar;
- e) Veículos de transporte coletivo;

f) Máquinas, equipamentos e aparelhos antipoluentes;

g) Conversão de energia eólica e solar.

Por outro lado, diversos outros produtos deveriam sofrer tributação proibitiva. Esta, a princípio, dependeria de regramento legal, e não constitucional. Ainda assim, cremos que poderia ser acrescido um parágrafo ("§ 8º") ao futuro texto do art. 153, prevendo a tributação exasperada de produtos que geram pressão econômica para o desmatamento da Amazônia Legal. Assim, a circulação de madeira, carne bovina e soja de origem da Região Amazônica seriam obrigatoriamente oneradas quando tivessem por destino Estados fora dessa região ou o exterior. Ainda que sejam redefinidos os limites da Amazônia Legal para a exequibilidade dessa medida, sua consequência seria dificultar economicamente o comércio desses produtos para satisfazer a demanda do Centro-Sul do Brasil e do exterior, que são os grandes responsáveis por seu consumo. Isso desestimularia novos investimentos nessas áreas econômicas na Amazônia, impedindo o crescimento dessas atividades na região. Por sua vez, o preço final da soja, madeira e carne bovina ao consumidor da Região Amazônica diminuiria drasticamente, em razão da "overdose de oferta" favorecendo, nesse ponto, a população humilde local.

#### 5.2.4 O novo ICMS

Em relação ao novo ICMS, são válidas todas as sugestões que fizemos para o IVA-F, pois ambos são impostos que incidem sobre a circulação econômica de bens e serviços. Portanto, os produtos mencionados no item anterior que geram externalidades ambientais positivas (que seriam imunes ao IVA-F com a introdução do inciso VI ao § 6º do art. 153 do novo Texto Constitucional), também devem ser objeto de imunidade no ICMS. Para tanto, deverá ser introduzida uma alínea d no inciso IV do § 1º do art. 155-A que se propõe seja acrescentado ao texto da Constituição. Demais disso, também sugerimos, como fizemos com o IVA-F, que seja acrescido um inciso V ao mencionado § 1º do art. 155-A da Carta Constitucional, para que seja previsto como obrigatório o estabelecimento de alíquotas de acordo com a seletividade e a essencialidade ambiental.

Também será importante no âmbito do novo ICMS que norma igual ao que propomos como § 8º do art. 153 da Constituição (referente ao IVA-F), condizente com a tributação proibitiva da madeira, soja e carne bovina originadas da Amazônia Legal e destinadas a outros Estados fora da Região Amazônica ou ao exterior, seja introduzida como § 9º do art. 155-A (referente ao novo ICMS).

Ainda no âmbito do ICMS, deverá se atentar para a política do governo federal de desonerar a aquisição de bens de capital. Essa política é pretendida especificamente na reforma tributária, como mostra a Cartilha do Ministério da Fazenda:

"Um dos objetivos da Reforma Tributária é a desoneração completa dos investimentos, principalmente pela redução gradual do prazo requerido para a apropriação dos créditos de impostos pagos na aquisição de máquinas e equipamentos.

Para o ICMS, a redução do prazo de 48 meses será feita de forma progressiva, simultaneamente à transição para a tributação no destino, iniciando-se no segundo ano após a aprovação da Reforma e terminando no oitavo ano. Este prazo é necessário para que a mudança seja suportável para as finanças estaduais" [115].

Essa política, indiscriminadamente aplicada à aquisição de quaisquer bens de capital, já é medida útil de proteção ambiental, pois que, dentre esses bens, encontram-se aqueles que se destinam à restrição de impactos ambientais, como a emissão de gases poluentes ou tratamento do esgoto industrial. Contudo, cremos ser necessário maior benefício para a aquisição de bens de capital ambientalmente dirigidos. Para estes, não somente deveria haver uma política de desoneração por meio de créditos reais, como também deveriam estar previstos créditos fictícios correspondentes ao valor do tributo que se pagaria com a aquisição desses bens, fixando-se expressamente alíquota para esse fim (crédito-prêmio ambiental).

As mesmas considerações acima feitas devem ser destinadas ao IVA-F, que se pretende também desonere a aquisição de bens de capitais, tal como parcial já ocorre com a PIS/COFINS, a qual, porém, promove a desoneração total somente ao cabo de 48 meses. Também aqui se sugere criar créditos-prêmios para a aquisição de bens de capital com relevância ambiental.

Caso não seja aprovada a reforma tributária e fique intocado o texto do Estatuto Maior, pensamos que o primeiro passo para a tributação ambiental por meio do ICMS seja a superação do entendimento clássico de que a seletividade nessa espécie de tributo seja objeto de discricionariedade do legislador. Nesse sentido, acolhemos a lição de Roque Antonio Carrazza no sentido contrário a essa orientação. Segundo o Professor da PUC/SP, a norma contida no art. 155, § 2º, III, da Lei Excelsa encerra um poder-dever (ou um dever-poder), que impõe seu exercício sempre que for o caso. Logo, o ICMS, assim como o IPI, deverá ser seletivo [116]. Nessa linha de raciocínio, nós, partindo da premissa de que o legislador está amplamente obrigado à proteção dos direitos fundamentais, e de que a tributação extrafiscal deve ser um instrumento nesse sentido, concluímos que é dever do legislador positivar de modo seletivo (inclusive ambientalmente) o regramento do ICMS e a fixação das alíquotas desse tributo.

Mesmo sem estar consolidado o entendimento da obrigatoriedade da seletividade ambiental no ICMS, já há vários exemplos nas legislações estaduais de tributação guiada para a proteção do meio ambiente. Colocaremos, aqui, alguns exemplos:

a) Lei 2.055/93, do RJ: aplica alíquota reduzida (12%) para operações com máquinas, aparelhos, equipamentos e veículos destinados à implantação, ampliação e modernização ou realocização de unidades industriais ou agroindustriais que visem à defesa do meio ambiente.

b) Lei 2.273/94, do RJ: autoriza o Executivo a conceder prazo especial para pagamento de ICMS para a indústria ou agroindústria que utilize "tecnologia inovadora" e promova a defesa do meio ambiente.



c) Lei 1.095/99, TO: isenta de ICMS a circulação de papel, vidro, plástico e metais reciclados.

d) Convênio ICMS 101/97: isenta de ICMS produtos ligados à conversão de energia eólica e solar.

Essas são medidas extremamente positivas, que podem ser adotadas livremente pelos Estados e pelo Distrito Federal, independentemente da aprovação da PEC 288/2008, que trata da reforma tributária. Além delas, todas as hipóteses que antes prevemos como de imunidade para o IVA-F e para o novo ICMS podem ser incluídas como hipóteses de isenção pelas legislações estaduais e distritais.

### 5.3 Tributos incidentes sobre a renda e o lucro

Atualmente, o imposto de renda tem sido pouco utilizado com finalidade ambiental, principalmente porque é reconhecido como o tributo com maior finalidade fiscal de nosso sistema tributário. Como exemplo, porém, de lei com escopo ambiental que tratou do imposto de renda das pessoas físicas e jurídicas, podemos citar a Lei 5.106/66, a qual, em seu art. 1º, permitiu a dedução de importâncias pagas em projetos de florestamento ou reflorestamento. Como projetos de lei, podemos citar os seguintes:

a) PL 3637/2004 da Câmara dos Deputados: permite a redução do montante total a ser pago de IRPJ pelas empresas tributadas com base no lucro real da proporção (coeficiente) de utilização de materiais reciclados no processo produtivo. Arquivado em novembro de 2006. Até o presente momento, o projeto não foi desarquivado.

b) PL 3955/2004, da Câmara dos Deputados: permite a dedução em dobro da base de cálculo do IRPJ dos valores gastos na aquisição e instalação de equipamentos destinados a evitar a poluição. O projeto foi arquivado em janeiro de 2007 e desarquivado em março do mesmo ano. Em julho de 2007, foi aprovado, por unanimidade, pela Comissão de Meio Ambiente e Desenvolvimento Sustentável o Parecer da lavra do Relator, o Deputado Wandenkolk Gonçalves, do PSDB-PA, com duas emendas.

c) PL 5162/2005, da Câmara dos Deputados: faculta às pessoas físicas a opção de aplicar parcelas do total devido de imposto de renda no apoio direto a projetos sem fins lucrativos de apoio ao meio ambiente, limitado em 5% do valor devido. Foi apensado, em outubro de 2005, ao PL 5974/2005, e desapensado em outubro de 2007, e, então, arquivado.

d) PL 5974/2005, da Câmara dos Deputados: permite às pessoas físicas e jurídicas deduzir do imposto de renda devido, respectivamente, 80% e 40% do total doado a entidades sem fins lucrativos que executam projetos ambientais. Em julho de 2006, o Parecer do Relator, o Deputado Carlos Willian (PTC-MG), pela aprovação desse projeto e do PL 5162/2005 (acima), com substitutivo, foi aprovado pela Comissão de Meio Ambiente e Desenvolvimento Sustentável. Em dezembro de 2006, o Deputado Albérico Filho, Relator na Comissão de Finanças e Tributação, votou pela adequação

financeira e orçamentária desse projeto, e pela inadequação do PL 5162/2005 apensado. Em junho de 2007, o Deputado Luiz Carrera, apresentou parecer em igual sentido e foi aprovado por unanimidade pela referida comissão. Em agosto de 2007, aprovando o Parecer do Deputado Sarney Filho (PV-MA), a Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania decidiu pela constitucionalidade e viabilidade do projeto (e pela inconstitucionalidade do PL 5162/2005). O projeto encontra-se no Plenário da Câmara, havendo requerimento de vários Deputados pedindo urgência em sua votação.

As referidas propostas consistem, em geral, em permitir às pessoas físicas e jurídicas deduzir, ou da base de cálculo do imposto de renda, ou do próprio montante a ser pago, despesas que podem ser consideradas como "ambientais", bem como doações a instituições ou projetos ambientais. Somos da opinião que projetos como esses devem ser incentivados por atuarem em prol da efetivação do direito fundamental ao meio ambiente.

Se aprovada a PEC 233/2008, as referidas medidas ganharão ainda mais importância, em razão do fato da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSSL – ser incorporada ao Imposto de Renda das Pessoas Jurídica – IRPJ. Nessa PEC da reforma tributária, não haverá grandes mudanças relativas ao imposto de renda, salvo aquela a que acabamos de nos referir. Porém, pensamos que pode ser aproveitado o momento político para se introduzir uma nova hipótese de imunidade tributária, por meio da introdução de um inciso no § 2º do art. 153 da Constituição. O que propomos é uma imunidade subjetiva (pessoal), que favoreça as cooperativas que exerçam, com responsabilidade ambiental, a atividade extrativista na Amazônia Legal. Se aprovada essa iniciativa, será dado um incentivo importante ao desenvolvimento de tais atividades ambientalmente sustentáveis na Amazônia, que não geram maiores impactos ambientais e que significam alternativa econômica para o povo da região, consumindo boa parte da força de trabalho e diminuindo a pressão sobre a floresta.

#### 5.4 Impostos incidentes sobre a propriedade territorial – ITR e IPTU

Os impostos que incidem sobre a propriedade territorial, o ITR (propriedade rural, de competência da União, com possibilidade de cobrança pelos Municípios) e o IPTU (propriedade urbana, de competência dos Municípios), podem ser utilizados com finalidade extrafiscal ambiental a fim de incentivar a preservação de áreas verdes.

Como exemplos de leis municipais que inseriram o elemento extrafiscal ambiental na legislação do IPTU, citamos os seguintes exemplos:

- a) Lei 691/84, do Município do Rio de Janeiro: isentou de IPTU áreas de preservação ambiental.
- b) Lei 10.365/87, do Município de São Paulo: facultou o desconto de até 50% do IPTU para imóveis com área verde.

Já como exemplo de tributação ambiental (em sentido amplo) por meio do ITR, podemos citar a norma contida no art. 10, § 1º, II, da Lei 9.393/96, com a última redação da Lei 11.428/2006, que exclui da área tributável desse imposto as seguintes áreas:

- a) de preservação permanente e de reserva legal;
- b) de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas, assim declaradas mediante ato do órgão competente, federal ou estadual, e que ampliem as restrições de uso previstas na alínea anterior;
- c) comprovadamente imprestáveis para qualquer exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal, declaradas de interesse ecológico mediante ato do órgão competente, federal ou estadual;
- d) sob regime de servidão florestal ou ambiental;
- e) cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração.

Temos aqui hipótese de tributação ambiental promocional, apta a incentivar a preservação de áreas verdes. Essa extrafiscalidade ambiental do ITR poderia também ser importada ao IPTU, por meio de norma inserida na PEC 233/2008.

Na PEC da reforma tributária, não há previsão de alteração do regramento do ITR. Todavia, sugerimos a introdução de um inciso IV ao § 4º do art. 153 da Constituição brasileira, prevendo que seja atribuída alíquota majorada de ITR sobre áreas utilizadas na Amazônia Legal para a criação de gado bovino, o cultivo de soja e a exploração de madeira. O propósito dessa tributação extrafiscal ambiental proibitiva é desestimular que essas atividades, que são as grandes responsáveis pelo avanço contra a Floresta Amazônica, venham a incorporar novas áreas na região. A proposta, aqui, é similar àquela que fizemos para o regramento constitucional do IVA-F e do novo ICMS.

## 5.5 Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA

Com relação ao IPVA, a extrafiscalidade ambiental deve determinar a tributação menor de automóveis com motor movido a combustíveis menos poluentes. Dessa forma, quando o combustível de alimentação for não-polvente, como a energia elétrica ou solar, a alíquota do IPVA deveria ser menor do que a prevista para veículos movidos a álcool, devendo estes, por sua vez, serem tributados com alíquotas menores que os incidentes sobre os automóveis movidos exclusivamente a gasolina ou a diesel tradicional. Já há leis no Brasil nesse sentido. Vejamos alguns exemplos:

- a) Lei 2.877/97 do RJ, com redação da Lei 3.335/99: estabelece alíquotas menores de IPVA para carros que utilizam energia elétrica (1%) ou álcool (2%). Ver também Lei 948/85.

b) Lei 6.606/89 de SP, com redação das Leis 7.664/91 e 9.459/96: estabelece alíquota reduzida de IPVA para automóveis movidos a eletricidade, álcool ou gás natural.

Na PEC 233/2008, não há norma sobre o IPVA. Sem embargo disso, também aqui pensamos ser caso de criação de uma nova imunidade tributária, impedindo que incida o IPVA sobre a propriedade de veículos automotores alimentados por combustíveis que não geram impacto ambiental, como a energia elétrica ou solar, por exemplo. Também cremos ser importante a imposição constitucional de que as alíquotas dos tributos instituídos sejam proporcionais ao grau de poluição ambiental gerada pela queima do combustível que alimenta o motor do veículo. A utilidade dessas medidas é impedir que haja tratamento diferenciado em cada Estado, proibindo a todos a tributação de veículos não-impactantes e diminuindo a tributação de produtos pouco impactantes, o que servirá de grande incentivo para a criação de investimento no desenvolvimento de veículos automotores não-poluentes.

## 5.6 Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE

Muitos especialistas, como Bruno Ladeira Kingma Orlando e Daniel Mariz Gudiño [117], entendem que, caso se queira introduzir um novo tributo ambiental na ordem jurídica brasileira, a melhor opção seria uma contribuição de intervenção no domínio econômico – CIDE –, tal como a CIDE-Combustível, prevista no art. 177, § 4º, da Constituição da República e efetivamente criada pela Lei 10.336/2001, que destina receitas de sua arrecadação a projetos ambientais relacionados à indústria do petróleo e gás [118]. Paulo Henrique do Amaral também defende a instituição da CIDE, desde que específica para dado setor econômico, tributo este que teria como efeito incorporar "os custos dos efeitos externos negativos que aparecem em consequência da realização de suas atividades econômicas agressoras ao meio ambiente" [119]. Roberto Ferraz, por sua vez, entende que a CIDE é o instrumento tributário adequado para a internalização de custos ambientais e para o direcionamento da atividade dos agentes econômicos, entendendo, inclusive, que nosso sistema jurídico não comporta a cobrança de impostos orientados ambientalmente [120].

A previsão constitucional de uma CIDE ambiental, em termos genéricos, foi buscada na PEC 175-A, de 1995, no substitutivo do Relator Mussa Demes, aprovado pela comissão pertinente em novembro de 1999, como bem lembra Simone Martins Sebastião [121]. A proposta consistia em modificar o caput do art. 149 da Constituição brasileira, para prever expressamente a criação de "contribuição de intervenção ambiental" ("CIA"), bem como introduzir um § 2º a esse mesmo artigo, cujo texto (do § 2º) seria o seguinte: "As contribuições de intervenção ambiental poderão ter fatos geradores, alíquotas e bases de cálculo diferenciados em razão da atividade econômica, do grau de utilização ou degradação dos recursos ambientais ou da capacidade de assimilação do meio ambiente".

Cremos, porém, que a criação de uma nova CIDE vai de encontro à proposta de reforma tributária do Governo Federal, não encontrando hoje, portanto, campo político para seu acolhimento. De fato, a própria CIDE-Combustíveis está com os dias contados, se for aprovada a referida proposta [122]. Assim, se os impostos já

existentes em nosso sistema tributário, bem como o IVA-F que está por vir, forem utilizados, cada qual a sua maneira, com forte carga de extrafiscalidade ambiental, cremos ser desnecessária a criação de um novo tributo, o qual, inclusive, contraria o pleito nacional de diminuição da quantidade de tributos e normas tributárias no país.

## 5.7 Outros tributos

Outra espécie tributária correntemente identificada como tributo ambiental é a Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental, prevista na Lei federal 10.165/2000, que nada mais é que a recriação do tributo previsto na Lei 9.960/2000 e tem como finalidade principal arrecadar mais recursos para o financiamento das atividades do IBAMA [123]. Em verdade, esse tributo somente pode ser entendido como ambiental em sentido amplíssimo, pois sua hipótese de incidência não contém nenhuma atividade poluente ou ambientalmente impactante e, o que é mais importante, o referido tributo não é informado fortemente pela extrafiscalidade ambiental.

Muitos tributaristas defendem a criação de taxas ambientais. Por todos, citamos o parecer favorável de José Marcos Domingues de Oliveira:

"Assim, pensamos que as taxas ambientais, que devem ser graduadas conforme o custo dos serviços públicos ambientais relacionados à carga poluidora gerada pelos contribuintes, podem representar substanciais receitas públicas para o custeio das correspondentes tarefas administrativas; isto sem prejuízo de também poderem produzir efeito indutor do poluidor a buscar alternativas de comportamento menos poluidor visando a diminuir o montante da taxa que lhe cabe pagar" [124].

Cremos que taxas como a TCFA não significam medida adequada para a satisfação do direito fundamental ao meio ambiente. Tributos como esse têm escopo meramente arrecadatório e não são aptos a conformar as decisões e atividades dos agentes de mercado. Essa crítica pode ser alocada para a criação de qualquer nova taxa que supostamente tenha caráter ambiental. Como já pudemos assinalar antes, a tributação chamada de ambiental é importante a partir do momento em que se consegue alterar o comportamento dos empreendedores e dos consumidores. As atividades administrativas do Estado podem ser financiadas por dotações orçamentárias gerais, geradas pela arrecadação ordinária de impostos, não demandando a criação de tributos específicos. A atividade do agente econômico, por sua vez, demanda a intervenção de tributo que o oriente e induza a se compatibilizar com a necessidade de proteção do meio ambiente. Dessa maneira, somos de opinião contrária à criação de taxas com escopos supostamente ambientais. A tributação ambiental deve se concentrar nos impostos já previstos na ordenação tributária, no que será muito mais eficiente.

A respeito da adoção no Brasil de impostos ambientais *stricto sensu*, entendem Igor Muniz e Manuella Vasconcelos Falcão ser ela possível por meio do exercício de competência residual pela União, em lei complementar, na forma do art. 154, I, da Constituição da República. Como inspiração para a instituição de impostos residuais no Brasil, os referidos autores citam exemplos retirados de países ocidentais, como a Alemanha, em que há imposto municipal sobre embalagens, pratos e talheres

descartáveis; a Bélgica, que também instituiu imposto sobre o consumo de bens descartáveis; e os Estados Unidos, que tributam a produção e o consumo de alguns produtos poluidores [125].

De fato, cremos ser compatível com nossa ordem jurídica pátria a instituição de impostos residuais. Porém, cremos ser desnecessária tal instituição. Como já demonstramos, a alteração específica de alíquotas, em relação a alguns produtos, de tributos que incidem sobre a circulação econômica já é suficiente para realizar a tributação proibitiva que se quer alcançar por meio da instituição de impostos residuais.

Em verdade, como já repetimos, a própria idéia de instituição de novos tributos é contrária à concepção da reforma tributária que se quer realizar no país e que os mais otimistas esperam seja aprovada ainda neste ano de 2008. Dessarte, entendemos não ser a melhor opção a adoção de impostos residuais de finalidade ambiental, salvo se, por razões políticas, a tributação extrafiscal em impostos tradicionais seja obstada.

A doutrina também concebe a criação de empréstimos compulsórios, destinados ao combate de "calamidades públicas de natureza ambiental" [126]. Cremos, porém, ser essa uma hipótese excepcional, a qual deve ser pensada somente em situação em que a União não disponha de recursos para utilização em tal situação. A princípio, portanto, deve ser descartada a criação de empréstimo compulsório com tal finalidade, seja porque a criação de novo tributo contraria a lógica central da reforma tributária que tramita no Congresso Nacional brasileiro, seja porque referido tributo tem escopo exclusivamente fiscal, o que não resolve o problema estrutural das atividades econômicas ambientalmente impactantes, as quais demandam, além de normas sancionadoras civis, administrativas e penais, a incidência de normas tributárias informadas pela extrafiscalidade socioambiental.

Por essas razões que expomos, cremos ser desnecessária e inoportuna politicamente a criação de novos tributos ambientais no país. Ainda que tais sejam adequados em outras ordens jurídicas, acreditamos que, no Brasil, a tributação extrafiscal ambiental deve se focar nos impostos já existentes, bem como no IVA-F, que está por nascer.

## 5.8 Repartição de receitas tributárias

Antes de finalizar nosso estudo, devemos chamar a atenção para um instrumento que não é propriamente tributário, mas tem sido veiculado como importante incentivo para a adoção do padrão de responsabilidade ambiental na administração dos municípios. Trata-se do chamado "ICMS Ecológico", o qual, segundo Tupiassu, seria forma de concretização do princípio do "Protetor-Beneficiário", que premiaria quem (os municípios) preserva os bens ambientais [127].

O "ICMS Ecológico" nada mais é do que a repartição da receita do ICMS entre os municípios de acordo com critérios ambientais. De acordo com o art. 158, IV, e parágrafo único, 25% do ICMS arrecadado em cada Estado deve ser repartido entre os municípios, sendo que a divisão de 75% desse montante deve ocorrer na proporção do

valor adicionada em cada município e os outros 25% serão divididos conforme dispuser a lei estadual. Vale dizer: do total a ser distribuído pelo estado aos municípios, um quarto será feito com base em critérios previstos pelo legislador estadual.

Com forte nessa permissão estadual, diversos estados decidiram acrescentar, como critério para a repartição do ICMS, parâmetros ambientais, além de outros fatores sociais. Entre os critérios ambientais, a maioria estabelece a existência e a preservação de unidades de conservação na área dos municípios, bem como de outras áreas verdes, como as reservas legais, e até mesmo de terras indígenas, desde que o meio ambiente lá esteja conservado. Também é revisto como critério o tratamento de água, do esgoto e do lixo. Vejamos alguns estados que instituíram o ICMS Ecológico [128]:

a) Espírito Santo (Lei Estadual 5.265/96): o critério ambiental é a existência de unidades de conservação nos municípios;

b) Mato Grosso ( Lei Complementar Estadual 73/2000 e Decretos Estaduais 2.580/2001 e 2.758/2001): como critérios, entre outros, observa-se o saneamento ambiental e a existência de unidades de conservação e terras indígenas.

c) Mato Grosso do Sul (Lei Complementar Estadual 77/94, Lei Estadual 2.193/2000 e Decreto 10.478/2001): estabelece, como um dos critérios, a presença de unidades de conservação.

d) Minas Gerais (Lei Estadual 13.803/2000 e Lei Estadual 12.040/95): como critérios, entre outros, leva em conta a existência de unidades de conservação e tratamento de lixo e esgoto.

e) Paraná (Lei Complementar Estadual 59/91, Decreto Estadual 974/91 e Decreto Estadual 2.791/96): determina maior repasse de ICMS a municípios que possuem unidades de conservação ou outras áreas especialmente protegidas, como terras indígenas e áreas de preservação permanente (APP), ou mananciais de abastecimento público.

f) Pernambuco (Leis Estaduais 11.899/2000 e 12.206/2002 e Decreto Estadual 23.473/2001): os critérios ambientais adotados dizem respeito às unidades de conservação e ao tratamento de resíduos sólidos.

g) Rio Grande do Sul (Lei Estadual 11.038/97): tem como critério a existência de unidades de conservação e áreas inundadas por hidrelétricas.

h) Rondônia (Lei Complementar Estadual 147/96): o critério ambiental utilizado é o de áreas ocupadas por unidades de conservação.

i) São Paulo: (Lei Estadual 8.510/93): como critérios, prevê a área ocupada por unidades de conservação e outras áreas verdes, bem como reservatórios de água para geração de energia.

j) Tocantins (Lei 1.323/2002): o percentual de repartição definido por critérios ambientais é o mais alto: 13%; os critérios são vários, prevendo, além da presença de unidades de conservação e de terras indígenas, também o controle e o combate a queimadas, o saneamento, a conservação dos solos, das águas e o tratamento do lixo.

Apesar de vários Estados estarem acolhendo em suas legislações a idéia do ICMS Ecológico, seria ideal a uniformização. Isso poderia ser realizado no seio da reforma tributária, com a introdução de um parágrafo segundo ao art. 158 da Constituição da República, em que seriam elencados os parâmetros ambientais básicos para a repartição da receita, bem como os percentuais mínimos a serem distribuídos com base em critérios ambientais, deixando à legislação estadual completar o regramento constitucional com normas específicas. Adicionalmente, cremos que critérios sociais também poderiam ser agregados, como os índices de educação e saúde da população.

A idéia do "ICMS Ecológico" é realmente boa e não precisa ficar restrita à repartição de receitas derivadas desse tributo. Creemos que também os Fundos de Participação dos Estados – FPE – e dos Municípios – FPM – deveriam ser repartidos de acordo com os mesmos parâmetros. Em sentido próximo ao que propomos, segundo relata Tupiassu, é o projeto da Senadora Marina Silva, do PT-AC, que consiste na destinação de 2% do FPE aos Estados (e Distrito Federal) que abriguem unidades de conservação e terras indígenas [129]. Não obstante, pensamos que nem o valor deve se restringir a 2% e nem o critério deve se restringir à presença de unidades de conservação. Diversos outros critérios podem ser adotados, como aqueles criados pelas legislações estaduais do ICMS Ecológico, antes expostos.

A adoção de critérios ambientais para a repartição de receitas, se for intensa o suficiente para ser notada pela população e pelos governantes, terá dois efeitos positivos: a) determinará o interesse dos agentes políticos em proteger o meio ambiente; b) conscientizará a população sobre a importância da proteção ambiental. Demais disso, se de fato estamos numa nova espécie de sociedade, a chamada "sociedade participativa", nada melhor que trazer o cidadão e a sociedade para o campo das finanças públicas, determinando que a quantidade de recursos recebidos por cada município seja influenciada pela atitude da população consistente em preservar o bem ambiental.

## 6 CONCLUSÃO

Como buscamos demonstrar neste estudo, o direito fundamental ao meio ambiente é forma de proteção não somente do bem jurídico fundamental ambiental, como também da vida humana. Mais do que a vida, a proteção ambiental é essencial para a tutela da dignidade da vida, isto é, da dignidade humana. Trata-se de direito entendido como prestacional e difuso, mas que também contém em si o chamado status negativo, pois demanda condutas omissivas do Estado e da sociedade, consistente no dever geral de não impactar negativamente o meio ambiente. Diversos efeitos jurídicos decorrem do direito em questão, porém, mais importante do que a análise de sua eficácia jurídica é a busca de meios para sua plena efetivação.



Os meios tradicionais do Estado Social de Direito para prover os direitos prestacionais, difusos e sociais, mostraram-se, ao menos no Brasil, insuficientes para a efetivação dos direitos a que se comprometeu concretizar. O Estado mostrou-se incapaz de, por si só, efetivar tais direitos, o que representa uma das facetas de sua falência, a dita "crise do Estado Social". Neste país, o Welfare State mostrou-se não só ineficiente, custoso, mas, antes disso, inapto para efetivar concretamente direitos sociais e difusos, os quais permaneceram como meras promessas constitucionais. Dentro desse quadro, e considerando a alteração substancial da sociedade por meio da denominada "Revolução das Comunicações", e o surgimento da chamada "sociedade participativa", tornou-se imperiosa a reformulação do próprio Estado, que tende a ganhar influxos da teoria ("princípio") da subsidiariedade.

No Brasil, porém, não se pode adotar totalmente o modelo de Estado Subsidiário concebido em nações ocidentais. Aqui, não se havendo sequer realizado o Estado Social, não se pode permitir que o Estado simplesmente abandone sua função de efetivação material de direitos sociais e difusos. Entretanto, precisa o Estado se unir com a sociedade e com os agentes econômicos para que estes ajudem-no a cumprir seu programa constitucional. Essa atividade participativa, que não foge do objetivo de efetivar valores sociais e humanos e que não substitui propriamente a atividade estatal, mas sim a complementa, proporciona não o nascimento de um Estado Subsidiário em sua concepção pura, senão de um Estado Social Participativo, que também pode ser chamado de Estado Social Cooperativo.

Esse novo Estado Social deve atuar na economia por meio de indução, não somente a fim de alcançar objetivos econômicos, mas também (e principalmente) para alcançar fins sociais, em especial, a efetivação de direitos sociais e difusos. O meio mais apropriado para tal intervenção é a tributação extrafiscal, a qual, se guiada por finalidades sociais e ambientais, é informada pela extrafiscalidade socioambiental, e, se tiver escopo meramente ambiental, é caracterizada pela chamada extrafiscalidade ambiental. Se essa tributação extrafiscal tiver por objetivo inibir alguma atividade lícita, porém meramente tolerada pelo Estado, que contenha em si desvalor social relevante, mas não suficiente para sua proibição, diz-se ser caso de tributação extrafiscal proibitiva. Se, diversamente, a atividade econômica for importante para a efetivação de valores sociais, é apropriada a tributação extrafiscal promocional.

A tributação extrafiscal ambiental é realizada por meio da instituição ou de tributos ambientais em sentido estrito, ou de tributos ambientais em sentido amplo. Os primeiros são intrinsecamente proibitivos e incidem sobre atividades que geram impacto ambiental, sendo a medida desse impacto a base de cálculo do tributo. Já os últimos podem ser proibitivos ou promocionais, e o traço que lhes é característico é a presença da extrafiscalidade ambiental.

No Brasil, parece ser mais adequada a adoção de tributos ambientais em sentido amplo, por meio do aproveitamento dos impostos ordinários de nosso sistema tributário, agora permeados por desígnios ambientais. A proposta de criação de tributos novos especificamente ambientais – tributos ambientais em sentido estrito –

está na contramão do movimento incorporado na PEC 233/2008, referente à reforma tributária proposta pelo Governo Federal. O presente momento político, porém, é compatível com a introdução na Constituição de normas tributárias guiadas pelo propósito de efetivação do direito fundamental ao meio ambiente.

Essas inovações na Carta Máxima, para serem constitucionais, devem derivar de uma ponderação do bem jurídico ambiental com a liberdade econômica e a isonomia tributária, sob o parâmetro da proporcionalidade. Ultrapassado esse obstáculo, a tributação extrafiscal socioambiental é legítima e constitucional, como já reconheceu o Supremo Tribunal Federal no julgamento da AC 1.657/RJ. Porém, devemos advertir que a tributação proibitiva só pode incidir sobre atividades lícitas. Se a atividade ofender gravemente os bens jurídicos fundamentais tutelados pelo direito ao meio ambiente e, assim, não for tolerada pelo Estado, a abordagem normativa adequada é punição por meio de normas penais, e não a inibição por meio de normas tributárias.

Estudamos as principais normas tributárias do Brasil que são informadas, de uma forma ou doutra, pela extrafiscalidade ambiental. Observamos serem muito deficitárias as leis estaduais e federais tributárias do Brasil no que diz respeito à tributação ambiental. Estamos certos ser este um caso de ofensa à proibição de insuficiência, que é vetor do princípio constitucional da proporcionalidade. Deveras, a União, os estados, o Distrito Federal e os municípios têm em mãos instrumento poderosíssimo para a efetivação do direito fundamental ao meio ambiente, mas não o utilizam. Ainda assim, inspirados nas leis e projetos de leis já existentes, tomamos a liberdade de propor algumas sugestões para serem incorporadas à PEC 233/2008. As principais são as seguintes:

- i) Instituir imunidades objetivas no regramento do IPI em face dos seguintes produtos: (a) os que utilizam, em seu processo de produção, 50% ou mais de materiais recicláveis; (b) automóveis movidos por combustível não-poluinte (como a energia elétrica ou solar); (c) veículos de transporte coletivo; (d) máquinas, equipamentos e aparelhos anti-poluentes.
- ii) Instituir a obrigatoriedade da seletividade ambiental no IPI, IVA-F, II, IE e no novo ICMS.
- iii) Instituir imunidades objetivas no âmbito do regramento constitucional do IVA-F, II, IE e do novo ICMS, em relação aos seguintes produtos (ou operações): (a) produtos extrativistas explorados com responsabilidade ambiental; (b) materiais recicláveis; (c) produtos que utilizam, em seu processo de produção, 50% ou mais de materiais recicláveis; (d) automóveis movidos por combustível não-poluinte (como a energia elétrica ou solar); (e) veículos de transporte coletivo; (f) máquinas, equipamentos e aparelhos anti-poluentes; (g) conversão de energia eólica e solar.
- iv) Determinar como obrigatório que o legislador institua a tributação extrafiscal proibitiva relativa ao IVA-F, ao II e ao novo ICMS para as atividades econômicas de exploração de madeira, de criação de gado bovino e de plantação de soja na Amazônia

Legal, desde que o produto seja originário desta região e se destine a Estados situados fora da Região Amazônica, ou ao exterior.

v) Impor ao legislador infraconstitucional que tribute de modo majorado, no ITR, as propriedades rurais que explorem a atividade de extração de madeira, de criação de gado bovino e de cultivo de soja na Amazônia Legal, a fim de desestimular novos investimentos nessas atividades na Região Amazônica.

vi) Determinar ao legislador ordinário do ITR e do IPTU que deduza as áreas verdes da base de cálculo desses impostos.

vii) Criar imunidade tributária subjetiva, no campo do imposto de renda, que favoreça cooperativas que exerçam, com responsabilidade ambiental, a atividade extrativista na Amazônia Legal.

viii) Criar imunidade tributária objetiva no âmbito do IPVA, que incida sobre a propriedade de veículos automotores alimentados por combustíveis que não geram impacto ambiental negativo, como a energia elétrica e a solar, além de determinar que a alíquota dos impostos instituídos sejam proporcionais à intensidade de poluição ambiental gerada pela queima do combustível que alimenta o motor.

ix) Impor que a repartição de receita do ICMS distribuído entre os municípios seja feita com base em critérios ambientais (como, p. ex., a área ocupada por unidades de conservação instituídas e preservadas, além de outras áreas verdes e terras indígenas que tenham o meio ambiente preservado, o saneamento ambiental, o tratamento das águas dos rios, do lixo, a instituição de coleta seletiva urbana etc.) e com percentual mínimo de distribuição previsto no Texto Constitucional (p. ex., 10%); trata-se do chamado "ICMS Ecológico", que também pode adotar alguns critérios sociais, como os índices de educação e saúde.

x) Estabelecer a repartição dos Fundos de Participação dos Estados – FPE – e dos Municípios – FPM – com base nos mesmos critérios do "ICMS Ecológico".

As medidas relacionadas à tributação extrafiscal proibitiva das atividades de pecuária bovina, de exploração de madeira e de plantação de soja na Amazônia Legal, inseridas no regramento do IVA-F, do novo ICMS e do ITR, podem ser, eventualmente, contrabalançadas com a redefinição dos limites territoriais da Amazônia Legal, a fim de não prejudicar empreendedores de boa-fé já estabilizados em algumas localidades e de adequar o texto legal à realidade nacional.

As medidas aqui propostas certamente teriam ampla oposição de agentes econômicos interessados em atividades socioambientalmente inadequadas e de agentes políticos pouco comprometidos com o meio ambiente. Portanto, não há outro momento para a realização da reforma tributária ambiental que propomos que não o da reformulação de todo o sistema tributário nacional. Este momento é agora, ano de 2008, em que apresentou o Governo Federal a PEC 233/2008, que corporifica sua proposta de reforma tributária. Se as proposições aqui apresentadas forem acolhidas pelo

Congresso Nacional, cremos que estaremos muito mais próximos da plena efetivação do direito fundamental ao meio ambiente no Brasil.

## 7 BIBLIOGRAFIA

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

ANDRADE, José Carlos Vieira de. Os Direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976. 3ª ed. Coimbra: Almedina, 2006.

ANTUNES, Paulo de Bessa. Direito Ambiental. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004.

ARAÚJO, Cláudia de Rezende Machado. "Extrafiscalidade". In: Revista de Informação Legislativa, n. 133, jan/mar 1997, pp. 329-334.

BARCELLOS, Ana Paula de. A Eficácia Jurídica dos Princípios Constitucionais: O Princípio da Dignidade da Pessoa Humana. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

BARRETTO, Vicente de Paulo. "Reflexões sobre os Direitos Sociais". In: SARLET, Ingo Wolfgang (org.). Direitos Fundamentais Sociais: Estudos de Direito Constitucional, Internacional e Comparado. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, pp. 107-134.

BAZÁN, Víctor. "Los Derechos Económicos, Sociales y Culturales em Acción: Sus Perspectivas Protectorias em los Ámbitos Interno e Interamericano". In: Anuario de Derecho Constitucional Latinoamericano, v. 11, n. 2, 2005, pp. 547-583.

BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. 3ª ed. São Paulo: Lejus, 2002.

BERTI, Flávio de Azambuja. Imposto: Extrafiscalidade e Não-Confisco. 2ª ed. Curitiba: Juruá, 2006.

BOBBIO, Norberto. Da Estrutura à Função: Novos Estudos de Teoria do Direito. Trad. de Daniela Beccaccia Versiani. Barueri: Manole, 2007.

BOTTALLO, Eduardo Domingos. "Extrafiscalidade, Desenvolvimento Econômico e Justiça Social". In: Revista de Direito Público, n. 73, 1985, pp. 333-37.

BRAGA, Guilherme Doin, CASTRO, Katiana Bilda de. "Apontamentos Gerais do Direito Tributário Ambiental". In: ORLANDO, Breno Ladeira Kingma et al. (coord.). Direito Tributário Ambiental. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006, pp. 179-98.

CANARIS, Claus-Wilhelm. Direitos Fundamentais e Direito Privado. Trad. de Ingo Wolfgang Sarlet e Paulo Mota Pinto. Coimbra: Almedina, 2006.

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

CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 12ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 17ª ed. São Paulo: Saraiva.

COSTA, Antônio José. "Extrafiscalidade dos Tributos à Luz da Constituição". In: Revista de Direito Constitucional e Ciência Política, n. 5, 1985, pp.169-80.

FAZOLLI, Silvio Alexandre. "Princípios Ambientais Tributários e Extrafiscalidade". In: Revista de Direito Ambiental, n. 34, 2004, pp. 78-83.

FERNANDES, Francisco das Chagas. "A Extrafiscalidade". In: Revista de Ciência Política, v. 24, n. 3, 1981, set/dez, pp. 73-87.

FERRAZ, Roberto. "Tributação Ambientalmente Orientada e as Espécies Tributárias no Brasil". In: TÔRRES, Heleno Taveira (org.). Direito Tributário Ambiental. São Paulo: Malheiros, 2005, pp. 333-53.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. Curso de Direito Constitucional, 33ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

FREITAS NETO, Jayme Barbosa de, BUENO, Luís Felipe Krieger Moura, COSTA, Luiz Eugênio Porto Severo da. "O Tributo Ambiental à Luz do Direito Comparado". In: ORLANDO, Breno Ladeira Kingma et al. (coord.). Direito Tributário Ambiental. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006.

GONÇALVES, Fábio Fraga, MURAYAMA, Janssen Hiroshi. "Releitura do Princípio da Capacidade Contributiva sob a Ótica do Direito Tributário Ambiental". In: ORLANDO, Breno Ladeira Kingma et al. (coord.). Direito Tributário Ambiental. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006.

GOUVÊA, Marcus de Freitas. "Questões Relevantes Acerca da Extrafiscalidade no Direito Tributário". In: Interesse Público, n. 34, nov/dez 2005, pp. 175-200.

GRAU, Eros Roberto. A Ordem Constitucional na Constituição de 1988. 10ª ed. São Paulo: Malheiros.

JOÃO, Cristina Gerber. "ICMS-Ecológico: Um Instrumento Econômico de Apoio à Sustentabilidade". 2004. Disponível em <[http://www.cidasc.sc.gov.br/html/artigos/CRIS\\_TINA\\_GERBER\\_JOAO.pdf](http://www.cidasc.sc.gov.br/html/artigos/CRIS_TINA_GERBER_JOAO.pdf)>, acesso em 14.5.2008.

KELLER, Arno Arnaldo. A Exigibilidade dos Direitos Fundamentais Sociais no Estado Democrático de Direito. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Ed., 2007.

KRELL, Andreas J.. "Realização dos Direitos Fundamentais Sociais Mediante Controle Judicial da Prestação dos Serviços Públicos Básicos: uma Visão Comparativa". In: Revista de Informação Legislativa, n. 144, out/dez 1999, pp. 239-60.

LEIVAS, Paulo Gilberto Cogo. Teoria dos Direitos Fundamentais Sociais. Porto Alegre: Livraria dos Advogados, 2007.

LOPES, Anselmo Henrique Cordeiro. "A Inclusão do ICMS na Base de Cálculo da COFINS". In Revista Fórum de Direito Tributário, n. 27, mai/jun 2007.

\_\_\_\_\_. "A Irredutibilidade Remuneratória como Garantia Fundamental Coletiva". In: Revista Zênite de Direito Administrativo e LRF, n. 80, mar 2008, pp.747-54.

MILARÉ, Édís. Direito do Ambiente: Doutrina, Jurisprudência e Glossário. 3ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. Reforma Tributária. Brasília: 2008. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/portugues/documentos/2008/fevereiro/Cartilha-Reforma-Tributaria.pdf>>, acesso em 3.5.2008.

MOLINA, Pedro M. Herrera. "Propuestas para la Elaboración de un Código Tributario Ambiental?". In: ORLANDO, Breno Ladeira Kingma et al. (coord.). Direito Tributário Ambiental. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. Mutações do Direito Administrativo, 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

MUNIZ, Igor, FALCÃO, Manuella Vasconcelos. "Constituição, Meio Ambiente, Tributação e o Problema da Repartição de Competências". In: ORLANDO, Breno Ladeira Kingma et al. (coord.). Direito Tributário Ambiental. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006.

NABAIS, José Casalta. "Direito Fiscal e Tutela do Ambiente em Portugal". In: TÔRRES, Heleno Taveira (org.). Direito Tributário Ambiental. São Paulo: Malheiros, 2005, pp. 412-444.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Direito Tributário e Meio Ambiente. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

ORLANDO, Bruno Ladeira Kingma, GUDIÑO, Daniel Mariz, "Instrumentos Tributários e Financeiros Utilizados no Brasil para a Proteção do Meio Ambiente: Uma Análise Crítica". In: ORLANDO, Breno Ladeira Kingma et al. (coord.). Direito Tributário Ambiental. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006.

ORSELLO, Gian Piero. Diritti Umani e Libertà Fondamentali. Milano: Giuffrè, 2005.

PESSANHA, Érica. "A Eficácia dos Direitos Sociais Prestacionais". In: Revista da Faculdade de Direito de Campos, n. 8, jan/jun 2006, pp. 297-333.

PIRES, Éderson. "ICMS Ecológico – Aspectos Pontuais – Legislação Comparada". In: Direito Virtual, 2008, disponível em <<http://www.direitovirtual.com.br/artigos.php?details=1&id=160>>, acesso em 11.5.2008.

SARLET, Ingo Wolfgang. "Constituição e Proporcionalidade: o Direito Penal e os Direitos Fundamentais entre Proibição de Excesso e de Insuficiência". In RBCCRIM, n. 47, 2004.

\_\_\_\_\_. "Proibição de Retrocesso, Dignidade Humana e Direitos Sociais: Manifestação de um Constitucionalismo Dirigente Possível". In: SAMPAIO, José Adércio Leite (coord.). Constituição e Crise Política. Belo Horizonte, Del Rey, 2006.

\_\_\_\_\_. "Direitos Fundamentais Sociais e Proibição de Retrocesso: Algumas Notas sobre o Desafio da Sobrevivência dos Direitos Sociais num Contexto de Crise". In: Revista Brasileira de Direito Constitucional, n. 4, 2004, pp- 241-71.

\_\_\_\_\_. "Constituição e Proporcionalidade: o Direito Penal e os Direitos Fundamentais entre Proibição de Excesso e de Insuficiência". In: Revista Brasileira de Ciências Criminais, v.12, n. 47, mar/abr 2004, pp. 60-122.

\_\_\_\_\_. "Os Direitos Fundamentais Sociais na Ordem Constitucional Brasileira". In: Revista da Procuradoria-Geral do Estado do Rio Grande do Sul, v. 25, n. 55, 2002, pp. 29-74.

\_\_\_\_\_. "Direitos Fundamentais Sociais, "Mínimo Existencial e Direito Privado: Breves Notas Sobre Alguns Aspectos da Possível Eficácia dos Direitos Sociais nas Relações entre Particulares". In: SARMENTO, Daniel, GALDINO, Flavio (org.). Direitos Fundamentais: Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro, Renovar, 2006, pp. 551-602.

SARMENTO, Daniel. Direitos Fundamentais e Relações Privadas. 2ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006.

SCHOLLER, Heinrich. "Constituição e Direito no Processo de Globalização: A Transição do Estado Social e da Economia Planificada para uma Economia de Mercado". In: SARLET, Ingo Wolfgang (org.). Direitos Fundamentais Sociais: Estudos de Direito Constitucional, Internacional e Comparado. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, pp. 77-104.

SEBASTIÃO, Simone Martins. Tributo Ambiental: Extrafiscalidade e Função Promocional do Direito. Curitiba: Juruá, 2006.

SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

\_\_\_\_\_. Direito Ambiental Constitucional. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

SOARES, Cláudia Dias. O Imposto Ambiental: Direito Fiscal do Ambiente. Coimbra: Almedina, 2002.

STRECK, Lênio Luiz. "Hermenêutica e Concretização dos Direitos Fundamentais-Sociais no Brasil". In: ANDRADE, André Gustavo Côrrea de (coord.). A Constitucionalização do Direito: A Constituição como Locus da Hermenêutica Jurídica. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003, pp. 3-42.

\_\_\_\_\_. "A Baixa Constitucionalidade e a Inefetividade dos Direitos Fundamentais Sociais em Terrae Brasilis". In: Revista Brasileira de Direito Constitucional, n. 4, jul/dez 2004, pp. 272-308.

TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário, 14ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

\_\_\_\_\_. "Liberdade, Consentimento e Princípios de Legitimação do Direito". In: Revista Internacional de Direito Tributário, v. 5, jan/jun 2006, pp. 223-41.

TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. Tributação Ambiental: A Utilização de Instrumentos Econômicos e Fiscais na Implementação do Direito ao Meio Ambiente Saudável. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

## Notas

1. Traçamos a distinção entre esses três conceitos no decorrer de artigo jurídico publicado em 2007. Trata-se de nosso "A Irredutibilidade Remuneratória como Garantia Fundamental Coletiva". In: Revista Zênite de Direito Administrativo e LRF, n. 80, mar 2008, pp.747-54.

2. SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 412.

3. Cf. BAZÁN, Víctor. "Los Derechos Económicos, Sociales y Culturales em Acción: Sus Perspectivas Protectorias em los Ámbitos Interno e Interamericano". In: Anuario de Derecho Constitucional Latinoamericano, v. 11, n. 2, 2005, pp. 578.

4. Direitos Fundamentais e Relações Privadas. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006, p. 108.

5. Chegamos a enunciar este conceito de modo sucinto em artigo anterior de nossa lavra. Cf. LOPES, Anselmo Henrique Cordeiro Lopes. "A Inclusão do ICMS na Base de Cálculo da COFINS". In Revista Fórum de Direito Tributário, n. 27, 2007, item 7.

6. "Constituição e Proporcionalidade: o Direito Penal e os Direitos Fundamentais entre Proibição de Excesso e de Insuficiência". In RBCCRIM, n. 47, 2004, pp. 73-74. Tratando ainda o direito constitucional de segurança, englobando não somente a chamada segurança jurídica como também segurança social e pessoal, justificando,



com esses conceitos, a proibição de retrocesso, cf.: SARLET, Ingo Wolfgang. "Proibição de Retrocesso, Dignidade Humana e Direitos Sociais: Manifestação de um Constitucionalismo Dirigente Possível". In: SAMPAIO, José Adércio Leite (coord.). Constituição e Crise Política. Belo Horizonte, Del Rey, 2006, pp. 405-13.

7. Ob. cit., p. 82.

8. É o que reconhece Daniel Sarmento. Ver nota 4.

9. Direito Ambiental Constitucional. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 20.

10. Cf. FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. Curso de Direito Constitucional, 33ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 294.

11. MS 22.164-0/SP, Tribunal Pleno, Rel. Min. Celso de Mello, julgado em 30.10.1995 e publicado em 17.11.1995.

12. Ob. cit., pp. 548-9.

13. Ob. cit., p. 578.

14. Cf. BARRETTO, Vicente de Paulo. "Reflexões sobre os Direitos Sociais". In: SARLET, Ingo Wolfgang (org.). Direitos Fundamentais Sociais: Estudos de Direito Constitucional, Internacional e Comparado. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 131.

15. Cf. TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. Tributação Ambiental: A Utilização de Instrumentos Econômicos e Fiscais a Implementação do Direito ao Meio Ambiente Saudável. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 48, nota 104.

16. Cf. MILARÉ, Édis. Direito do Ambiente: Doutrina, Jurisprudência e Glossário. 3ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004, p. 306.

17. Ver nota 6.

18. Cf. jurisprudência do STF: RREE 134.297/SP, 347.650-5/PR e 200.422-7/RJ.

19. "Os Direitos Fundamentais Sociais na Ordem Constitucional Brasileira". In: Revista da Procuradoria-Geral do Estado do Rio Grande do Sul, v. 25, n. 55, 2002, pp. 54-5.

20. Direitos Fundamentais e Direito Privado. Trad. de Ingo Wolfgang Sarlet e Paulo Mota Pinto. Coimbra: Almedina, 2006, p. 54.

21. Ibidem, pp. 62-3.

22. De todas essas eficácias, a mais polêmica na doutrina é a proibição de retrocesso. Defendem seus opositores que ela representa um engessamento do Estado e da Constituição. Outros, como Heinrich Scholler, entendem que é possível restringir direitos sociais já criados, desde que seja por necessidade do bem-estar social da coletividade. Cf. SCHOLLER, Heinrich. "Constituição e Direito no Processo da Globalização: A Transição do Estado Social e da Economia Planificada para uma Economia de Mercado". In: SARLET, Ingo Wolfgang (org.). Direitos Fundamentais Sociais: Estudos de Direito Constitucional, Internacional e Comparado. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 100. Nossa opinião vai ao encontro da manifestada pelo estudioso alemão; cremos que, não havendo direito absoluto na Constituição, o direito social pode ser restringido, excepcionalmente, desde que não agredido seu núcleo essencial e que a restrição seja necessária à efetivação doutro direito social ou de interesse fundado na dignidade humana, devendo a restrição respeitar, nesses casos, o princípio da proporcionalidade.

23. Ibidem, p. 64.

24. Os Direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976, 3ª ed. Coimbra: Almedina, 2006, p. 393.

25. Além de todas essas formas de eficácia jurídica dos direitos fundamentais prestacionais, não se pode desprezar, como bem pontua Andreas J. Krell, sua "função sugestiva, apelativa, educativa e conscientizadora". Cf. "Realização dos Direitos Fundamentais Sociais Mediante Controle Judicial da Prestação dos Serviços Públicos Básicos: uma Visão Comparativa". In: Revista de Informação Legislativa, n. 144, out/dez 1999, p. 255.

26. Cf. BAZÁN, Víctor. Ob. cit., p. 565.

27. "Direitos Fundamentais Sociais, "Mínimo Existencial e Direito Privado: Breves Notas Sobre Alguns Aspectos da Possível Eficácia dos Direitos Sociais nas Relações entre Particulares". In: SARMENTO, Daniel, GALDINO, Flavio (org.). Direitos Fundamentais: Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro, Renovar, 2006, p. 585.

28. No que tange à vinculação do Legislativo, não se pode mais conceber os direitos fundamentais meramente como "freios constitucionais contramajoritários" a este Poder. É necessário que a norma instituidora de direitos fundamentais seja entendida mais como impulso do que como freio ao legislador. Cabe a este, em primeiro lugar, concretizar tais direitos. Se falha ao fazê-lo, atenta contra a proibição de insuficiência. A respeito da tensão entre democracia e constitucionalismo, bem como sobre a visão de tais freios, cf. STRECK, Lênio Luiz. "A Baixa Constitucionalidade e a Inefetividade dos Direitos Fundamentais Sociais em Terrae Brasilis". In: Revista Brasileira de Direito Constitucional, n. 4, jul/dez 2004, pp. 273-8.

29. Cf. SARMENTO, Daniel. Ob. cit., pp. 189-90.

30. Idem. Ibidem.

31. Ob. cit., pp. 197-203.

32. Ob. cit., p. 216.

33. Cf. SARMENTO, Daniel. Ob. cit., pp. 187 e 216-4.

34. Ob. cit., pp. 236-76.

35. O referido exemplo é real e ensejou o ajuizamento de ação civil pública pelo Ministério Público Federal no Acre contra a GOL Linhas Aéreas e a ANAC. A referida ação foi encerrada em razão da assinatura de Termo de Ajustamento de Conduta, redigida por este autor, em que a empresa se comprometeu a realizar o transporte de pacientes em maca, com balão de oxigênio, e de materiais orgânicos, como bolsas de sangue, dentro de parâmetros de segurança ali fixados.

36. Mutações do Direito Administrativo, 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, pp. 32-3.

37. Ob. cit., p. 389.

38. "A Eficácia dos Direitos Sociais Prestacionais". In: Revista da Faculdade de Direito de Campos, n. 8, jan/jun 2006, p. 310.

39. Para análise crítica da alegação da "reserva do possível", cf. LEIVAS, Paulo Gilberto Cogo. Teoria dos Direitos Fundamentais Sociais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, pp. 97-107.

40. "Os Direitos Fundamentais Sociais na Ordem Constitucional Brasileira". In: Revista da Procuradoria-Geral do Estado do Rio Grande do Sul, v. 25, n. 55, 2002, p. 34.

41. Ob. cit., pp. 37-8.

42. Ob. cit., p. 39.

43. Também nesse sentido: STRECK, Lenio Luiz. "Hermenêutica e Concretização dos Direitos Fundamentais-Sociais no Brasil". In: A Constitucionalização do Direito: A Constituição como Locus da Hermenêutica Jurídica. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003, p. 3.

44. A Exigibilidade dos Direitos Fundamentais Sociais no Estado Democrático de Direito. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Ed., 2007, p. 255.

45. Cf. ARAÚJO, Cláudia de Rezende Machado. "Extrafiscalidade". In: Revista de Informação Legislativa, n. 133, jan/mar 1997, p. 330.

46. Idem. Ibidem, p. 329.

47. "A Extrafiscalidade dos Tributos à Luz da Constituição". In: Revista de Direito Constitucional e Ciência Política, n. 5, jul/dez 1985, p. 172.

48. Ob. cit., p. 76.

49. Idem. Ob. cit., p. 73.

50. As expressões grifadas são do mesmo autor acima citado. Ibidem, p. 75.

51. Cf. SARLET, Ingo Wolfgang. "Os Direitos Fundamentais Sociais na Ordem Constitucional Brasileira". In: Revista da Procuradoria-Geral do Estado do Rio Grande do Sul, v. 25, n. 55, 2002, p. 33. Em geral, quando se quer dá ênfase ao modelo econômico do Estado, prefere-se a expressão "Estado Social". Diversamente, quando o foco é político-jurídico, a expressão internacionalmente mais empregada equivale a "Estado Social de Direito". Exemplificativamente, cf. ORSELLO, Gian Piero. Diritti Umani e Libertà Fondamentali. Milano: Giuffrè, 2005, p. 145. SCHOLLER, Heinrich. "Constituição e Direito no Processo da Globalização: A Transição do Estado Social e da Economia Planificada para uma Economia de Mercado". In: SARLET, Ingo Wolfgang (org.). Direitos Fundamentais Sociais: Estudos de Direito Constitucional, Internacional e Comparado. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 90.

52. Ibidem, p. 330.

53. Impostos: Extrafiscalidade e Não-Confisco. Curitiba: Juruá, 2006, p. 41.

54. "A Extrafiscalidade". In: Revista de Ciência Política, v. 24, n. 3, set/dez 1981, p. 73.

55. Ob. cit., p. 98.

56. Idem. Ibidem.

57. Idem. Ibidem.

58. "Liberdade, Consentimento e Princípios de Legitimação do Direito". In: Revista Internacional de Direito Tributário, v. 5, jan/jun 2006, p. 227.

59. Ibidem.

60. Direitos Fundamentais e Relações Privadas. 2ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006, p. 33.

61. Ob. cit., p. 274.

62. Ob. cit., pp. 12-17 e 120-2.

63. Ob. cit., p. 122.

64. Ob. cit., p. 28.

65. Ob. cit., p. 79.

66. Segundo Scholler, várias leis alemãs podem ser consideradas compatíveis com esse novo modelo; entre elas, cita: a) Lei de co-gestão para grandes empresas do setor privado, que assegurou aos empregadores e aos empregados uma representação igual no Conselho Fiscal (típica postulação dos defensores da chamada "governança

corporativa"); b) Leis que instituíram participação paritária de empregados e empregadores em tribunais trabalhistas; c) Lei concorrencial; d) Lei de estabilidade que prescreve o estabelecimento do equilíbrio econômico entre crescimento, estabilidade monetária e exportações; e) Código de Seguridade Social; f) Leis de proteção ao meio ambiente. Ob. cit., pp. 81-2. Notamos que diversas dessas espécies de leis foram introduzidas no Brasil no âmbito de nosso "Estado Social de Direito", o qual, porém, infelizmente, ainda não logrou concretizar-se.

67. Ob. cit., pp. 85-7.

68. Independentemente da nomenclatura que se atribua (Estado Subsidiário, Estado Pós-Social, Estado Social Cooperativo ou Estado Social Participativo), o importante é observar a utilidade que tal modelo estatal fornece na defesa de direitos fundamentais prestacionais, principalmente no Brasil. Aqui, encontra-se, talvez mais politicamente do que juridicamente, grande óbice à efetivação judicial de direitos sociais e difusos, quando estes demandam execução financeira. O juiz, em geral, sente-se mais tolhido em condenar o Poder Público a realizar uma prestação material do que em condenar uma empresa a fazer o mesmo. Por isso, se os entes legitimados para a defesa em juízo de tais direitos (em especial, o Ministério Público) tiver em mãos a alternativa de processar um concessionário de serviço público em vez da própria pessoa jurídica de direito público, que encontra obstáculos formais orçamentários, será possível dar muito mais efetividade às normas constitucionais que criaram tais direitos.

Não podemos deixar de registrar que a realidade profissional mostra-nos que é mais simples executar uma decisão judicial contra uma grande empresa prestadora de serviço público do que a própria União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. As astreintes cominadas à União, por exemplo, numa ação movida pelo Ministério Público Federal, perdem um pouco de sentido quando se observa para que fundo irá o dinheiro resultante do pagamento das multas. O mesmo não se pode dizer das empresas concessionárias. Quando estas são condenadas, é mais pleno de sentido o fenômeno do pagamento, consistente na alteração de titularidade do capital pago. Este, visivelmente, deixa de ser bem privado para ser público (componente do fundo previsto em lei).

69. Ob. cit., pp. 42-3.

70. Cf. MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. Ob. cit., p. 26.

71. Ob. cit., p. 122.

72. Curso de Direito Tributário. 17ª ed. São Paulo: Saraiva, pp. 234-5.

73. ICMS. 12ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 399, nota 1.

74. Ibidem.

75. A expressão é de Ricardo Lobo Torres. Cf. Curso de Direito Financeiro e Tributário, 14ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 187.

76. Cf. Da Estrutura à Função: Novos Estudos de Teoria do Direito. Trad. de Daniela Beccaccia Versiani. Barueri: Manole, 2007, pp. 1-21.

77. Cf. GOUVÊA, Marcus de Freitas. "Questões Relevantes Acerca da Extrafiscalidade no Direito Tributário". In: Interesse Público, n. 34, nov/dez 2005, p. 177. Segundo o mesmo autor, além de auferir recursos, a tributação tem como razão de existir "a realização dos direitos fundamentais do cidadão". Idem. Ibidem., p. 180.

78. Cf. BOTTALLO, Eduardo Domingos. "Extrafiscalidade, Desenvolvimento Econômico e Justiça Social". In: Revista de Direito Público, n. 73, jan/mar 1985, p. 333.

79. Idem, ibidem.

80. Teoria Geral do Direito Tributário. 3ª ed. São Paulo: Lejus, 2002, p. 592.

81. É preciso aqui registrar que delitos gravíssimos, como a extração e comércio irregular de madeira na Amazônia, são punidos com pouco rigor pela legislação penal brasileira, gerando impunidade. A gravidade desses fatos deveria impedir, em muitos casos, a aplicação de medidas como a transação penal, a suspensão condicional do processo e a substituição da pena privativa de liberdade. Aqui entendemos que, mesmo sendo os fatos tipificados como crime pelo legislador, está-se diante de ofensa ao princípio da proibição de insuficiência. A respeito desse princípio e de sua relação com o direito penal, cf.: SARLET, Ingo Wolfgang. "Constituição e Proporcionalidade: o Direito Penal e os Direitos Fundamentais entre Proibição de Excesso e de Insuficiência". In: Revista Brasileira de Ciências Criminais, v.12, n. 47, mar/abr 2004, pp. 60-122.

82. Cf. COSTA, Antônio José. Ob. cit., p. 175.

83. Cf. TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. Ob. cit., p. 154.

84. Cf. GRAU, Eros Roberto. A Ordem Constitucional na Constituição de 1988. 10ª ed. São Paulo: Malheiros, p. 93.

85. Ob. cit., p. 99.

86. Cf. ANTUNES, Paulo de Bessa. Direito Ambiental. 7ª ed. Rio de Janeiro, Lumen Juris, 2004, pp. 41-2.

87. Ob. cit. p. 609.

88. A respeito da teoria do duplo dividendo, cf.: GONÇALVES, Fábio Fraga, MURAYAMA, Janssen Hiroshi. "Releitura do Princípio da Capacidade Contributiva sob a Ótica do Direito Tributário Ambiental". In: ORLANDO, Breno Ladeira Kingma et al. (coord.). Direito Tributário Ambiental. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006, p. 51. FREITAS NETO, Jayme Barbosa de, BUENO, Luís Felipe Krieger Moura, COSTA, Luiz Eugênio Porto Severo da. "O Tributo Ambiental à Luz do Direito Comparado". In: ob. cit., pp. 64-4.

89. Cf. COSTA, Antônio José da. Ob. cit., p. 177.

90. Tribunal Pleno, Relator para acórdão Min. Cezar Peluso, julgado em 27.6.2007 e publicado em 30.8.2007.

91. Ob. cit., p. 403.

92. Cf. SEBASTIÃO, Simone Martins. Tributo Ambiental: Extrafiscalidade e Função Promocional do Direito. Curitiba: Juruá, 2006, p. 139.

93. Obviamente, o entendimento do órgão público pode ser revisto em sede judicial, mas, para efeito de nosso estudo, o importante é perceber que há ofensas ao meio ambiente que são toleradas pelo Estado e não proibidas.

94. Decerto, há zonas de penumbra em que não se sabe bem se a lesão ao bem jurídico é suficiente ou não para o reconhecimento da ilicitude da atividade ou mesmo da necessidade de sua criminalização, ou se justifica somente uma tributação proibitiva. Na Alemanha, por exemplo, já se discutiu a constitucionalidade da criminalização da maconha. Os defensores da descriminalização (ou "descriminalização") argüiam que seu uso não gera maior dano à vida e à saúde do que o causado pelo álcool. O Tribunal Constitucional, em decisão que não foi unânime, reconheceu a igual ofensa aos bens

jurídicos constitucionais pelo álcool e pela maconha, mas justificou a proibição absoluta desta e a liberação da outra em respeito aos costumes do povo alemão.

No Brasil, poderia ser objeto de reflexão se a lesão aos direitos fundamentais à saúde e à vida (ponderando-se com a autonomia privada) gerada pelo uso da maconha justificaria a pretensão criminal do Estado ou se poderia legitimar, em vez disso, a tributação proibitiva. Em se tratando de outras drogas, porém, não há zona de penumbra: a exploração dessa atividade deve ser proibida e criminada ("criminalizada"), sendo absolutamente inadequada a tributação proibitiva; do contrário, ter-se-ia inconstitucionalidade, por ofensa à proibição de insuficiência.

# Ob. cit., p. 177.

# Ob. cit., p. 41. No mesmo sentido, cf. NABAIS, José Casalta. "Direito Fiscal e Tutela do Ambiente em Portugal". In: TÔRRES, Heleno Taveira (org.). *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 431.

# Tomando o exemplo do comércio de madeira na Amazônia, hoje, observamos que o obstáculo na proteção da floresta decorre não do descumprimento da legislação tributária, mas sim da legislação administrativa e penal. Vale dizer, os exploradores ilegais de madeira, em geral, não se preocupam em sonegar tributos. Muito pelo contrário: o pagamento de tributos é etapa necessária do "aquecimento da madeira", de sua legalização aparente. A ilicitude não se origina na comercialização e na tributação que aqui incide, mas sim na extração de madeira de áreas não-autorizadas. Se houvesse uma tributação proibitiva da madeira originada na Amazônia, a interferência não ficaria mais somente restrita à fiscalização dos ilícitos originários (administrativos e penais), mas passaria a abranger também a fase de circulação da madeira, desestimulando-a. Se, aqui, nova ilicitude fosse cometida, consistente na sonegação de tributo, novos créditos tributários seriam lançados e nova pretensão punitiva criminal surgiria para o Estado, incrementando o grau de proteção do bem jurídico ambiental.

# Ob. cit., p. 177.

# *Direito Tributário e Meio Ambiente*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 64.

# "Apontamentos Gerais do Direito Tributário Ambiental". In: ORLANDO, Breno Ladeira Kingma et al. (coord.). *Direito Tributário Ambiental*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006, p. 183.

# Ob. cit., p. 430.

# *O Imposto Ambiental: Direito Fiscal do Ambiente*. Coimbra: Almedina, 2002, p. 15.

# "Propuestas para la Elaboración de un Código Tributario Ambiental?". In: ORLANDO, Breno Ladeira Kingma et al. (coord.). *Direito Tributário Ambiental*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006, p. 18.

# A externalidade negativa identifica-se com o "impacto ambiental negativo", ou a "perda ambiental", e pode ser medida pelo custo de recomposição. Cf. DOMINGUES, José Marcos. *Direito Tributário e Meio Ambiente*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 66.

# "Releitura do Princípio da Capacidade Contributiva sob a Ótica do Direito Tributário Ambiental". In: ORLANDO, Breno Ladeira Kingma et al. (coord.). *Direito Tributário Ambiental*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006, p. 32, nota 5.

# Ob. cit., p. 48.

# "Instrumentos Tributários e Financeiros Utilizados no Brasil para a Proteção do Meio Ambiente: Uma Análise Crítica". In: ORLANDO, Breno Ladeira Kingma et al. (coord.). *Direito Tributário Ambiental*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006, p. 82.

# Ob. cit., p. 110.

# *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 112.

# MINISTÉRIO DA FAZENDA. *Reforma Tributária*. Brasília: 2008, p. 9. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/portugues/documentos/2008/fevereiro/Cartilha-Reforma-Tributaria.pdf>, acesso em 3.5.2008.

# Ob. cit., pp. 9-10.

# Ob. cit., pp. 336-7.

# No mesmo sentido, defendendo que devam ser redimensionados os conceitos de "seletividade" e "essencialidade" em razão da tutela do meio ambiente ecologicamente equilibrado, cf. FAZOLLI, Silvio Alexandre. "Princípios Ambientais Tributários e Extrafiscalidade". In: *Revista de Direito Ambiental*, n. 34, abr/jun 2004, p. 80. No mesmo sentido: TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. Ob. cit., pp. 146-7.

# Cf. OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Ob. cit., p. 75.

# Ob. cit. p. 12.

# Ob. cit., p. 400.

# Ob. cit., p. 94.

# No sentido de ser a CIDE-Combustíveis típico "tributo verde", cf.: MUNIZ, Igor, FALCÃO, Manuella Vasconcelos. "Constituição, Meio Ambiente, Tributação e o Problema da Repartição de Competências". In: ORLANDO, Breno Ladeira Kingma et al. (coord.). *Direito Tributário Ambiental*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006, pp. 152-3.

# Ob. cit., p. 184.

# "Tributação Ambientalmente Orientada e as Espécies Tributárias no Brasil". In: TÔRRES, Heleno Taveira (org.). *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005, pp. 350-51.

# Ob. cit., pp. 274-5.

# Cf. MINISTÉRIO DA FAZENDA. Ob. cit., pp. 9 e 13.

# Cf. TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. Ob. cit., p. 181.

# Ob. cit., p. 85.

# Ob. cit., p. 141.

# Cf. AMARAL, Paulo Henrique. Ob. cit., p. 191.

# Ob. cit., p. 203. A expressão "Princípio do Protetor-Beneficiário", segundo a autora, seria de Wilson Loureiro.

# Para uma análise comparada entre as diversas leis e projetos de lei que versam sobre o chamado ICMS-Ecológico, cf.: PIRES, Éderson. "ICMS Ecológico – Aspectos Pontuais – Legislação Comparada". In: *Direito Virtual*, 2008, disponível em <http://www.direitovirtual.com.br/artigos.php?details=1&id=160>, acesso em 11.5.2008. Cf. também: JOÃO, Cristina Gerber. "ICMS-Ecológico: Um Instrumento Econômico de Apoio à Sustentabilidade". 2004. Disponível em [http://www.cidasc.sc.gov.br/html/artigos/CRISTINA\\_GERBER\\_JOAO.pdf](http://www.cidasc.sc.gov.br/html/artigos/CRISTINA_GERBER_JOAO.pdf), acesso em 14.5.2008.

\* procurador da República, procurador regional dos Direitos do Cidadão do Acre, ex-procurador da Fazenda Nacional.

Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=11925>> Acesso em: 03 nov. 2008.