

MAÍRA ACOTIRENE DARIO DA CRUZ

**ASPECTOS EXTRAFISCAIS DAS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS E PROPOSTAS DE
TRIBUTOS AMBIENTALMENTE ORIENTADOS NO BRASIL**

Monografia submetida à avaliação do Departamento de Direito do Centro de Ciências Jurídicas da Universidade Federal do Estado de Santa Catarina, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Professor orientador: Dr. Ubaldo Cesar Balthazar.

Área de pesquisa: Direito tributário

Florianópolis, 14 de dezembro de 2009.

AGRADECIMENTOS

Ao professor Dr. Ubaldo Cesar Balthazar, meu professor orientador, pelo incentivo à escolha do tema, pelos ensinamentos, pelo apoio constante e pela dedicação à construção deste trabalho.

Aos meus familiares pela compreensão e por serem eles aqueles que, independentemente da ocasião, compartilham comigo a certeza de que, juntos, podemos enfrentar qualquer desafio.

A José Sérgio da Silva Cristhovan e Fabiane Ávila pelas valiosas contribuições, enquanto integrantes da banca examinadora.

Ao professor Dr. José Rubens Morato Leite pelas aulas de Direito ambiental, lecionadas nesta Universidade, que também contribuíram à elaboração deste trabalho.

A Flávia Koerich Mafra, a Minéia Fornari Faria e a Carla Medina Ribeiro Protta pelo coleguismo.

RESUMO

CRUZ, Maíra Acotirene Dario da. **Aspectos extrafiscais das espécies tributárias e propostas de tributos ambientalmente orientados no Brasil**. 2009. 117 f. Monografia (Graduação em Direito) - Centro de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Estado de Santa Catarina, Florianópolis.

Trata-se de monografia apresentada como requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel em Direito. O objetivo da pesquisa é investigar em quais espécies tributárias há aspectos extrafiscais que possam ser utilizados na tributação ambientalmente orientada. A pesquisa utiliza fontes secundárias e tem por teoria de base a divisão quinquipartida dos tributos e a extrafiscalidade restrita. A monografia trata, inicialmente, das espécies tributárias e do conceito de extrafiscalidade, que são objeto do primeiro capítulo. Posteriormente, no segundo capítulo, estuda o que é tributação ambientalmente orientada e quais as experiências brasileiras com tributos ambientalmente orientados. Por fim, em resposta ao objetivo principal da pesquisa, expõe, no terceiro capítulo, aspectos extrafiscais presentes em cada uma das espécies tributárias e possibilidades de utilização de tais aspectos na tributação ambientalmente orientada. Cumpre registrar que a tributação ambientalmente orientada é tema que, no Brasil, ainda se encontra, mais fortemente, no campo propositivo. Não por outro motivo, muitas das propostas apresentadas no terceiro capítulo constam da PEC 353/2009, que sugere uma Reforma Tributária Ambiental para o País, cuja implementação depende ainda da apreciação das casas legislativas. Trata-se, portanto, de problemática recente e que exige novos estudos. O que se apresenta, em suma, são possibilidades de utilização dos aspectos extrafiscais dos tributos na adoção de tributos ambientalmente orientados no Brasil.

Palavras-chave: Tributação. Meio ambiente. Extrafiscalidade. Espécies tributárias.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	9
1. EXTRAFISCALIDADE E ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS.....	13
1.1 TRIBUTO.....	13
1.2 EXTRAFISCALIDADE	16
1.2.1 Extrafiscalidade e benefícios fiscais.....	19
1.3 PARAFISCALIDADE	21
1.4 SISTEMA TRIBUTÁRIO NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.....	22
1.5 ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS.....	22
1.5.1 Espécies tributárias no Código Tributário Nacional.....	23
1.5.2 Espécies tributárias na Constituição Federal.....	23
1.5.3 Critérios de diferenciação dos tributos	24
1.5.4 A divisão quinquipartida dos tributos.....	25
1.5.5 Impostos	26
1.5.6 Taxas	28
1.5.7 Contribuições de melhoria.....	31
1.5.8 Contribuições especiais	33
1.5.9 Empréstimos compulsórios	39
2. TRIBUTAÇÃO AMBIENTALMENTE ORIENTADA NO BRASIL.....	43
2.1 TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL.....	43
2.2 TRIBUTO AMBIENTALMENTE ORIENTADO	44
2.2.1 Tributo ambientalmente orientado e sua definição em lei.....	45
2.2.2 Tributo ambientalmente orientado e os aspectos extrafiscais dos tributos.....	47
2.2.3 Tributo ambientalmente orientado não é sanção de ato ilícito	48

2.2.4 Os tributos ambientalmente orientados enquanto instrumentos econômicos	49
2.2.5 A orientação do tributo para a proteção ambiental	50
2.3 CONSTITUCIONALIDADE DOS TRIBUTOS AMBIENTALMENTE ORIENTADOS.....	52
2.3.1 Previsão constitucional de um exercício ambientalmente sustentável da atividade econômica	52
2.3.2 Tratamento diferenciado a produtos e serviços em razão de seu impacto ambiental	53
2.3.3 Definição constitucional de competências em matéria tributária e ambiental	53
2.4 TRIBUTOS AMBIENTALMENTE ORIENTADOS, O PRINCÍPIO DO POLUIDOR PAGADOR E A INTERNALIZAÇÃO DAS EXTERNALIDADES NEGATIVAS.....	55
2.5 TRIBUTOS AMBIENTALMENTE ORIENTADOS NO BRASIL	58
2.5.1 A timidez da tributação ambientalmente orientada no Brasil.....	58
2.5.2 Impostos	59
2.5.3 Taxas	63
2.5.4 Contribuições de melhoria.....	66
2.5.5 Contribuições especiais	68
2.5.6 Empréstimos compulsórios	70
2.6 TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL NO BRASIL: PERSPECTIVAS	71
2.6.1 Proposta de uma Reforma Tributária Ambiental para o Brasil	71
3. ASPECTOS EXTRAFISCAIS DAS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS E PROPOSTAS DE TRIBUTOS AMBIENTALMENTE ORIENTADOS NO BRASIL	73
3.1 ASPECTOS EXTRAFISCAIS DOS IMPOSTOS E SUA ORIENTAÇÃO AMBIENTAL	73
3.1.1 Alteração de alíquotas por ato do Poder Executivo.....	73
3.1.2 Progressividade	81
3.1.3 Seletividade	85
3.1.4 Demais possibilidades de orientação ambiental dos impostos	87
3.2 ASPECTOS EXTRAFISCAIS DAS TAXAS E SUA ORIENTAÇÃO AMBIENTAL.....	88
3.3 ASPECTOS EXTRAFISCAIS DAS CONTRIBUIÇÕES DE MELHORIA E SUA ORIENTAÇÃO AMBIENTAL.....	92

3.4 ASPECTOS EXTRAFISCAIS DAS CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS	94
3.4.1 Extrafiscalidade das CIDEs e sua orientação ambiental	94
3.4.2 Proposta de orientação ambiental das contribuições especiais constante na PEC 353/2009	96
3.5 ASPECTOS EXTRAFISCAIS DOS EMPRÉSTIMOS COMPULSÓRIOS E SUA ORIENTAÇÃO AMBIENTAL	98
3.6 BENEFÍCIOS FISCAIS	98
3.6.1 Benefícios fiscais ambientalmente orientados.....	99
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	103
REFERÊNCIAS	107

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

ADCT	Ato das disposições constitucionais transitórias
CF	Constituição Federal
CIDE	Contribuição de intervenção no domínio econômico
CTN	Código tributário nacional
DF	Distrito Federal
E	Estados
EC	Emenda à Constituição Federal
ITR	Imposto territorial rural
IR	Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza
IPI	Imposto sobre produtos industrializados
II	Imposto sobre importação de produtos estrangeiros
IE	Imposto sobre exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados
IOF	Imposto sobre operações financeiras, aí inclusas operações de crédito, câmbio, seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários
ICMS	Imposto sobre circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior
ITCMD	Imposto sobre transmissão <i>causa mortis</i> e doação de quaisquer bens ou direitos
IPVA	Imposto sobre a propriedade de veículos automotores
IPTU	Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana
ITBI	Imposto sobre a transmissão <i>inter vivos</i> de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição
ISS	Imposto sobre serviços de qualquer natureza
INSS	Instituto Nacional do Seguro Social

LC	Lei complementar à Constituição Federal
M	Municípios
OAB	Ordem dos Advogados do Brasil
PEC	Proposta de emenda à Constituição Federal
SESC	Serviço Social do Comércio
SENAC	Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial
SEBRAE	Serviço brasileiro de apoio às micro e pequenas empresas
U	União

INTRODUÇÃO

A presente monografia trata de possibilidades de atuação extrafiscal ambiental dos tributos. Ou seja, de hipóteses em que os tributos extrapolariam o objetivo de arrecadar recursos para o Estado e passariam a atuar como instrumentos econômicos capazes de incentivar, nos contribuintes, comportamentos ambientalmente desejáveis.

A utilização de tributos como instrumentos econômicos de proteção ao meio ambiente é idéia recente. A discussão do tema ganha força na década de 90, quando alguns países europeus adotam alguma forma de tributação ambiental.

Ainda na década de 90, o Estado do Paraná adota o ICMS Ecológico, que consiste na utilização da proteção ambiental como parâmetro à repartição de parte da receita de ICMS dos Estados-membros aos municípios; a idéia atua no âmbito da repartição de receitas, e não propriamente no campo das incidências tributárias, mas aviva a discussão sobre “tributos verdes”.

Em 2001, por intermédio da Emenda Constitucional 33/2001, nasce a contribuição de intervenção no domínio econômico incidente sobre importação e comercialização de combustíveis, que pode ter alíquotas diferenciadas por produto ou uso e parte de sua receita destinada ao financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás.

Recentemente, em abril de 2009, surge a Proposta de Emenda à Constituição nº 353/2009, que sugere uma “Reforma Tributária Ambiental” para o Brasil, por meio da orientação ambiental dos tributos já existentes, cuja concretização depende, ainda, da apreciação das casas legislativas.

Não obstante haja exemplos de “tributos verdes” brasileiros, a tributação ambiental é tema que se encontra, no País, mais no campo das propostas que no das realizações. Assim, ainda há muito a estudar e aprender, tanto com as experiências dos outros países como com as propostas e possibilidades de tributos ambientais estudadas pela doutrina nacional.

O objetivo desta monografia é estudar quais aspectos extrafiscais cada uma das espécies tributárias oferece para, posteriormente, identificar possibilidades de utilização de tais aspectos extrafiscais em uma tributação ambientalmente orientada.

O estudo, portanto, busca responder a dois questionamentos consecutivos: 1- a espécie tributária em estudo - imposto, taxa, empréstimo compulsório, contribuição especial, contribuição de melhoria – oferece aspectos extrafiscais ? Ou seja, é possível utilizá-la para induzir o comportamento dos contribuintes? ; 2 – Se determinada espécie tributária se presta a influenciar o comportamento do contribuinte, quais seriam as possibilidades de sua utilização no âmbito da tributação ambientalmente orientada?

Fala-se em *aspectos extrafiscais* das espécies tributárias, e não exclusivamente em tributos fiscais ou extrafiscais, porque, conforme adverte a doutrina, fiscalidade e extrafiscalidade não são conceitos excludentes. Ou seja, um tributo extrafiscal, voltado a influir nas condutas dos contribuintes, pode, por sua simples incidência, atuar com função fiscal e arrecadar receitas para o Estado e vice-versa. Assim, opta-se por falar em tributos em que sobressaem aspectos extrafiscais.

Trata-se, outrossim, da *tributação ambientalmente orientada*, que é uma forma de tributação ambiental que busca orientar ambientalmente os tributos já existentes, e que não visa à criação de “novos” tributos verdes.

O problema da pesquisa é identificar, com base na divisão quinquipartida, quais espécies tributárias oferecem aspectos extrafiscais a serem possivelmente utilizados na tributação ambientalmente orientada. O estudo parte da hipótese de que as espécies tributárias que

oferecem maior campo à extrafiscalidade ambientalmente orientada são os impostos, as taxas e as contribuições especiais.

O desenvolvimento do trabalho se dá em três capítulos. O primeiro capítulo, de cunho conceitual, trata das espécies tributárias, com base na divisão quinquipartida, e da extrafiscalidade. Fala, portanto, das cinco espécies tributárias, a saber: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais, bem como da utilização de tributos com o intuito de influir no comportamento do contribuinte, incentivando condutas mediante a concessão de incentivos fiscais, ou inibindo-as, por meio do aumento da carga tributária.

O segundo capítulo, por sua vez, estuda a tributação ambientalmente orientada no Brasil. Trata do tributo ambientalmente orientado e cita algumas experiências brasileiras com tributos ambientalmente orientados, dentre elas: a dedução da base de cálculo do imposto territorial rural de “áreas preservadas”; a contribuição de intervenção no domínio econômico trazida pela Emenda Constitucional 33/2001- que tem parte de seus recursos destinados ao financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás; e a recente PEC 353/2009, que propõe uma Reforma Tributária Ambiental para o Brasil.

O terceiro capítulo, em resposta ao objetivo principal da pesquisa, apresenta, por espécie tributária, aspectos extrafiscais dos tributos e, feita tal análise, identifica possibilidades de utilização de tais aspectos extrafiscais na tributação ambientalmente orientada. Traz à colação propostas de utilização de aspecto extrafiscais dos tributos em uma tributação ambientalmente orientada no Brasil, sendo a PEC 353/2009 a principal fonte dessas propostas.

O método de abordagem empregado nesta monografia é o dedutivo. As fontes de pesquisa utilizadas são secundárias, dentre elas destacam-se: livros, artigos de revistas especializadas e entendimentos jurisprudenciais na área do Direito Tributário e do Direito Tributário Ambiental.

Pretende-se, assim, estudar, com base na doutrina nacional e na PEC 353/2009, e sem pretensão exaustiva, possibilidades de atuação dos tributos enquanto instrumentos econômicos indutores de condutas ambientalmente desejáveis.

1. EXTRAFISCALIDADE E ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS

O presente capítulo trata das espécies tributárias com base na divisão quinquipartida dos tributos. Fala, portanto, sobre impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais. Aborda, ainda, o conceito da extrafiscalidade.

1.1 TRIBUTO

A conceituação de tributo consagrada doutrinariamente e, portanto, a mais comumente adotada é aquela constante no artigo 3º do Código Tributário Nacional – CTN ¹:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Cumpre esclarecer que, para que exista tributo, é necessária a conjugação de todas as características constantes no artigo 3º do Código Tributário Nacional. De modo que nem toda a prestação pecuniária ao Estado será tributo, pois necessário que, além de ser prestação pecuniária, cumpra com as demais características formadoras do conceito de tributo.

Conforme a conceituação legal, uma vez instituído o tributo pela lei, as autoridades tributárias, seguindo estritamente os termos legais, deverão cobrar do contribuinte o pagamento do tributo, em dinheiro ou valor nele exprimível, independentemente da vontade do contribuinte. O tributo é prestação compulsória.

Ademais, para que determinada cobrança seja considerada tributo ela não poderá ter por fim sancionar um ato ilícito, pois o tributo não é multa ou penalidade.

¹ Lei 5.172/66, recepcionada pela Constituição Federal de 1988, com *status* de Lei Complementar (art. 146, III, CF c/c art. 34, §5º, ADCT). Da CF: Art. 146 - Cabe à lei complementar: III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária (...); Art. 34- sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda nº 1, de 1969, e pelas posteriores. § 5º - Vigente o novo sistema tributário nacional, fica assegurada a aplicação da legislação anterior, no que não seja incompatível com ele e com a legislação referida nos §§ 3º e 4º.

Há, outrossim, além das características fundamentais à existência do tributo, elementos essenciais à cobrança do tributo, são eles: 1- o contribuinte ou responsável, 2- a base de cálculo, 3- a alíquota e 4- o fato gerador, conforme leciona Lúdio Camargo Fabretti².

O contribuinte ou o responsável são os sujeitos passivos da relação tributária, ou seja, aqueles que terão que pagar o tributo. Segundo o artigo 121 do Código Tributário Nacional, contribuinte é aquele que possui relação direta com o fato gerador; responsável³ é quem, ainda que sem possuir relação direta com o fato gerador, tem obrigação de pagá-lo, por força da lei.

A base de cálculo é um valor definido em lei, que, como o nome indica, servirá de base para o cálculo do tributo. Sobre a base de cálculo incidirá a alíquota que, nas palavras de Lúdio Camargo Fabretti⁴, é “um fator definido em lei que, aplicado sobre a base de cálculo, determina o montante do tributo a ser pago”.

Ainda dentro do tema dos elementos essenciais à cobrança do tributo, há o fato gerador. Com base apenas na definição legal, pode-se dizer que há fato gerador quando se está diante de situação definida em lei como necessária e suficiente ao surgimento da obrigação de pagar tributo (art. 113, § 1º e art. 114, CTN⁵). Em outras palavras, há fato gerador quando ocorre, no plano fático, hipótese para a qual a lei prevê a incidência tributária. Cumpre notar, assim, que o tributo e, por consequência, seus elementos constitutivos, deve, em regra, vir previsto em lei. Nesse sentido, ensina Paulo de Barros Carvalho⁶ que o fato gerador do tributo, a regulação da conduta, a indicação do sujeito ativo e do sujeito passivo, bem como a base de cálculo e a alíquota, tudo há de vir expresso em enunciados legais.

² FABRETTI, Lúdio Camargo. *Contabilidade tributária*. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2007, p. 11.

³ O artigo 131 do CTN traz exemplo de responsável, ao dispor, em seu inciso II, que os sucessores respondem pelos tributos devidos, até a data da partilha ou adjudicação, pela pessoa falecida (*de cuius*), nos limites da herança.

⁴ FABRETTI, Lúdio Camargo. *Contabilidade tributária*. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2007, p. 132.

⁵ Do CTN: Art. 113 - A obrigação tributária é principal ou acessória - § 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. (...) Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário linguagem e método*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 283.

Hugo de Brito Machado⁷ esclarece que a lei apta a instituir tributos é, em primeira análise, a lei ordinária. Contudo, há casos, como o do empréstimo compulsório, em que a Constituição Federal - CF exige lei complementar para a criação do tributo e, em tais casos, concorda a doutrina que estará vedada a utilização de medidas provisórias (art. 62, §1º, III, CF⁸).

Luciano Amaro⁹ ensina que não há consenso doutrinário quanto à utilização de medidas provisórias para a instituição de tributos. Apesar de o artigo 62, §2º da Constituição Federal, com redação dada pela Emenda Constitucional 32/2001, prever expressamente a possibilidade de instituir ou majorar impostos por meio de medida provisória, há argumentos doutrinários contrários à utilização de medidas provisórias em matéria tributária, tais como: a estrita legalidade dos tributos e a necessidade de prévia aprovação popular da tributação.

Voltando ao tema da conceituação legal de tributo, importa registrar que, além da conceituação constante no artigo 3º do Código Tributário Nacional, existe no ordenamento jurídico a definição de tributo do artigo 9º da lei 4.320/64¹⁰. Trata-se de conceito em desuso do qual é oportuno extrair tão-somente que o tributo é, para o Estado, receita derivada.

Kiyoshi Harada¹¹ esclarece que o tributo é receita derivada porque advém do poder de império estatal, o que não ocorre com as receitas originárias, cujos recursos provêm da exploração do patrimônio do próprio Estado, ou seja, da atuação do Estado na exploração da atividade econômica.

⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 26. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2005, p. 75.

⁸ Da CF: Art. 62, § 1º - É vedada a edição de medidas provisórias sobre matéria III – reservada a lei complementar.

⁹ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 173-177.

¹⁰ Lei. 4.320/64 : Art. 9º- Tributo é a receita derivada instituída pelas entidades de direito publico, compreendendo os impostos, as taxas e contribuições nos termos da Constituição Federal e das leis vigentes em matéria financeira, destinando-se o seu produto ao custeio de atividades gerais ou específicas exercidas por essas entidades (artigo vetado pelo Presidente da República e mantido pelo Congresso Nacional).

¹¹ HARADA, Kyioshi . *Direito financeiro e tributário*. 17 ed. São Paulo: Atlas, 2008, p. 33 e p. 40.

Além disso, o tributo é receita corrente estatal, nos termos do artigo 11 da lei 4.320/64¹², uma vez que o tributo é usual fonte de obtenção de receitas para o Estado, sendo essencial ao financiamento das atividades estatais.

Para Hugo de Brito Machado¹³, o tributo deriva da soberania do Estado, que por ser vontade superior às individuais é capaz de exigir dos indivíduos os recursos necessários ao financiamento de seus serviços e atividades.

Ou seja, o Estado exige dos contribuintes o pagamento do tributo, com o intuito de financiar suas atividades e os serviços públicos. Assim ocorre porque há uma lei, aprovada segundo ditames constitucionais, que legitima e autoriza a cobrança do tributo.

1.2 EXTRAFISCALIDADE

Para além da obtenção de recursos (fiscalidade), o tributo pode ser utilizado para a realização de objetivos políticos, econômicos, sociais, ambientais. Em tais casos, a cobrança do tributo extrapola a mera atividade da arrecadação fiscal. Diz-se, em razão disso, que há uma utilização extrafiscal do tributo.

Alfredo Augusto Becker¹⁴ leciona que a utilização extrafiscal o tributo é fruto da crescente transfiguração dos tributos com finalidade fiscal em instrumentos de intervenção estatal no meio social e na economia privada, conforme se lê no trecho abaixo transcrito:

Há cerca de cinco séculos, já eram percebidos os efeitos da tributação sobre redistribuição do capital e da renda entre os indivíduos e sobre a formação das classes sociais. A principal finalidade de muitos tributos (que continuarão a surgir em volume e variedade sempre maiores pela progressiva transfiguração dos tributos de finalismo clássico ou tradicional) não será a de um instrumento de arrecadação de recursos para o custeio das despesas públicas, mas a de um instrumento de intervenção estatal no meio social, e na economia privada. Na construção de cada tributo, não mais será

¹² Da lei 4.320/64: Art. 11 - A receita classificar-se-á nas seguintes categorias econômicas: Receitas Correntes e Receitas de Capital. § 1º - São Receitas Correntes: as receitas tributárias, de contribuições, patrimonial, agropecuária, industrial, de serviços e outras e, ainda, as provenientes de recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, quando destinadas a atender despesas classificáveis em Despesas Correntes - Redação dada pelo Decreto Lei nº 1.939, de 20.5.1980

¹³ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 26 ed. São Paulo: Malheiros Editores, p. 49.

¹⁴ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 1972, p. 538.

ignorado o finalismo extrafiscal, nem será esquecido o físcal. Ambos coexistirão, agora de um modo consciente e desejado; apenas haverá maior ou menor prevalência deste ou daquele finalismo.

Misabel Abreu Machado Derzi, em atualização a Aliomar Baleeiro¹⁵ anota que “estudos mais aprofundados sobre esse tema (extrafiscalidade) demonstram que não é tão fácil distinguir os fins fiscais daqueles extrafiscais”. No mesmo sentido, Ricardo Lobo Torres¹⁶ expõe que a extrafiscalidade possui dupla configuração; por um lado, se deixa absorver pela fiscalidade, como instrumento arrecadatório; e, por outro viés, não perde a característica de categoria autônoma de ingressos públicos a gerar prestações não tributárias.

Assim, é importante destacar que há aspectos extrafiscais nos tributos, e não tributos fiscais ou extrafiscais como figuras apartadas.

Quanto ao conceito de extrafiscalidade, não há um entendimento unívoco.

Para Paulo de Barros Carvalho¹⁷, há extrafiscalidade em todo e qualquer tributo que, em sua conformação jurídica, venha pincelado de providências cujos objetivos desbordem a mera arrecadação de recursos. Leia-se a lição do autor:

Fala-se em “fiscalidade” sempre que a organização jurídica do tributo denuncie que os objetivos que presidiram sua instituição, ou que governam certos aspectos de sua estrutura, estejam voltados ao fim exclusivo de abastecer os cofres públicos

(...) 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 ao meramente arrecadatórios, dá-se o nome de “extrafiscalidade”.

Consiste a extrafiscalidade no uso de fórmulas jurídico tributárias para a obtenção de metas que prevalecem sobre os fins simplesmente arrecadatórios.

¹⁵ DERZI, Misabel Abreu em atualização a BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 577.

¹⁶ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 8 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 167.

¹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário linguagem e método*. 2 ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 240.

Por outro lado, para Geraldo Ataliba¹⁸, a extrafiscalidade é a utilização de tributos como instrumentos não arrecadatários estimulantes, indutores ou coibidores de comportamentos, tendo em vista a realização de outros valores constitucionalmente consagrados. O autor expõe que o Estado pode adotar maior incidência tributária com o objetivo de inibir determinadas condutas dos contribuintes ou, em sentido contrário, conceder benefícios fiscais com o objetivo de incentivá-las.

Geraldo Ataliba, portanto, é partidário de uma extrafiscalidade restrita, ou, em outras palavras, “motivacional”. Para a extrafiscalidade restrita, são extrafiscais os tributos em que sobressai o aspecto indutivo, voltado a influenciar as condutas dos contribuintes.

Um bom exemplo da atuação dos tributos sobre as vontades dos contribuintes é o do imposto de importação. Quando o Governo majora a alíquota do imposto de importação seu objetivo é tornar economicamente mais oneroso o ato de importar e, com isso, desestimular as importações. Ou seja, o Governo espera que diante de um aumento no preço final do produto importado, o contribuinte passe a importar menos. Em via contrária, quando o Governo diminui a carga tributária, oferecendo benefícios fiscais à atividade de importação, pretende que o número de importações aumente.

Apesar de ser ilustrativa a extrafiscalidade motivacional, há autores que entendem que a extrafiscalidade não se resume a influenciar comportamentos. É o caso de Marcus de Freitas Gouvêa¹⁹. O autor defende haver extrafiscalidade na destinação da arrecadação tributária²⁰, quando o destino do produto arrecadado varia conforme finalidades não arrecadatórias constitucionalmente eleitas. Traz como exemplo as contribuições para a Seguridade Social, destinadas à promoção de fins extrafiscais, tais como a Saúde e a Justiça Social. Adota, assim, um conceito amplo para a extrafiscalidade.

Este trabalho adota a teoria da extrafiscalidade “motivacional”, de visão mais restrita. No terceiro capítulo, a extrafiscalidade das espécies tributárias é analisada sob tal ótica.

¹⁸ ATALIBA, Geraldo. *IPTU: progressividade*. Revista de Direito Público. São Paulo v. 23, n. 93, p. 237, jan./mar, 1990.

¹⁹ GOUVÊA, Marcus de Freitas. A extrafiscalidade no direito tributário e suas classificações. *Jus Navigandi*, Teresina, ano 11, n. 1226, 9 nov. 2006. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=9151>>. Acesso em: 02 set. 2009.

²⁰ GOUVÊA, Marcus de Freitas. *A extrafiscalidade no direito tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 2006, p. 173- 177.

1.2.1 Extrafiscalidade e benefícios fiscais

O tópico anterior tratou da possibilidade de o Estado majorar alíquotas, objetivando desestimular comportamentos, ou, em sentido contrário, diminuí-las.

Esclarece Roque Antônio Carraza²¹ que os entes políticos, dotados de competência para criar tributos tanto podem aumentar a carga tributária, como diminuí-la ou, até mesmo, suprimi-la, o que se trata de uma decisão política.

Quando o Estado diminui a carga tributária ou até mesmo a suprime está a desonerar o contribuinte. Ou seja, está a conceder benefícios fiscais. Adotado o sentido amplo do termo, entender-a-se-á serem benefícios fiscais: isenções, imunidades, subvenções, subsídios, reduções de alíquotas, reduções da base de cálculo e demais desonerações tributárias.

Passa-se a tratar, sucintamente, de tais conceitos.

As isenções são formas de exclusão do crédito tributário. Ocorrem quando a lei, por determinado motivo, dispensa²² o contribuinte do pagamento do tributo.

A imunidade, conforme Yoshiaki Ichihara²³, é norma constitucional que, por opção política do legislador, cria um campo de “incompetência tributária”. Por exemplo, quando a Constituição Federal veda aos entes políticos instituir impostos sobre templos de qualquer culto (art. 150, VI, b, CF²⁴) está a criar um campo sobre o qual não será possível que União, Estados, Distrito Federal e Municípios instituem e cobrem impostos. A consequência da imunidade é que, por previsão constitucional, aquele campo escolhido pelo legislador (os templos de qualquer culto, no caso) não pagará o tributo, pois estará imune ao mesmo.

As subvenções são auxílios financeiros concedidos pelo Estado àqueles que prestam serviço de interesse público, enquanto os subsídios são recursos estatais destinados a promover uma atividade econômica ou setores estratégicos da indústria, conforme anota

²¹ CARRAZZA, Roque Antônio. *Direito constitucional tributário*. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 814.

²² Há discussão doutrinária sobre ser a isenção dispensa legal do pagamento do tributo devido ou hipótese de não incidência tributária em que sequer chegaria a nascer a obrigação tributária. Sobre o tema: CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito constitucional tributário*. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 844-856.

²³ ICHIHARA, Yoshiaki. *Imunidades tributárias*. São Paulo: Atlas, 2000, p. 128.

²⁴ Da CF: Art. 150 - Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: VI - instituir impostos sobre: b) templos de qualquer culto;

Terense Dornelles Trennepohl²⁵, com base na obra “Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais”, de Marcos André Vinhas Catão.

Por fim, as reduções de alíquota e as deduções da base de cálculo, como o próprio nome indica, consistem em fazer incidir menor alíquota ou deduzir valores da base de cálculo do tributo, o que resultará em menor montante a ser pago.

Feitos os devidos esclarecimentos conceituais, retoma-se o tema dos benefícios fiscais.

Os benefícios fiscais podem ser utilizados pelos entes tributários como instrumentos extrafiscais incentivadores de condutas, pois podem funcionar como prêmio/reconhecimento ao contribuinte que atua de acordo com interesse público relevante, conforme anota Leonardo Gonçalves Muraro²⁶.

No entanto, a utilização de benefícios fiscais como forma de estimular comportamentos é uma política que deve ser pensada de modo responsável e cuidadoso. Isso porque se está a tratar de hipótese em que o Estado, em nome de objetivos políticos, sociais, culturais, ambientais, renunciará à arrecadação que adviria dos tributos.

Leonardo Gonçalves Muraro²⁷ esclarece que a concessão de um benefício fiscal só será viável quando haja interesses públicos extrafiscais superiores ao da própria tributação; pois, do contrário, não deve o Estado renunciar à receita tributária.

Importa salientar, ainda, que a Constituição Federal impõe aos entes políticos que os benefícios fiscais e demais medidas que implicam em renúncia de receita sejam concedidos mediante lei específica. É o que dispõe o artigo 150, §6º, alterado pela EC 3/1993:

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

²⁵ TRENNEPOHL, Terense Dornelles. *Incentivos fiscais no direito ambiental*. São Paulo: Saraiva, 2008, p.103.

²⁶ MURARO, Leonardo Gonçalves. Benefícios fiscais, natureza, características e sua aplicação na defesa do meio ambiente. *Revista IOB de estudos tributários*. São Paulo, n. 43, p. 30, mai/jun 2005.

²⁷ MURARO, Leonardo Gonçalves. Benefícios fiscais, natureza, características e sua aplicação na defesa do meio ambiente. *Revista IOB de estudos tributários*. São Paulo, n. 43 p. 30, mai/jun 2005.

Ademais, o artigo 14 da lei complementar 101/2000 - Lei de Responsabilidade Fiscal - prevê a necessidade de estimar o impacto financeiro-orçamentário quando da concessão ou ampliação de benefícios fiscais que tenham por consequência a renúncia de receitas.

Fica evidente, portanto, que não se pode pensar na concessão de benefícios fiscais sem que haja um estudo adequado sobre a real necessidade da concessão do benefício, as vantagens que dele, e somente dele, adviriam e o impacto financeiro-orçamentário da medida.

1.3 PARAFISCALIDADE

A parafiscalidade é conceito distinto da extrafiscalidade.

Diz-se haver parafiscalidade quando a lei tributária permite que outra pessoa exija tributo em nome do ente estatal competente para instituir e cobrar tributos, destinando-se a tal pessoa o produto da arrecadação tributária.

Roque Antônio Carraza²⁸ sintetiza que a parafiscalidade consiste na cobrança por um terceiro, em seu próprio benefício, de tributo cuja competência tributária pertence a um dos entes políticos, o que se dá mediante autorização legal.

Paulo de Barros Carvalho²⁹ cita como exemplos de tributos parafiscais as contribuições previdenciárias, arrecadadas pelo Instituto Nacional da Seguridade Social - INSS³⁰, bem como a contribuição para a Ordem dos Advogados do Brasil - OAB, arrecadada pela própria OAB.

Em referidos exemplos, por força de lei, contribuições de competência da União (art. 149 e 195, CF) estão sendo arrecadadas por outras pessoas, às quais serão destinados os recursos decorrentes da arrecadação. É o que se denomina parafiscalidade.

²⁸ CARRAZZA, Roque Antônio. *Direito constitucional tributário*. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 549- 550.

²⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário linguagem e método*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 243.

³⁰ “A partir da publicação da lei 11.457, de 16.3.2007, a Secretaria da Receita Federal do Brasil assumiu as atribuições de arrecadar as contribuições sociais previstas nas alíneas *a*, *b* e *c* do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, e das contribuições instituídas a título de substituição”. (CASTRO, Carlos Alberto Pereira de; LAZZARI, João Batista. *Manual de Direito Previdenciário*. 10. ed. Florianópolis: Conceito Editorial, 2008, p.305)

1.4 SISTEMA TRIBUTÁRIO NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

A República Federativa do Brasil organiza-se nos termos do artigo 18 da Constituição Federal e tem como entes políticos a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

O “Sistema Tributário Nacional” localiza-se no Título IV do Capítulo I da Constituição Federal, que vai do artigo 145 ao artigo 162. Em tais artigos, é delimitada a competência tributária pertencente a cada ente político. O capítulo traz, ainda, regramentos gerais em matéria tributária, limitações ao poder de tributar e dispõe sobre a repartição de receitas.

Para José Marcos Domingues³¹ o constitucionalmente denominado Sistema Tributário Nacional “é forma de partilha de rendas em duas vertentes: 1- a divisão constitucional de competências entre os entes federados e 2 - o regime de participação dos Municípios e dos Estados na arrecadação da União”.

Cumpra-se atentar às duas formas de partilha de renda apontadas pelo autor, pois elas tratam de dois momentos distintos da tributação. O primeiro deles diz respeito à instituição e à cobrança do tributo; o segundo trata da destinação das receitas³² advindas da cobrança do tributo, cujo estudo cabe, também, ao Direito Financeiro³³. Ambos os momentos são importantes ao estudo das espécies tributárias, tema que será objeto dos tópicos seguintes.

1.5 ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS

O esforço doutrinário no estudo da classificação das espécies tributárias justifica-se por delinear contornos para a cobrança dos tributos, de acordo com o texto constitucional, com a

³¹ DOMINGUES, José Marcos. *Direito tributário e meio ambiente*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 35.

³² Conforme artigo 4º, inciso II do Código Tributário Nacional: a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la: II - a destinação legal do produto da sua arrecadação. Em consonância com referido artigo, Alfredo Augusto Becker considera que o tributo é objeto de uma determinada prestação jurídica, e o que acontece, depois, com o produto arrecadado com o tributo, constitui outra relação jurídica, de natureza administrativa, e não tributária. (BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972, p. 288.)

³³ O “Direito Financeiro está ligado às finanças públicas. Envolve o exercício da atividade financeira do Estado (...) sendo (...) expressão muito ampla com relação ao Direito Tributário, que trata apenas da entrada financeira do Estado correspondente ao tributo” BALTHAZAR, Ubaldo César. *História do tributo no Brasil*. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005, p. 27.

legislação infraconstitucional, e também com base nas regras de cada espécie tributária. Sobre a importância do estudo das espécies tributárias, leciona Roque Antônio Carraza³⁴:

(...) entre nós, o perfeito conhecimento das espécies e subespécies tributárias não é apenas uma exigência acadêmica, mas é fundamental, porque vai permitir que o contribuinte averigüe se está sendo tributado de modo correto, pela pessoa política competente, nos termos da Constituição Federal.

Ou seja, os tributos devem obedecer os princípios constitucionais tributários, a legislação tributária infraconstitucional e os regramentos específicos de cada espécie tributária.

1.5.1 Espécies tributárias no Código Tributário Nacional

De acordo com o artigo 5º do Código Tributário Nacional - elaborado na década de 60 e ainda em vigor - são três as espécies tributárias: os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria.

Os impostos são regulados pelo Livro Primeiro, que trata do Sistema Tributário Nacional, Título III do Código Tributário Nacional, nos artigos 16 e seguintes. As taxas, por sua vez, constam no Livro Primeiro, Título IV do Código Tributário Nacional e seguem o disposto nos artigos 77 e seguintes. As contribuições de melhoria, por fim, estão localizadas no Livro Primeiro, Título V do Código Tributário Nacional e regem-se pelos artigos 81 e seguintes.

O Código Tributário Nacional, assim, apresenta uma divisão tripartida dos tributos.

1.5.2 Espécies tributárias na Constituição Federal

O Capítulo I do Título IV da Constituição Federal, ao tratar do Sistema Tributário Nacional atribui aos entes políticos, em seu artigo 145, competência para instituir: I- impostos, II- taxas e III- contribuições de melhoria.

Não obstante, em um olhar mais atento e abrangente ao texto constitucional, é possível encontrar cinco espécies tributárias. É o que afirma a doutrina partidária da divisão quinquipartida.

³⁴ CARRAZZA, Roque Antônio. *Direito constitucional tributário*. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 492-493

Os defensores da divisão quinquipartida dos tributos consideram que as espécies previstas nos artigos 148, 149 e 195 da Constituição Federal estão em perfeita consonância com o conceito de tributo.

O artigo 148 da Constituição Federal³⁵ trata dos empréstimos compulsórios, cuja competência instituidora é da União, mediante lei complementar.

Os artigos 149 e 195 da Constituição Federal³⁶, por sua vez, tratam das contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais e econômicas. São as denominadas contribuições especiais.

Cabe registrar que o artigo 195 não está inserto no Título VI da Constituição Federal, relativo à tributação e ao orçamento, e sim no Título VIII, que trata da ordem social. Contudo, claro está que o artigo 195 trata de contribuições sociais, que integram o Sistema Tributário Nacional, por previsão expressa do artigo 149 da Constituição Federal.

Assim sendo, pode-se entender que a Constituição Federal prevê cinco espécies de tributos: I- os impostos, II- as taxas, III- as contribuições de melhoria (art. 145. CF), IV – os empréstimos compulsórios (148, CF) e V- as contribuições especiais (arts. 149 e 195, CF).

1.5.3 Critérios de diferenciação dos tributos

Marcus de Freitas Gouvêa³⁷, baseado em Geraldo Ataliba, expõe que o direito brasileiro adotou a teoria da diferenciação dos tributos pelo fato gerador. O artigo 4º do Código Tributário Nacional dispõe que a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la a denominação e a destinação do produto da arrecadação.

³⁵ Da CF: Art. 148 - A União, mediante lei complementar, poderá instituir Empréstimo Compulsório: I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no Art. 150, III, (b). Parágrafo único - A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

³⁶ Da CF: Art. 149 - Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no Art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo (...); Art. 195 - A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais (...).

³⁷ GOUVÊA, Marcus de Freitas. *A extrafiscalidade no direito tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 2006, p. 137- 139.

Contudo, a classificação dos tributos de acordo com o fato gerador, no entender Marcus de Freitas Gouvêa, se esgota na divisão tricotômica, constante no Código Tributário Nacional.

A despeito da vedação constante no artigo 4º do Código Tributário Nacional, no sentido de que a destinação do produto dos tributos é irrelevante à definição de sua natureza jurídica, Marcus de Freitas Gouvêa entende que a destinação do produto arrecadado deve ser tomada como critério para a classificação das espécies tributárias.

Hugo de Brito Machado³⁸ corrobora tal entendimento quando, ao tratar do artigo 4º do Código Tributário Nacional, aduz que o dispositivo deve ser interpretado no contexto em que está encartado. O autor lembra que o Código Tributário Nacional tratou apenas de três espécies tributárias; sendo compreensível, portanto, que o que nele se escreveu não seja sempre adequado ao tratamento das demais espécies tributárias.

Ou seja, adotada uma análise contextual do artigo 4º do Código Tributário Nacional, é possível entender que a destinação do produto arrecadado irá, por vezes, influenciar a classificação das espécies tributárias.

1.5.4 A divisão quinquipartida dos tributos

O estudo das espécies tributárias não se restringe à divisão tricotômica, prevista no Código Tributário Nacional, tampouco à divisão quinquipartida, advinda de uma visão mais abrangente do texto constitucional.

Luciano Amaro³⁹ esclarece que é possível encontrar na doutrina classificações das mais diversas, com diferentes graus de detalhamento. Tais classificações abrangem, com nuances distintas, divisões que vão desde a bipartida até a quinquipartida.

Adepto da divisão quinquipartida, Vitório Cassone⁴⁰ defende que a classificação das espécies tributárias deve ser extraída do próprio texto constitucional. Referido autor cita entendimento do Ministro Moreira Alves de que o artigo 145 da Constituição Federal, ao

³⁸ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 26. ed. São Paulo: Malheiros Editores, p.409.

³⁹ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 65-71.

⁴⁰ Vitório Cassone expõe que: “O ministro Moreira Alves no julgamento do RE nº.146.733.9/SP, DJU-1 de 06.11.1992, p. 20110, firmou entendimento no sentido de que os tributos podem ser classificados em cinco espécies” CASSONE, Vittorio. *Direito Tributário*. 16. ed São Paulo: Atlas, 2004, p. 92-94.

estabelecer a competência dos entes políticos para instituírem impostos, taxas e contribuições de melhoria, não negou a existência de outras espécies tributárias, até mesmo porque os empréstimos compulsórios (art. 148, CF) e as contribuições especiais (arts. 149 e 195, CF) não são de competência de todos os entes estatais, mas somente da União; sendo, assim, figuras autônomas.

As palavras de Hugo de Brito Machado⁴¹ reforçam o entendimento de que são cinco as espécies de tributos. O autor baseia-se nos artigos 148 e 149 da Constituição Federal e também no artigo 217 do Código Tributário Nacional. É o que se vê no trecho abaixo transcrito:

O tributo como conceituado no art. 3º do CTN, é um gênero do qual o art. 5º do mesmo Código indica como espécies os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria.

O art. 217 do CTN, com a redação que lhe deu o DL n. 27/1966, estabeleceu que as disposições do Código não excluem a incidência e a exigibilidade de outras contribuições, que indica. Isto tornou evidente a existência de uma quarta espécie de tributo, integrada pelas contribuições sociais. Tal conclusão restou reforçada pelo art. 149 da Constituição Federal.

Finalmente, tendo em vista o art. 148 da vigente Constituição Federal, também os empréstimos compulsórios não podem ser deixados de ser considerados uma espécie de tributo (...) o empréstimo compulsório na verdade não é tributo. Ele não é receita, do ponto de vista econômico (...) Mas no direito positivo brasileiro (...) figura no capítulo do Sistema Tributário o que parece indicar que o constituinte de 1988 também lhe atribuiu a natureza de tributo.

Diante da presença dos artigos 148 e 149 no capítulo do Sistema Tributário Nacional e dos demais argumentos acima expostos, bem como por se tratar de entendimento majoritário na doutrina, o presente trabalho adota a divisão quinquipartida dos tributos, nos moldes da divisão proposta pelos autores supra mencionados.

1.5.5 Impostos

Os impostos são tributos cujo fato gerador independe de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte, é o que dita o artigo 16 do Código Tributário Nacional.

⁴¹ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 26.ed. São Paulo : Malheiros, 2005, p.77.

Ou seja, para o surgimento da obrigação legal de pagar um imposto é necessário apenas que o ente competente para cobrá-lo, observadas as limitações constitucionais e infraconstitucionais, exija seu pagamento; não é necessário que haja atividade estatal específica referível ao contribuinte do imposto.

Esclarece Hugo de Brito Machado⁴² que o exame das várias hipóteses de incidência de impostos evidencia ser sua cobrança independente da atuação estatal específica relativa ao contribuinte:

(...) não importa que o Estado tenha ou não prestado algum serviço (...) o surgimento da obrigação tributária é sempre relacionado ao agir, ou ao ter do contribuinte, e inteiramente alheia ao agir do Estado.

Por ser a cobrança dos impostos independente de qualquer atuação específica estatal com relação ao contribuinte, a receita com ela arrecadada não se vincula, em regra, a qualquer órgão, fundo ou despesa (art. 167, IV, CF⁴³).

Registre-se, por fim, que os impostos podem ser instituídos por União, Estados, Distrito Federal e Municípios, a teor do art. 145 da Constituição Federal. Cabe, outrossim, ao Distrito Federal instituir os impostos estaduais e os municipais (art. 147, CF c/c art. 155, CF⁴⁴).

1.5.5.1 Impostos de competência da União

São impostos de competência da União os impostos incidentes sobre: importação (II) e exportação (IE), renda e proventos de qualquer natureza (IR), produtos industrializados

⁴² Op. cit. p.297.

⁴³ Da CF: Art. 167 - São vedados: IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvada a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo; redação dada pela Emenda Constitucional 42/2003.

⁴⁴ Da CF: Art. 147 - Competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais. (...) Art. 155 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...).

(IPI), operações de crédito, câmbio, seguro, ou títulos, valores mobiliários (IOF) e propriedade territorial rural (ITR), é o que dispõe o artigo 153 da Constituição Federal.

Os impostos acima mencionados são aqueles que foram instituídos pela União e são atualmente exigidos dos contribuintes.

Contudo, dentro da competência tributária da União, incluem-se ainda:

- o imposto sobre grandes fortunas (art. 153,VII, CF);
- o imposto extraordinário para o caso de guerra externa ou sua iminência (art. 154,II, CF);
- o imposto residual (art. 154,I, CF⁴⁵), que significa que a União pode instituir impostos não previstos em sua competência, respeitadas as condições previstas no texto constitucional.

1.5.5.2 Impostos de competência dos Estados

O artigo 155 da Constituição Federal confere aos Estados competência para instituir impostos incidentes sobre: transmissão *causa mortis* e doação (ITCMD), circulação de mercadorias e serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação; ainda que as prestações e as operações se iniciem no exterior (ICMS), propriedade de veículos automotores (IPVA).

1.5.5.3 Impostos de competência dos Municípios

Aos Municípios, nos termos do artigo 156 da Constituição Federal, compete instituir impostos sobre: propriedade predial e territorial urbana (IPTU), transmissão *inter vivos*, por ato oneroso, de bens imóveis e de direitos reais sobre imóveis (ITBI), serviços de qualquer natureza (ISS), excetuados os serviços sobre os quais incide o ICMS estatal.

1.5.6 Taxas

As taxas podem ser instituídas por União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

⁴⁵ Da CF: Art. 154 - A União poderá instituir: I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição.

O artigo 145, II da Constituição Federal, bem como o artigo 77 do Código Tributário Nacional, define que as taxas podem ter como fato gerador o exercício do poder de polícia ou a utilização, efetiva ou potencial, do serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto a sua disposição.

Perceba-se que, ao contrário dos impostos, as taxas exigem que o ente competente para a cobrança ofereça uma atividade voltada ao contribuinte. Em outras palavras, as taxas devem ser referíveis ao contribuinte, conforme esclarece Hugo de Brito Machado⁴⁶.

Além da necessidade da referibilidade exige-se que as taxas não tenham bases de cálculo próprias dos impostos (art. 145, §2º, CF⁴⁷). Atento ao artigo 145, §2º, CF, Kiyoshi Harada⁴⁸ leciona que é preciso analisar as bases de cálculo das taxas, a fim de averiguar se não coincidem com bases de cálculo típicas dos impostos. Por exemplo, não podem as taxas incluir em sua base de cálculo a área do imóvel, que é fator componente da base de cálculo do IPTU.

Assim, em síntese:

- as taxas podem ser exigidas tanto em virtude do exercício do poder de polícia como em função da prestação de serviço público, efetivo (art. 79, I, a, CTN) ou potencial (art. 79, I, b, CTN);

- é vedada a criação de taxas com base de cálculo específica de imposto;

- independentemente do motivo de instituição da taxa, a legitimação da cobrança exige atividade estatal dirigida ao contribuinte.

Sobre os limites validadores da cobrança das taxas leciona Paulo de Barros Carvalho⁴⁹, que as taxas podem ser exigidas em função do exercício do poder de polícia ou em função da prestação efetiva ou potencial de serviço público específico e divisível. Transcreve-se abaixo a lição do autor:

⁴⁶ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 26.ed São Paulo: Malheiros, 2005, p.420.

⁴⁷ Da CF: Art. 145, §2º: As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.

⁴⁸ HARADA, KYIOSHI. *Direito financeiro e tributário*. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2008, p. 301-303.

⁴⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário linguagem e método*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008, p.698.

em função do exercício do poder de polícia inspecionando e fiscalizando os particulares em nome do bem comum,, que abre espaço à remuneração por meio da ‘taxa de polícia’ (...) o ato expressivo do poder de polícia deve ser específico e divisível para fins de exigência da taxa.

em função da prestação efetiva ou potencial de serviço público específico e divisível - específico refere-se exatamente à referência direta ao particular que constitui a especificidade do serviço público (...) divisibilidade por sua vez, significa a possibilidade de mensurar o serviço

(...) a cobrança da taxa poderá ocorrer não apenas nos casos em que houver efetiva utilização do serviço público específico e divisível, mas também nas hipóteses em que, sendo o serviço de utilização compulsória, seja ele colocado à disposição do particular.

O poder de polícia, conceituado no artigo 78 do Código Tributário Nacional, refere-se, em resumo, à limitação de direitos, interesses ou liberdades em prol do interesse público. Cabe observar, ainda, que a atividade de fiscalização está inclusa no poder de polícia, conforme assevera Celso Antônio Bandeira de Mello⁵⁰. Não por outra razão, o professor Paulo de Barros Carvalho, na lição acima exposta, refere-se à possibilidade de se cobrar taxas por atos de inspeção e fiscalização.

O serviço público, por sua vez, é “atividade de oferecimento de utilidade ou comodidade material fruível diretamente pelos administrados, prestado pelo Estado ou por quem lhe faça as vezes, sob regime de direito público”, conforme lição de Celso Antônio Bandeira de Mello⁵¹.

É oportuno registrar que pessoas privadas podem prestar serviços públicos em nome do Estado. Em tais casos, quando cobrado determinado valor como forma de financiar o serviço público não privativo do Estado, a doutrina inclina-se ao entendimento de que se estará diante de um preço público, e não de uma taxa.

Contudo, não há consenso doutrinário sobre quais serviços são remunerados por taxa e quais são remunerados por preço público. Hugo de Brito Machado⁵² anota que a definição

⁵⁰ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito Administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2009, p.829

⁵¹ Op. cit. p.665

⁵² MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 26.ed. São Paulo : Malheiros, 2009, p. 434-435

o que seja atividade específica do Estado enseja inúmeras divergências. Assim, sendo o critério para diferenciar taxas de preços públicos parece residir na compulsoriedade.

Conforme lição de Hugo de Brito Machado⁵³, até mesmo pela natureza tributária, as taxas seriam compulsórias, e os preços não compulsórios. O autor registra, ainda, que as taxas devem respeitar os princípios constitucionais tributários.

Cícero Caldas Neto⁵⁴ informa que há direcionamentos doutrinários e jurisprudenciais⁵⁵ no sentido de que as taxas são compulsórias e os preços públicos voluntários e de que apenas as taxas sujeitam-se às limitações constitucionais ao poder de tributar (art.150, CF).

Luciano Amaro⁵⁶, por sua vez, anota que as taxas são obrigação imposta, e os preços são obrigação voluntária, residindo o desafio em se estabelecer quais serviços devem ser remunerados por taxa e quais serviços devem ser remunerados por preço.

1.5.7 Contribuições de melhoria

A contribuição de melhoria é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária (art. 145, III, CF⁵⁷).

Elucida Kiyoshi Harada⁵⁸ que a contribuição de melhoria tem sua cobrança legitimada sempre que da execução da obra pública decorrer valorização imobiliária para o contribuinte. O autor expõe que a contribuição de melhoria tem por fato gerador a atuação estatal referida ao contribuinte por meio de um elemento intermediário: a valorização do

⁵³ Op. cit.

⁵⁴ NETO, Cícero Caldas. *Preço público e taxas: algumas considerações*. Revista de Informação Legislativa On Line . Disponível em: http://www.senado.gov.br/web/cegraf/tril/Pdf/pdf_135/r135-30.pdf. Acesso em: 19 set. 2009.

⁵⁵ Súmula 545: Supremo Tribunal Federal: “Preços de serviços públicos e taxas não se confundem, porque estas, diferentemente daqueles, são compulsórias e tem sua cobrança condicionada a prévia autorização orçamentária, em relação a lei que as instituiu”.

⁵⁶ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 13. ed . São Paulo: Saraiva, 2007, p. 40-41.

⁵⁷ Da CF: Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: III- contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

⁵⁸ HARADA, KYIOSHI. *Direito financeiro e tributário*. 17 ed. São Paulo: Atlas, 2008, p. 303-304.

imóvel. Ausente a valorização do imóvel não estará legitimada a cobrança da contribuição de melhoria, conforme ensina Luciano Amaro⁵⁹.

Adotada a doutrina de Geraldo Ataliba⁶⁰, pode-se dizer que a contribuição de melhoria é tributo vinculado, tal qual a taxa. Ocorre que no caso da contribuição de melhoria a hipótese de incidência consiste na descrição de uma consequência da atuação estatal, a valorização do imóvel, e não na atuação estatal em si.

Sérgio Martins Guerreiro⁶¹, com base nos ensinamentos de Sacha Calmon Navarro Coêlho, apresenta duas matrizes históricas da contribuição de melhoria, que facilitam a compreensão dos limites da contribuição:

(...) percebe-se da análise histórica do instituto duas grandes matrizes fundamentais, uma de origem anglo- saxônica, a outra de origem germânica.

Na primeira, a exação do tributo repousa no fundamento da equidade, no princípio do não locupletamento ilícito. O nascedouro do instituto estaria ligado à idéia de justiça de que aqueles beneficiados diretamente pela valorização imobiliária decorrente de obras públicas financiadas por toda a coletividade deveriam pagar por esse plus, por essa mais valia que se incrementou em seus imóveis particulares.

O modelo germânico, nascido na Prússia em 1875, abandonando qualquer referência ao *plus-value* imobiliário, fundamenta-se em um princípio fiscal de repartição, entre os proprietários de imóveis beneficiados, dos gastos públicos realizados com a obra pública. O tributo de matriz germânica apóia-se, assim, na idéia da reparação do gasto público.

Da análise histórica, sobressai que a idéia de limitar a contribuição de melhoria à valorização decorrente da obra pública tem por base histórica a equidade. A partir de tal visão, deve o contribuinte arcar com os custos da obra até o limite em que foi beneficiado.

Por outro lado, a limitação da contribuição de melhoria ao valor gasto com a obra baseia-se na idéia de que é necessário que os beneficiados retornem aos cofres públicos todo o dinheiro gasto com a obra.

⁵⁹ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 46-48.

⁶⁰ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. 7. tir. São Paulo: Malheiros, 2000, p.131 e p. 170.

⁶¹ GUERREIRO, Sérgio Martins. *Contribuição de melhoria e renúncia fiscal*. Disponível em: <http://www.buscalegis.ufsc.br/revistas/index.php/buscalegis/article/viewFile/21223/20787>. Acesso em 12 set. 2009.

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 81⁶², adota tanto os fundamentos da equidade quanto o do ressarcimento aos cofres públicos, pois exige que a contribuição de melhoria tenha por limite total a despesa realizada e por limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado. De modo que a contribuição de melhoria deve respeitar tanto o limite total quanto o limite individual.

Não obstante haver previsão expressa no artigo 81 do Código Tributário Nacional de respeito a ambos os limites acima mencionados, há doutrina a entender que estaria dispensada a observância de ambos os limites. A dispensa teria por base a Constituição Federal, que em seu artigo 145, III, prevê que os entes políticos são competentes para instituírem “contribuição de melhoria decorrente de obra pública”; sem, contudo, mencionar a observância de limites de custo ou de valorização. Sacha Calmon Navarro Coêlho⁶³, por exemplo, entende que a Constituição Federal, em seu artigo 145, III, optou pela contribuição de melhoria tipo custo, voltada a cobrir o custo total da obra; restando prejudicada a contribuição de melhoria com base na mais-valia do contribuinte.

1.5.8 Contribuições especiais

As contribuições especiais, tal qual ocorre com os empréstimos compulsórios, são tributos de competência da União.

São inúmeras as possibilidades de instituição de contribuições especiais e o tema é objeto de ampla discussão doutrinária. Afirma Hugo de Brito Machado⁶⁴ que as contribuições especiais são “para a doutrina jurídica, nacional e estrangeira, um ponto de intermináveis controvérsias”.

Nos termos do artigo 149 da Constituição Federal, compete à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou

⁶² Do CTN: Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como *limite total* a despesa realizada e como *limite individual* o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

⁶³ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Manual de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 258.

⁶⁴ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 26.ed. São Paulo : Malheiros, 2005, p.406.

econômicas. É possível entender, assim, que a divisão leva em conta a finalidade das contribuições.

São três os tipos de contribuições especiais: 1- contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas, 2- contribuições para a Seguridade Social e 3- contribuições de intervenção no domínio econômico. O tema será abordado nos tópicos seguintes; a contribuição municipal para o custeio da iluminação pública (art. 149-A, CF⁶⁵) e a contribuição previdenciária estadual ou municipal (art. 149, §1º, CF⁶⁶) não serão analisadas.

1.5.8.1 Contribuições de interesse das categorias profissionais e econômicas

Luciano Amaro⁶⁷ ensina que as contribuições de interesse das categorias profissionais e econômicas destinam-se ao custeio das instituições que fiscalizam e/ou representam categorias econômicas ou profissionais, que tem capacidade para cobrar contribuições em nome da União e se beneficiarem de tais recursos. O próprio nome denota a função de tais contribuições, cobradas para financiar instituições de interesse de determinadas categorias profissionais e econômicas.

Kiyoshi Harada⁶⁸ cita, como exemplos das contribuições aqui tratadas, as contribuições arrecadadas para a manutenção do Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial - SENAC, do Serviço Social do Comércio- SESC e da Ordem dos Advogados do Brasil - OAB.

1.5.8.2 Contribuições para a Seguridade Social

De início, importa compreender que as contribuições para a Seguridade Social destinam-se ao custeio dos serviços de Saúde, Previdência e Assistência Social. É o que se depreende do artigo 194 da Constituição Federal:

⁶⁵ Da CF: Art. 149-A - Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III .

⁶⁶ Da CF: Art. 149, § 1º - Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União

⁶⁷ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2007 p. 173/177, p. 55.

⁶⁸ HARADA, KYIOSHI. *Direito financeiro e tributário*. 17.ed. São Paulo: Atlas, 2008, p. 313 -315.

Art. 194 - A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.

O artigo 195 da Constituição Federal, por sua vez, dita, em síntese, que a Seguridade Social será financiada por toda a sociedade, direta ou indiretamente, por meio de recursos orçamentários provenientes dos orçamentos dos entes políticos (U- E – DF – M) e das contribuições sociais ali delineadas.

Vertem contribuições à Seguridade Social empresas e entidades a ela equiparadas, empregadores domésticos, apostadores de concursos de prognósticos, importadores de bens ou serviços, trabalhadores em geral, segurados especiais, conforme esclarecem Carlos Alberto Pereira de Castro e João Batista Lazzari⁶⁹.

Importante transcrever, em parte, o teor do artigo 195 da Constituição Federal para melhor compreender quais são as possibilidades de instituição de contribuições para a Seguridade Social:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

(a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

b) a receita ou o faturamento;

c) o lucro;

⁶⁹ CASTRO, Carlos Alberto Pereira de; LAZZARI, João Batista. *Manual de Direito Previdenciário*. 10. ed. Florianópolis: Conceito Editorial, 2008, p. 219-290.

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o Art. 201

III - sobre a receita de concursos de prognósticos;

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.

Tomado o rol do artigo 195, observa-se serem diversos os contribuintes da Seguridade Social. Vê-se, ainda, que há um regramento constitucional específico e detalhado quanto às contribuições devidas; havendo vagueza, contudo, quando a Constituição Federal trata de contribuições do trabalhador e do importador; sem estabelecer, no entanto, a base de cálculo a ser utilizada.

Sobre a instituição das contribuições sociais, Paulo de Barros Carvalho⁷⁰ observa que o legislador federal, ao descrever hipótese de incidência e base de cálculo para as contribuições delineadas no artigo 195 da Constituição Federal, deverá limitar-se a instituir apenas uma contribuição para cada hipótese. Ademais, tais contribuições devem ter a receita, com elas arrecadada, destinada ao Orçamento da Seguridade Social (art. 165, §5º, III c/c art. 167, VIII, CF⁷¹).

Sobre a vinculação das receitas arrecadadas, Hugo de Brito Machado aduz que o Orçamento da Seguridade Social não se confunde com o do Tesouro Nacional, restando claro que as receitas das contribuições do artigo 195 da Constituição Federal vinculam-se, exclusivamente, ao custeio da Seguridade Social.

Registre-se, por fim, que, além das contribuições para a Seguridade Social previstas no texto constitucional, o artigo 195, §4º da Constituição Federal prevê a possibilidade de instituição de “outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social”. Para tal, a Constituição Federal exige que a instituição da nova fonte de custeio ocorra

⁷⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário linguagem e método*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 715.

⁷¹ Da CF: Art.165, § 5º - A lei orçamentária anual compreenderá: III - o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público. (...) Art. 167 - São vedados: VIII - a utilização, sem autorização legislativa específica, de recursos dos orçamentos fiscal e da seguridade social para suprir necessidade ou cobrir déficit de empresas, fundações e fundos, inclusive dos mencionados no Art. 165, § 5º.

por lei⁷² e que sejam respeitadas no mais, as limitações e exigências peculiares ao imposto residual da União⁷³.

1.5.8.3 Contribuições de intervenção no domínio econômico

A contribuição de intervenção no domínio econômico – CIDE - pode ser instituída apenas pela União e tem por finalidade, como denuncia sua denominação, intervir na atividade econômica. A intervenção estatal na atividade econômica, nas palavras de Celso Antônio Bandeira de Mello⁷⁴ inclui as atividades de: a) fiscalizar, normatizar e regular a atividade econômica b) incentivar a iniciativa privada, por meio de favores fiscais ou financiamentos.

O entendimento acima exposto tem por base o artigo 174 da Constituição Federal, que diz que incumbe ao Estado atuar como fiscalizador, incentivador e planejador da atividade econômica; destacando, todavia, que o planejamento estatal não vincula a iniciativa privada, pois meramente indicativo.

Nesse contexto de intervenção estatal na ordem econômica, as CIDEs surgem como instrumentos interventivos voltados à consecução dos objetivos constitucionais econômicos.

⁷² Não obstante conste na Constituição apenas o termo lei, e não lei complementar há entendimento no sentido de que a instituição de nova fonte de custeio para a Seguridade Social exige lei complementar. Assim decidiu o Plenário do Supremo Tribunal Federal em 2003: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. PREVIDÊNCIA SOCIAL. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL: PARLAMENTAR: EXERCENTE DE MANDATO ELETIVO FEDERAL, ESTADUAL ou MUNICIPAL. (...) Ademais, a Lei 9.506/97, § 1º do art. 13, ao criar figura nova de segurado obrigatório, instituiu fonte nova de custeio da seguridade social, instituindo contribuição social sobre o subsídio de agente político. A instituição dessa nova contribuição, que não estaria incidindo sobre "a folha de salários, o faturamento e os lucros" (C.F., art. 195, I, sem a EC 20/98), exigiria a técnica da competência residual da União, art. 154, I, ex vi do disposto no art. 195, § 4º, ambos da C.F. É dizer, somente por lei complementar poderia ser instituída citada contribuição. III. - Inconstitucionalidade da alínea h do inc. I do art. 12 da Lei 8.212/91, introduzida pela Lei 9.506/97, § 1º do art. 13. IV. - R.E. conhecido e provido.

⁷³ As limitações à instituição do imposto residual da União, afastada a discussão acerca da instituição por lei complementar, acima explicitada, são: não-cumulatividade e não ter fato gerador ou base de cálculo própria dos impostos (no caso das contribuições sociais, leia-se: das contribuições sociais) já discriminados na Constituição Federal.

⁷⁴ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito Administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 789.

Roque Antônio Carraza⁷⁵ ensina que, por meio de contribuições de intervenção no domínio econômico, “a União usa de institutos tributários para direcionar os contribuintes a certos comportamentos, comissivos ou omissivos, úteis ao interesse coletivo”.

A utilização das CIDEs, de tal modo, é a de tributo, dotado de fortes aspectos extrafiscais, voltado a intervir na ordem econômica.

Importa salientar, ainda, que o texto constitucional não traça um quadro limitador e norteador da instituição e cobrança de tais contribuições. A ausência regulamentação constitucional das contribuições de intervenção no domínio econômico abre ampla margem para que a União institua CIDEs sobre os mais diversos fundamentos e bases de cálculo.

A ausência de tratamento constitucional capaz de tornar previsíveis os contornos das CIDEs é exposta por Daniel de Carvalho Guimarães⁷⁶, em artigo sobre o tema, do qual extraímos que:

A Constituição Federal, nesse ponto, não limitou a atuação do legislador infraconstitucional na escolha do mecanismo regente da relação contribuição/intervenção, permitindo-lhe, segundo o juízo de conveniência legislativa e a política econômica adotada pelo Estado, a eleição do meio mais eficaz para o alcance das finalidades que impulsionam a intervenção. A definição adotada pela Constituição Federal para a contribuição interventiva apenas deixa claro que a exação deve servir de instrumento à intervenção pretendida.

Vê-se, assim, que há inúmeros caminhos para que a União institua contribuições de intervenção no domínio econômico e que, diante da parca regulamentação constitucional, caberá ao legislador traçar os limites da exação.

Como exceção à ausência de regulamentação constitucional para as CIDEs, destaca-se o regramento específico sobre alterações de alíquotas e destinação de receitas, para a CIDE combustível⁷⁷, previsto no artigo 177, §4º da Constituição Federal.

⁷⁵ CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 22. ed. São Paulo: Malheiros. 2006, p. 569-570.

⁷⁶ GUIMARÃES, Daniel de Carvalho. As contribuições de intervenção no domínio econômico e o princípio da proporcionalidade. *Jus Navigandi*, Teresina, ano 9, n. 631, 31 mar. 2005. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=6571>> Acesso em: 25 set. 2009.

⁷⁷ A CIDE combustível é cobrada em virtude de atividades de importação ou comercialização petróleo e derivados, gás natural e derivados e álcool combustível, é o que prevê o artigo 177, §4º da Constituição Federal.

No mais, a inexistência de regramento constitucional expresso para pontos relevantes no que toca à instituição das CIDEs abre ampla margem para que a União exerça sua competência tributária quando da instituição da CIDE, por lei, que, anote-se, poderá ter *status* de lei ordinária⁷⁸.

Por fim esclareça-se que as CIDEs são contribuições finalísticas, que visam, portanto, a determinada intervenção na atividade econômica. Assim, o fato gerador da CIDE não pode ser contrário à finalidade por ela almejada e, tampouco, a destinação da receita da contribuição em questão poderá ser diversa do fim por ela buscado. A defender a necessidade de que o produto arrecadado com a CIDE se destine à finalidade pela qual a contribuição foi instituída tem-se a doutrina de Hugo de Brito Machado⁷⁹, Maria Lúcia Luz Leiria⁸⁰ e Roque Antônio Carraza⁸¹.

1.5.9 Empréstimos compulsórios

O empréstimo compulsório é tributo de competência exclusiva da União.

⁷⁸ CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO: SEBRAE: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO. Lei 8.029, de 12.4.1990, art. 8º, § 3º. Lei 8.154, de 28.12.1990. Lei 10.668, de 14.5.2003. C.F., art. 146, III; art. 149; art. 154, I; art. 195, § 4º. I. - As contribuições do art. 149, C.F. - contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas - posto estarem sujeitas à lei complementar do art. 146, III, C.F., isso não quer dizer que deverão ser instituídas por lei complementar. A contribuição social do art. 195, § 4º, C.F., decorrente de "outras fontes", é que, para a sua instituição, será observada a técnica da competência residual da União: C.F., art. 154, I, ex vi do disposto no art. 195, § 4º. A contribuição não é imposto. Por isso, não se exige que a lei complementar defina a sua hipótese de incidência, a base impositiva e contribuintes: C.F., art. 146, III, a. Precedentes: RE 138.284/CE, Ministro Carlos Velloso, RTJ 143/313; RE 146.733/SP, Ministro Moreira Alves, RTJ 143/684. (...) (*Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE 415188 AgR, Relator(a): Min. Carlos Velloso, Segunda Turma, julgado em 23/03/2004, DJ 23-04-2004*)

⁷⁹ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 408.

⁸⁰ LEIRIA, Maria Lúcia. *Algumas reflexões sobre aspectos constitucionais da contribuição de intervenção no domínio econômico*. Revista Dialética de Direito Tributário. v. 88. São Paulo: Dialética, 2003. No mesmo sentido: CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 525; BALEEIRO, Aliomar, atualizado por DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 69.

⁸¹ CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 22. ed. São Paulo: Malheiros. 2006, p. 567-569.

Em estudo histórico do instituto, Aliomar Baleeiro, atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi⁸² destaca que, na década de 50, surgiram os empréstimos forçados, quando o crédito nacional foi arruinado pela inflação e que por terem os Estados iniciado a instituição de seus próprios empréstimos compulsórios surgiu a vedação de que limitava os empréstimos forçados à competência da União.

A União apenas poderá instituir empréstimos compulsórios por lei complementar, é o que dispõe o artigo 148 do texto constitucional:

Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir Empréstimo Compulsório:

I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no Art. 150, III, (b).

Parágrafo único - A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

Nos termos do parágrafo único do dispositivo acima citado, os recursos arrecadados com o empréstimo compulsórios se vinculam à despesa que fundamentou sua instituição.

Quanto às despesas capazes de fundamentar a instituição de empréstimos compulsórios há duas vertentes: 1-as despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência e 2- as despesas decorrentes de investimento público de caráter urgente e relevante interesse nacional.

Despesas extraordinárias, nas palavras de Sacha Calmon Navarro Coêlho⁸³, ocorrem quando comprovada “a inanição do Tesouro”, quando, esgotados os fundos públicos, inclusive os de contingência, subsiste a necessidade de custear medidas essenciais a serem

⁸² BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Atualizada por Mizabel Abreu Derzi. Rio de Janeiro, Forense, 1999, p. 183.

⁸³ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro Forense, 1992, p. 147.

tomadas em caso de calamidades públicas sérias (maremotos, terremotos, graves enchentes), verdadeiras catástrofes, “hecatombes avassaladoras”.

No que concerne às despesas com investimento público de caráter urgente e relevante interesse nacional é difícil precisar ao certo seu conteúdo, pois vago o conceito do que venha a ser relevante ao interesse nacional.

Além da dificuldade em se definir o que é relevante interesse nacional, há dificuldades em se entender o que é a urgência para fins de instituição de empréstimo compulsório, uma vez que o empréstimo compulsório destinado a custear o investimento “urgente” deverá, contudo, obedecer ao princípio da anterioridade⁸⁴.

Ora se o investimento é urgente como aguardar a anterioridade? Para Sacha Calmon Navarro Coelho⁸⁵, o investimento deve ser urgente, mas não emergencial.

Oportuno ainda destacar que, no que atine aos empréstimos compulsórios, a Constituição Federal prevê as hipóteses autorizadoras da cobrança e as condições sob as quais será permitida a instituição e a cobrança do tributo. Não esclarece, contudo, qual será o fato ensejador da cobrança do tributo. Luciano Amaro⁸⁶ expõe que, como o texto constitucional não indica os possíveis fatos geradores do tributo, cabe à lei complementar instituidora do empréstimo compulsório prever seu fato gerador.

Importa notar, por fim, que o empréstimo compulsório é a única espécie tributária que prevê a devolução do valor cobrado, após determinado período. Acerca da devolução do valor cobrado, Leandro Paulsen⁸⁷ expõe que o pagamento do empréstimo compulsório

⁸⁴ O princípio da anterioridade, previsto no art. 150, III, “b” da Constituição Federal, impede o Estado de cobrar tributo do contribuinte no mesmo ano (exercício financeiro) em que haja sido publicada a lei que instituiu, ou aumentou, o tributo. Ou seja, a previsão legal do tributo deve ser razoavelmente anterior à sua cobrança. Visando dar maior efetividade a tal princípio, a Emenda Constitucional 42/2003 acrescentou a alínea “c” ao art. 150, III, CF, que impõe o intervalo mínimo de 90 dias entre a instituição e a cobrança. O empréstimo compulsório para custear investimento público urgente e de relevante interesse nacional obedece, por disposição expressa do art. 148, II, à anterioridade anual; havendo, no entanto, divergências quanto à sua submissão à anterioridade 90 dias, que tem por base o art. 150, §1º, CF.

⁸⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro Forense, 1992, p. 147.

⁸⁶ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 13 ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 50-51.

⁸⁷ PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição Federal e código à luz da doutrina e da jurisprudência*. 8.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2006, p. 131.

gera direito adquirido à devolução, direito este que é direito subjetivo do contribuinte, que não pode ser suprimido posteriormente, sob pena de burla à Constituição Federal.

O primeiro capítulo deste trabalho termina aqui. O conceito de extrafiscalidade e as espécies tributárias foram seu objeto. O próximo capítulo tratará da tributação ambiental e dos tributos ambientalmente orientados no Brasil.

2. TRIBUTAÇÃO AMBIENTALMENTE ORIENTADA NO BRASIL

Este capítulo trata da tributação ambientalmente orientada no Brasil. Apresenta os conceitos de tributação ambiental em sentido restrito e em sentido amplo e expõe o tema do tributo ambientalmente orientado. Por fim, traz à colação algumas experiências com tributos ambientalmente orientados no Brasil.

2.1 TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL

Entende-se ser tributação ambiental aquela em que os tributos são utilizados com o objetivo de propiciar um impacto positivo para a proteção ambiental. Assim, a tributação ambiental tem objetivo diverso da mera arrecadação de recursos para o Estado, pois visa, também, à proteção ambiental. É, portanto tributação de fortes aspectos extrafiscais.

Quando voltada a induzir comportamentos ambientalmente responsáveis, a tributação ambiental liga-se aos aspectos extrafiscais motivacionais dos tributos. Isto não significa, contudo, como veremos adiante, que a tributação ambiental não possa atuar enquanto forma de arrecadação de recursos para que o Estado promova serviços públicos ambientais.

No atinente à implementação da tributação ambiental, Fernando Magalhães Modé⁸⁸, com base em estudos da OCDE⁸⁹, anota que esta deve ocorrer de modo a não alterar substancialmente a carga fiscal de uma determinada economia. No mesmo sentido, expõem Anderson Lobato e Gilson Almeida⁹⁰ que a tributação ambiental não deve objetivar criar nova carga tributária, mas sim atuar de modo finalístico induzindo comportamentos ambientalmente sustentáveis. Veja-se que o objetivo da tributação ambiental não é causar

⁸⁸ MODÉ, Fernando. *Tributação ambiental: a função do tributo na proteção do meio ambiente*. 1. ed. 5ª reimpressão. Curitiba: Juruá, 2007, p. 99-101.

⁸⁹ OCDE é a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico, criada na década de 60 é composta hoje por trinta países, dentre os quais ainda não está incluído o Brasil. Dentre as missões da OCDE consta a de incentivar o crescimento sustentável da Economia. Texto adaptado do original em inglês, disponível em: <http://www.oecd.org/home>. Acesso em 14 out. 2009.

⁹⁰ LOBATO, Anderson; ALMEIDA, Gilson César. *Tributação ambiental: uma contribuição ao desenvolvimento sustentável*. In: TÔRRES, Heleno Taveira (org.). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 633.

desastres à política macroeconômica, tampouco desestabilizar o comércio de produtos/serviços, mas proteger o meio ambiente. Assim, na implementação da tributação ambiental, será preciso lidar com a árdua tarefa de modificar contornos da tributação minimizando possíveis reflexos indesejados na política econômica e fiscal.

Ainda quanto à implementação da tributação ambiental, é possível pensá-la com base em duas correntes distintas, explicitadas por José Marcos Domingues⁹¹. A primeira corrente parte da visão restrita de tributo ambiental e consiste em criar tributação ambiental com “novos tributos”, que tenham por fato gerador a degradação ambiental. O que propõe a tributação ambiental restrita é que incidam tributos sobre atitudes poluidoras, tais como emissão de gases poluidores da camada de ozônio, despejo de produtos químicos nos rios, utilização de agrotóxicos lícitos⁹² sem o devido cuidado com o meio ambiente. A segunda corrente, por sua vez, de visão mais ampla, pensa na orientação ambiental dos tributos já existentes como forma de implementação da tributação ambiental. Ou seja, trata de adaptar a já velha e conhecida carga tributária a objetivos ambientais.

Este trabalho trata apenas da tributação ambientalmente orientada, ou seja, daquela implementada por meio da utilização dos tributos já existentes.

O próximo tópico abordará a questão do tributo ambientalmente orientado.

2.2 TRIBUTO AMBIENTALMENTE ORIENTADO

O tributo ambientalmente orientado pode ser explicado a partir de sua própria denominação.

Enquanto *tributo*, tomada em sua definição legal (art. 3º, CTN), é prestação pecuniária compulsória devida ao Estado cuja finalidade clássica é a arrecadação de recursos para o financiamento das atividades estatais. Ademais, há que ser instituído, em regra, por lei e não se presta a sancionar atos ilícitos.

Por ser *ambientalmente orientado* é instrumento de que dispõe o Estado para atuar, de modo positivo, no alcance do objetivo da preservação ambiental; razão pela qual, grande

⁹¹ DOMINGUES, José Marcos. *Direito tributário e meio ambiente*. 3. ed. Rio de Janeiro : Forense, 2007, p. 64-65.

⁹² Importa lembrar que, nos termos do art. 3º do CTN, o tributo não é sanção de ato ilícito. Assim, caso se quisesse instituir um tributo incidente sobre fato gerador poluidor este incidiria sobre poluição lícita, e não ilícita.

parte das vezes, nele sobressai o aspecto extrafiscal. Quando sobressalente o aspecto extrafiscal, de nítida intervenção na atividade econômica, diz-se que o tributo ambientalmente orientado está sendo utilizado como instrumento econômico para a preservação ambiental.

Dentre as características dos tributos ambientalmente orientados acima referidas, algumas merecem ser destrinchadas, são elas: 1- a definição em lei, 2- o aspecto extrafiscal, 3- a natureza de não ser sanção de atos ilícitos, 4- a atuação enquanto instrumento econômico e 5- a orientação para a proteção ambiental.

2.2.1 Tributo ambientalmente orientado e sua definição em lei

Ainda que notadamente extrafiscal o tributo ambientalmente orientado deve ser instituído, em regra, por lei.

O entendimento de que o tributo deve ser definido por lei tem por base o princípio da legalidade tributária, consagrado no artigo 150, inciso I da Constituição Federal que dita:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

O dispositivo acima referido harmoniza-se com os direitos e garantias consagrados no artigo 5º, II da Constituição Federal:

Art. 5º - Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: II - *ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.*

Nesse viés, o princípio da legalidade em matéria tributária coaduna-se com o fato de a República Federativa do Brasil ser Estado Democrático de Direito (art. 1º, CF), no qual o povo exerce seu poder por meio dos representantes eleitos ou, diretamente. Em tal modelo de Estado, cabe ao Poder Legislativo, legitimado pela votação popular, editar leis para fazer valer o poder que “emana do povo”, nos termos do art.1º, parágrafo único da Constituição Federal.

Leciona Paulo de Barros Carvalho⁹³ que o princípio da legalidade é limite objetivo, que se presta a oferecer segurança jurídica aos cidadãos, para que estes atuem apenas de acordo com o previsto em lei.

Assim, conforme visto no primeiro capítulo, o tributo é prestação pecuniária, que deve estar definida, *a priori*, em lei. Lei esta que legitima e valida a cobrança do tributo e que confere segurança jurídica aos contribuintes. É o que deverá ocorrer, em regra, com os tributos ambientalmente orientados.

No entanto, o princípio da legalidade comporta exceções, dentre as quais se destaca o tratamento de determinadas matérias pela legislação, e não pela lei tributária, de que são exemplos: a definição de obrigações acessórias (art. 113. §2º c/c/ art. 96, CTN⁹⁴) e a atualização monetária do valor da base de cálculo do tributo (art. 97, §2º, CTN⁹⁵).

Há ainda a alteração de alíquotas por ato do Poder Executivo, que constitui mitigação ao princípio da legalidade. O artigo 155, §4, IV da Constituição Federal permite aos Estados e ao Distrito Federal, por deliberação, definir as alíquotas do ICMS. O artigo 153, §1º, por sua vez, faculta ao Poder Executivo, nos limites legais, alterar as alíquotas dos impostos de importação e de exportação, do IPI e do IOF.

No próximo capítulo será aprofundada a questão da alteração de alíquotas prevista no artigo 153, §1º da Constituição Federal. Por ora, cumpre anotar que o tributo ambientalmente orientado deve ser definido, em regra, por lei.

É necessário, ainda, destacar que qualquer exceção à legalidade que se pretenda defender, no âmbito da instituição ou majoração de tributos ambientalmente orientados, deverá estar prevista no ordenamento jurídico tributário.

⁹³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário linguagem e método*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 282.

⁹⁴ Do CTN: Art. 113, §2º A obrigação acessória decorrente da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos; Art. 96 - A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

⁹⁵ Do CTN: Art. 97. Somente a lei pode estabelecer: II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65; 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

Em suma, o fato de ser ambientalmente orientado não exime, por qualquer modo, o tributo “verde” de sua definição em lei e de sua submissão às regras constitucionais e infraconstitucionais tributárias.

2.2.2 Tributo ambientalmente orientado e os aspectos extrafiscais dos tributos

Por ser instrumento econômico voltado à proteção do meio ambiente, o tributo ambientalmente orientado extrapola o objetivo da mera arrecadação de recursos; razão pela qual é tido por “tributo extrafiscal”; ou, de modo mais técnico, tributo em que sobressaem aspectos extrafiscais.

Dependendo da doutrina adotada para o entendimento do conceito da extrafiscalidade, a ampla ou a restrita, entender-se-á haver maior ou menor atuação extrafiscal dos tributos ambientalmente orientados.

Este trabalho adota a extrafiscalidade restrita. Assim, entende fiscais os tributos em que prepondera a busca por recursos para custear serviços ou prestações públicas ambientais; sendo extrafiscais os tributos que se voltam a influenciar o comportamento do contribuinte para incentivar nos cidadãos práticas ambientalmente desejadas.

Maria de Fátima Ribeiro e Jussara Ferreira⁹⁶ expõem que a tributação ambiental pode ser tida como o emprego de instrumentos tributários com duas finalidades: 1- a geração de recursos para o custeio de serviços públicos de natureza ambiental (fiscalidade) e 2- a orientação do comportamento dos contribuintes para a preservação do meio ambiente (extrafiscalidade).

É de mesmo sentido a lição de José Marcos Domingues⁹⁷, para quem:

(...) entre os meios de prevenção e combate à poluição, o tributo surge como instrumento eficiente, tanto para proporcionar ao Estado recursos para agir (tributação fiscal), como fundamentalmente para desestimular condutas poluidoras (tributação extrafiscal)”.

⁹⁶ RIBEIRO, Maria de Fátima. *O papel do Estado no desenvolvimento econômico sustentável reflexões sobre a tributação ambiental como instrumento de políticas públicas*. In: TÔRRES, Heleno Taveira (org.). *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 665.

⁹⁷ DOMINGUES, José Marcos. *Direito tributário e meio ambiente*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p.52.

Assim sendo, a tributação ambiental atua em duas vertentes não excludentes: 1- como forma de obtenção de recursos para o custeio de serviços públicos ambientais e 2- enquanto instrumento econômico motivacional. A segunda corrente possui nítido caráter extrafiscal.

2.2.3 Tributo ambientalmente orientado não é sanção de ato ilícito

O tributo não é sanção de ato ilícito, conforme dispõe o artigo 3º do Código Tributário Nacional. Para a sanção de atos ilícitos danosos ao meio ambiente, o Direito Ambiental dispõe de medidas sancionatórias próprias, que estão previstas no artigo 225, §3º, da Constituição Federal e na legislação infraconstitucional. O artigo 225, §3º, da Constituição Federal dispõe o seguinte:

Art. 225, § 3º - As condutas e atividades consideradas lesivas ao meio ambiente sujeitarão os infratores, pessoas físicas ou jurídicas, a sanções penais e administrativas, independentemente da obrigação de reparar os danos causados.

José Afonso da Silva⁹⁸ esclarece que, no âmbito das responsabilidades por dano ambiental, o texto constitucional (art. 225, §3º, CF) estabeleceu responsabilidades independentes entre si, de modo que a responsabilização por dano ambiental pode ocorrer, de modo concomitante, ou não, nas esferas penal, civil e administrativa.

Dispondo o Direito Ambiental medidas *de comando e controle*⁹⁹ para responsabilizar pessoas físicas e jurídicas por atos ilícitos praticados contra o meio ambiente, resta à tributação ambientalmente orientada atuar no campo não-sancionatório e incidir, assim, sobre atos lícitos.

⁹⁸ SILVA, José Afonso da. *Comentário contextual à Constituição Federal*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 846-847.

⁹⁹ A regulação do tipo comando e controle é basicamente um conjunto de normas procedimento e padrões a serem obedecidos pelos agentes econômicos, de modo a adequar-se ou alcançar certas metas ambientais, acompanhado de um conjunto de penalidades rigorosas o suficiente para inibir a conduta nociva ao meio ambiente. É o que se extrai de: MANTOVANI, Waldir (Org). *Caminhos de uma ciência ambiental*. São Paulo: Annablume, Fapesp, 2005, p. 17-18.

Nas palavras de José Marcos Domingues¹⁰⁰ o tributo ambiental atua na *zona de tolerância* em que não há previsão legal ambiental de sanção penal, administrativa ou civil para a poluição.

Ou seja, a tributação ambiental é instrumento adicional de que pode dispor o Estado para proteger o meio ambiente, em campo onde não atuem as medidas sancionatórias de atos ilícitos.

Sobre as vantagens na adoção de medidas tributárias, em vez das medidas de comando e controle, Fernando Magalhães Modé¹⁰¹ argumenta que os tributos ambientais são mais flexíveis, pois permitem que o “poluidor” decida por quais meios irá se adequar aos padrões de emissão de “poluição” tolerados pelo Estado. Ademais, para o autor, os tributos ambientalmente orientados são mais consentâneos com os princípios da precaução e da prevenção.

Os princípios da prevenção e da precaução¹⁰² são princípios do Direito ambiental. Baseiam-se, em suma, no entendimento de que o direito ambiental deve ser mais pró-ativo, e menos reativo. O princípio da prevenção prevê atuação anterior à ocorrência do dano iminente; o princípio da precaução, por sua vez, permite proteger o meio ambiente até mesmo contra simples suspeita ou perigo de dano e impõe que, na dúvida, deve-se agir a favor do meio ambiente.

2.2.4 Os tributos ambientalmente orientados enquanto instrumentos econômicos

Em sua atuação interventiva na atividade econômica, os tributos ambientalmente orientados são tidos como instrumentos econômicos a serem utilizados na proteção do meio ambiente.

¹⁰⁰ DOMINGUES, José Marcos. *Direito tributário e meio ambiente*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 51.

¹⁰¹ MODÉ, Fernando. *Tributação ambiental: a função do tributo na proteção do meio ambiente*. 1. ed. Curitiba: Juruá, 2007, pp. 49 e 52-53.

¹⁰² Sobre o tema leciona Marcelo Abelha Rodrigues que: “o princípio da precaução não é a mesma coisa que o princípio da prevenção. Se a diferença semântica não parece ser muito clara, o mesmo não se dá quando a comparação recai na natureza e teleologia desses princípios. Há uma diferença fundamental entre o que se pretende por intermédio da precaução e o que se quer pela prevenção (...) o princípio da precaução deve ser visto como um princípio que antecede à prevenção (...) sua preocupação não é evitar o dano ambiental, senão porque, antes disso, pretende evitar os riscos ambientais”. (RODRIGUES, Marcelo Abelha. *Elementos de direito ambiental*. 2. ed, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2005, p. 203)

Ronaldo Seroa da Motta¹⁰³ conceitua os instrumentos econômicos voltados à proteção do meio ambiente como formas de alteração dos preços (custos) dos recursos ambientais, capazes de alterar o nível de utilização (demanda) de tais recursos.

A idéia da utilização de tributos ambientalmente orientados como instrumentos econômicos implica, de tal modo, na utilização da capacidade que os tributos possuem para atuar sobre preços, custo de oportunidade¹⁰⁴ e comportamentos dos consumidores, com o fim da proteção ambiental.

Cumpra esclarecer que os tributos ambientalmente orientados não são os únicos instrumentos econômicos utilizáveis com a finalidade da proteção ambiental. Leciona Ronaldo Seroa da Motta¹⁰⁵ que há outros instrumentos econômicos ambientais, tais como: a criação de mercados de direitos ambientais, de que é conhecido exemplo a comercialização de créditos de carbono; a certificação ambiental com vistas a orientar comportamentos dos consumidores para que estes consumam produtos/serviços “ambientalmente responsáveis”.

Vê-se, assim, que a tributação ambiental motivacional é um dentre os instrumentos econômicos de que pode dispor o Estado para cumprir com o compromisso de, juntamente com a coletividade, garantir às futuras gerações o direito a um ambiente ecologicamente equilibrado, conforme preceitua o artigo 225 da Constituição Federal.

2.2.5 A orientação do tributo para a proteção ambiental

Para uma melhor definição do tributo orientado à proteção ambiental, é preciso entender de que proteção ambiental se está a falar.

¹⁰³ MOTTA, Ronaldo Seroa da. *Economia Ambiental*. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2006, p. 75-76.

¹⁰⁴ Sobre o custo de oportunidade leciona Gregory Mankiw que “as pessoas enfrentam *tradeoffs* (escolhas comparativas) Ex. fazer uma festa ou viajar? pagar tributos mais caros e continuar a poluir? ou diminuir a poluição para pagar menos tributos? (...). Ademais, “o custo de uma determinada coisa é dado pelo custo daquilo de que é preciso desistir para obter a coisa almejada”, é o custo de oportunidade propriamente dito. (Adaptado de: MANKIW, n. Gregory Introdução à Economia: princípios de micro e macro economia, tradução de Maria José Monteiro – Rio de Janeiro, Elsevier, 2001, p. 4-7).

¹⁰⁵ MOTTA, Ronaldo Seroa da. *Economia Ambiental*. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2006, p.77.

Ronaldo Seroa da Motta¹⁰⁶ entende que os contornos da proteção ambiental são os definidos na legislação ambiental. De modo que a proteção ambiental, a ser buscada pelos tributos ambientais é, em primeira análise, aquela prevista em lei.

Ou seja, tomado tal entendimento, as formas de proteção da natureza deverão ser aquelas já conhecidas pelo direito ambiental e por ele regradadas.

Assim, na busca pelos conceitos de “preservação” e “uso sustentável”, por exemplo, deve-se ter por base a lei 9.985/2000¹⁰⁷, que institui o Sistema Nacional de Unidades de Conservação da Natureza – SNUC.

Do mesmo modo, se há dúvida sobre o conceito de meio ambiente, a norma a ser consultada será a lei 6.938/81¹⁰⁸, recepcionada pela Constituição Federal, que estabelece a Política Nacional do Meio Ambiente.

De fato, a primeira fonte conceitual há que ser a lei.

É necessário, no entanto, reconhecer também a importância da doutrina do Direito ambiental. De tal doutrina, se extrai a seguinte lição, de Édis Milaré¹⁰⁹: “para o Direito Brasileiro são elementos do meio ambiente, além do (...) ambiente natural, uma série de bens culturais e históricos, que também se inserem entre os recursos ambientais”.

É preciso, além disso, considerar os estudos interdisciplinares¹¹⁰ da questão ambiental na construção e na interpretação do que vem a ser a proteção ambiental.

¹⁰⁶ MOTTA, Ronaldo Seroa da. *Economia ambiental*. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2006, p. 82.

¹⁰⁷ Lei 9.985/2000 - Art. 2º - Para os fins previstos nesta Lei, entende-se por: V - preservação: conjunto de métodos, procedimentos e políticas que visem a proteção a longo prazo das espécies, habitats e ecossistemas, além da manutenção dos processos ecológicos, prevenindo a simplificação dos sistemas naturais; XI - uso sustentável: exploração do ambiente de maneira a garantir a perenidade dos recursos ambientais renováveis e dos processos ecológicos, mantendo a biodiversidade e os demais atributos ecológicos, de forma socialmente justa e economicamente viável.

¹⁰⁸ Lei 6.938/81 – Art. 2º - entende-se por: I - 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; II- degradação da qualidade ambiental, a alteração adversa das características do meio ambiente.

¹⁰⁹ MILARÉ, Édis. *Direito do ambiente: doutrina prática e jurisprudência*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2000, p. 56

¹¹⁰ ADMINISTRATIVO. PROCESSO CIVIL. AÇÃO DECLARATÓRIA. ESTUDO DE IMPACTO AMBIENTAL. PROVA PERICIAL. 1. A realização da perícia resultou prejudicada tendo em vista a renúncia do perito do juízo que apontou a dificuldade da realização da prova técnica por apenas um perito, em razão da complexidade da matéria fática que envolve diferentes áreas científicas, o que exigiria a presença de uma equipe multidisciplinar. 2. Considerando que o IBAMA e demais órgãos ambientais estão submetendo o EIA/RIMA apresentado pela agravante a uma minuciosa análise

Ademais, a proteção ambiental é interesse público e, como tal, deverá ter a “extensão e a compostura que a ordem jurídica lhe houver atribuído na Constituição Federal e as leis com ela consonantes”, conforme leciona Celso Antônio Bandeira de Mello ¹¹¹.

Portanto, no que toca à proteção ambiental, deve-se ter em conta: o regramento constitucional em matéria ambiental e os princípios do direito ambiental, a legislação infraconstitucional a regular a matéria, bem como as lições doutrinárias e os estudos interdisciplinares em matéria ambiental.

2.3 CONSTITUCIONALIDADE DOS TRIBUTOS AMBIENTALMENTE ORIENTADOS

2.3.1 Previsão constitucional de um exercício ambientalmente sustentável da atividade econômica

Do texto constitucional se extrai que a República Federativa do Brasil tem por fundamentos os valores do trabalho e da livre iniciativa (art. 1º, IV c/c art. 170 caput, CF) e objetiva o desenvolvimento nacional (art. 3º, II, CF); consagra, contudo, a função sócio-ambiental da propriedade (art. 186, II, CF) e o compromisso do Poder Público e da coletividade a defesa e a proteção de um meio ambiente saudável e ecologicamente equilibrado, que possa ser desfrutado pela presente e pelas futuras gerações (art. 225, CF).

De modo que, analisadas as previsões constitucionais, não há dúvida sobre a preocupação da República Federativa do Brasil com o exercício sustentável da atividade econômica. Qualquer dúvida que porventura ainda pudesse existir encontra resposta no artigo 170, inciso VI da Constituição Federal, que prevê a defesa do meio ambiente como princípio geral da atividade econômica.

Assim sendo, resta ao Estado Brasileiro o grande desafio de adotar políticas e medidas capazes de permitirem a concretização da previsão constitucional de que o exercício da atividade econômica, de extrema importância ao desenvolvimento nacional, deve ser realizado de forma ambientalmente sustentável.

crítica e uma conseqüente exigência de complementação, a perícia determinada pelo juízo não tem mais a importância que lhe foi atribuída pela agravada, porque, na verdade, está ela sendo realizada pelos órgãos ambientais estatais, que foram atribuídos pelo despacho agravado ao perito do Juízo. (*Tribunal Regional Federal da Quarta Região no julgamento do AG 200004011354422, Relatora Desembargadora Federal: Luiza Dias Cassales, Terceira Turma, 26/09/2001*)

¹¹¹ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito Administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 97.

2.3.2 Tratamento diferenciado a produtos e serviços em razão de seu impacto ambiental

Continuando a tratar do artigo 170, inciso VI da Constituição Federal, é imperioso destacar a autorização constitucional expressa que este dispositivo traz para a adoção de tratamento diferenciado, conforme impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação. Fica evidente, em referido artigo, a permissão constitucional à discriminação de produtos e serviços em razão de seu impacto ambiental.

Tal constatação é de extrema importância à matéria da tributação ambiental. Isso porque a operacionalização da política tributária ambiental tem como um de seus instrumentos a aplicação de incentivos ou desincentivos econômico-tributários de acordo com o impacto ambiental causado por produtos e serviços.

2.3.3 Definição constitucional de competências em matéria tributária e ambiental

Lídia Maria Lopes¹¹² realça que “tanto a matéria ambiental quanto a tributária são tratadas de forma pertinente e rica pela Constituição Federal”. De fato, o texto constitucional é farto na regulamentação tanto do dever de defender e preservar o meio ambiente quanto do poder de tributar e de suas limitações.

Assim sendo, a instituição de tributos ambientais deve orientar-se pela análise conjunta das diretrizes constitucionais em matéria tributária e ambiental sendo fundamental, portanto, estudar o tratamento constitucional dado ao Meio Ambiente e ao Sistema Tributário Nacional para melhor pensar a instituição e cobrança de tributos ambientais.

Quanto à matéria ambiental, além dos dispositivos acima mencionados (art. 225, art. 170, VI e art. 186, II, CF), que evidenciam intensa preocupação constitucional com o exercício ambientalmente sustentável da atividade econômica, é oportuno lembrar que compete a todos os entes políticos a “proteção ao meio ambiente e o combate à poluição em qualquer uma de suas formas” (art. 23,VI,CF).

Ademais, ainda na seara ambiental, o texto constitucional distribui as competências legislativas pertencentes a cada ente político, em seus artigos 22, 24 e 30.

¹¹² LOPES, Lídia Maria In: TORRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 685.

A partir de uma análise resumida da distribuição constitucional de competências legislativas em matéria ambiental, importa destacar: a competência privativa da União para legislar sobre águas e energia, recursos minerais e atividades nucleares (arts. 22, IV, XII e XXVI, CF); a competência concorrente entre União, Estados e Distrito Federal para legislar sobre florestas, caça, pesca, fauna conservação da natureza, defesa do solo e dos recursos naturais, proteção do meio ambiente e controle da poluição, responsabilidade por dano ao meio ambiente, proteção e responsabilização por danos quanto a bens e direitos de valor estético histórico e paisagístico (art. 24, VI, VII, VIII. CF); a competência municipal para legislar sobre assuntos de interesse local (art. 30, I, CF).

No atinente à matéria tributária, todos os entes políticos possuem competência para instituir tributos, devendo cada um deles fazê-lo de acordo com as competências traçadas pelo texto constitucional.

Conforme exposto no primeiro capítulo, há impostos específicos para União, Estados e Municípios; tendo o Distrito Federal competência para instituir e cobrar tanto os impostos municipais quanto os estaduais. As contribuições de melhoria e as taxas podem ser instituídas e cobradas por qualquer ente político, e os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais são de competência da União.

A partir da análise das competências dos entes políticos em matéria ambiental e em matéria tributária questiona-se se há, ou não, necessidade de coincidência de competências, ambiental e tributária, para que um ente político possa legislar sobre “tributos ambientais”¹¹³.

Fernando Magalhães Modé¹¹⁴ entende que a lei instituidora de “tributo ambiental” deve respeitar as competências tributárias estabelecidas na Constituição Federal, mais precisamente na parte em que se tratar do Sistema Tributário Nacional (art. 145 e seguintes, CF), bem como deve obedecer a esfera de competência definida pela Constituição Federal para a legislação ambiental (art. 21 seguintes, CF). Isto porque, para o autor além de se estar a falar em lei tributária se estará a falar também em lei ambiental. Trata-se de visão restritiva à criação de “tributos ambientais”.

¹¹³ Não foi encontrada doutrina que tratasse especificamente de tributos ambientalmente orientados.

¹¹⁴ MODÉ, Fernando. *Tributação ambiental: a função do tributo na proteção do meio ambiente*. 1. ed. Curitiba: Juruá, 2007, p. 81.

Pensando-se a questão das competências em matéria ambiental e tributária, sob a ótica dos tributos ambientalmente orientados, não há falar-se em restrições. Isso porque o regramento constitucional específico à matéria tributária (arts. 153 a 156, CF) não se confunde com as competências dos entes políticos para legislar sobre questão ambiental (art. 21 e seguintes, CF). A orientação ambiental dos tributos, conforme exposto, tem por base os artigos 23, 170, VI e 225 da Constituição Federal. Tais dispositivos constitucionais impõem o dever de proteger o meio ambiente, para a presente e para as futuras gerações, a todos os entes políticos.

Assim, entende-se que para que se oriente ambientalmente um tributo basta o respeito à competência tributária de cada um dos entes políticos, pois, em matéria ambiental, a competência de “proteger o meio ambiente” é comum a União, Estados, Distrito Federal e Municípios, nos termos do artigo 23 da Constituição Federal.

2.4 TRIBUTOS AMBIENTALMENTE ORIENTADOS, O PRINCÍPIO DO POLUIDOR PAGADOR E A INTERNALIZAÇÃO DAS EXTERNALIDADES NEGATIVAS

O tributo, enquanto prestação pecuniária que é, pode servir como instrumento econômico capaz de fazer com que os contribuintes, em coloquiais palavras, sintam “no bolso” o custo da degradação ambiental por eles provocada ou, em outro viés, o “lucro” que podem vir a ter caso promovam ações ambientalmente responsáveis. Surge assim, na doutrina a discussão da inter-relação entre a os tributos ambientalmente orientados e um princípio do Direito Ambiental: o do poluidor pagador.

Conforme anteriormente exposto, o tributo não é sanção de ato ilícito. Ou seja, o que se pretende com a tributação ambiental não é obrigar uma pessoa, seja ela física ou jurídica, a pagar pela poluição ilícita, pois se estaria a tratar de multa, no caso. Pelo contrário, o que se quer é que tal pessoa seja incentivada a adotar ação ambientalmente positiva a partir da utilização de um instrumento econômico: o tributo.

Assim, o princípio do poluidor-pagador, enquanto sinônimo de “poluiu/ pagou”, parece inadequado à tributação ambiental, pois há vedação legal expressa à utilização de tributo como sanção de ato ilícito.

Contudo, o princípio do poluidor- pagador passou por uma transformação, abandonando a visão restrita de que o causador do dano deve ser responsabilizado pelos “estragos

causados”, para adotar visão mais ampla, que admite uma atuação preventiva e a responsabilização do usuário pela degradação dos recursos naturais. Trata-se do princípio do usuário – pagador.

Ensina Consuelo Moromizato Yoshima¹¹⁵ que o princípio do usuário pagador é uma conceituação mais moderna do princípio do poluidor– pagador, cuja atuação se dá de modo preventivo.

A autora anota que o princípio do usuário-pagador atua sobre a utilização de recursos ambientais em momento anterior ao dano (para usar, é necessário internalizar os custos da degradação ambiental). Já o princípio do poluidor-pagador, em sentido restrito, atua em momento posterior ao dano, para recuperação e/ou indenização do dano causado (poluiu pagou).

Hermann Benjamin¹¹⁶ sintetiza que “o princípio do poluidor pagador é aquele que impõe ao poluidor o dever de arcar com as despesas de prevenção, reparação e repressão da poluição”, enquanto o princípio do usuário pagador é fruto de uma interpretação mais alargada do princípio do poluidor pagador, que permite responsabilizar não apenas aquele que provoca a poluição – e, com ela, gera despesas de proteção e restauração do meio ambiente -, mas também aquele que, pela utilização dos recursos ambientais, degrada o meio ambiente ou o leva à exaustão.

Ou seja, no contexto da atuação preventiva do princípio do poluidor- pagador, se está a propor a responsabilização do poluidor pelo impacto que suas ações provocam no meio ambiente e, em tal medida, se está a falar na internalização das “externalidades negativas”, que é medida não punitiva. Vê-se, portanto, que os tributos ambientalmente orientados relacionam-se com o princípio do poluidor pagador em sua interpretação mais recente, que inclui o conceito do usuário pagador.

Cabe, aqui, abrir um parêntese para tratar da “internalização das externalidades negativas”.

A “internalização das externalidades” é conceito intimamente ligado ao princípio do poluidor pagador e é também adotado pela Economia Ambiental. Propõe, em síntese, a

¹¹⁵ YOSHIMA, Consuelo Moromizato In: TORRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 545.

¹¹⁶ BENJAMIN, Antonio Herman de Vasconcellos e. O princípio poluidor-pagador e a reparação do dano ambiental. *BDJur*, Brasília, DF. Disponível em: <<http://bdjur.stj.gov.br/dspace/handle/2011/8692>>. Acesso em: 13 fev. 2007.

atribuição de um custo econômico para os impactos negativos que a atividade econômica gera no meio ambiente.

José Aroudo Mota¹¹⁷ anota que o estudo das externalidades foi mais bem avaliado, em 1920, por Cecil Pigou, data a partir da qual se sucederam novos estudos na área.

Ao tratar das externalidades negativas, José Aroudo Mota traz o seguinte exemplo:

Determinada siderúrgica produz aço e derivados e uma quantidade de poluição é lançada no rio, desembocando, assim parte da poluição em um lago que é criatório de peixes (...) o produtor de aço não causou somente externalidade negativa ao produtor de peixe (...) o processo funcionou em um sistema de cascata (..) atingindo também o consumidor dos peixes.

(...) devem-se analisar os custos que serão imputados ao Estado, que dispenderá um maior volume de investimentos públicos para ser aplicado no setor da saúde

(...) a produção de aço contribuirá demasiadamente para a degradação e exaustão do meio ambiente, destruindo a flora e a fauna, gerando externalidades negativas ao sistema ambiental.

Entende-se, assim, que ocorrem externalidades negativas quando determinado processo produtivo ou ação humana atinge terceiros, impacta negativamente o meio social e/ou ambiental. De modo que uma “externalidade ambientalmente negativa” pode ser tida como uma exteriorização (*output*) nociva ao meio ambiente.

Feita a explicação, em atenção ao título deste tópico, é possível tentar responder à seguinte pergunta: qual a inter-relação entre o princípio do poluidor-pagador, modernamente entendido como princípio do usuário pagador, as externalidades negativas e os tributos ambientalmente orientados?

A resposta é sintetizada por José Marcos Domingues¹¹⁸. O autor ensina que é permitido ao Poder Público, por meio dos aspectos extrafiscais dos tributos, graduar a tributação para que a mesma seja seletiva, privilegiando atividades e processos produtivos ambientalmente adequados. Ou, por outro viés, cobrar do poluidor contribuições públicas de forma a fazê-lo

¹¹⁷ MOTA, José Aroudo. *O valor da natureza: Economia e política dos recursos ambientais*. Rio de Janeiro: Garamond, 2006, p. 59-61.

¹¹⁸ DOMINGUES, José Marcos. *Direito tributário e meio ambiente*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 57.

arcar com o custo dos serviços públicos necessários à preservação e recuperação do meio ambiente, ou à sua fiscalização e monitoramento.

Ou seja, os aspectos extrafiscais dos tributos podem ser utilizados como forma de privilegiar o princípio do usuário pagador, na medida em que é possível estabelecer tributação mais severa ou mais branda, de acordo com o comprometimento do contribuinte com a proteção ambiental; se estará, de tal modo, a internalizar o custo das externalidades negativas. Não se trata, repise-se, de punição pelo dano ocorrido, mas de indução de comportamentos por meio da tributação, em consonância com o princípio do usuário-pagador. A idéia é graduar a carga tributária de modo proporcional às externalidades negativas geradas pelo contribuinte.

2.5 TRIBUTOS AMBIENTALMENTE ORIENTADOS NO BRASIL

Este tópico traz exemplos de tributos ambientalmente orientados no Brasil. Apesar de o tema do trabalho ser a orientação ambiental dos aspectos extrafiscais das espécies tributárias, expõe-se tanto os exemplos fiscais quanto os extrafiscais de tributos ambientalmente orientados. O intuito é apresentar uma visão panorâmica sobre os tributos ambientalmente orientados no Brasil. A exposição é dividida por espécie tributária.

2.5.1 A timidez da tributação ambientalmente orientada no Brasil

O Direito Comparado oferece ricas experiências da utilização de tributos como forma de proteção ambiental. Paulo Caliendo¹¹⁹ relata que, a partir dos anos 90 ganharam destaque os “tributos verdes”, quando países da Europa Ocidental adotaram alguma forma de tributação “ecológica”. Denise Lucena Cavalcante e Ana Stela Vieira Mendes¹²⁰ destacam que a tributação ecológica já é uma realidade em países como a Suécia, seguida por países como Dinamarca, Noruega, Finlândia, Itália, Reino Unido, Espanha e Portugal.

¹¹⁹ CALIENDO, Paulo. *Tributação e mercado de carbono* In: TORRES, Heleno Taveira (org.) *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 873.

¹²⁰ CAVALCANTE, Denise Lucena; MENDES, Ana Stela Vieira *Constituição Federal, Direito Tributário e Meio Ambiente*. Disponível em: http://www.conpedi.org/manaus/arquivos/anais/salvador/denise_lucena_cavalcante.pdf. Acesso em: 01/10/2009.

No Brasil, ainda é tímida a tributação ambiental. Há, contudo, algumas experiências que merecem ser destacadas. Os tópicos seguintes trarão alguns exemplos da utilização de tributos ambientalmente orientados no Brasil.

2.5.2 Impostos

Os próximos tópicos tratam sobre: o ICMS ecológico, a isenção ambientalmente orientada do ITR e as demais experiências com impostos ambientalmente orientados no Brasil; algumas ainda vigentes, outras já abandonadas

Sobre o ICMS Ecológico cabe destacar que não se trata propriamente de um tributo ambientalmente orientado, todavia será aqui exposto por sua importância dentro do tema da tributação ambiental.

2.5.2.1 ICMS ecológico

O ICMS – imposto incidente sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação - é tributo de competência dos Estados, conforme exposto no primeiro capítulo.

A experiência do ICMS Ecológico teve início no estado do Paraná e atua, em suma, por meio da adoção de critérios ambientais quando da distribuição da receita estatal aos municípios.

Ao tratar da repartição das receitas tributárias, o artigo 158, IV da Constituição Federal garante aos Municípios 25% (vinte e cinco por cento) do produto da arrecadação estatal do ICMS.

Os critérios de distribuição das receitas do ICMS dos Estados aos Municípios estão previstos no parágrafo único do artigo 158 da Constituição Federal. O inciso II do artigo 158 permite que até ¼ (um quarto) da fatia de 25%, pertencente aos Municípios, seja distribuído de acordo com as leis a serem criadas pelos Estados.

Diante de tal permissão constitucional para legislar sobre critérios de distribuição deste ¼, alguns Estados passaram a prever, em suas leis de repartição de receita aos Municípios, aspectos ecológicos como critério à distribuição de parte do produto arrecadado com o ICMS.

Dáí falar-se em ICMS Ecológico, pois parte da quantia a ser recebida pelos Municípios, na repartição das receitas do ICMS, é influenciada pela importância que os Municípios dão à proteção ambiental.

Sobre o ICMS Ecológico é esclarecedora a lição de Lise Tupiassu e Fernando Scaff¹²¹:

(...) O ICMS Ecológico foi concebido no Estado do Paraná e hoje já se encontra efetivamente implantado em Estados como Minas Gerais, Rondônia, São Paulo, Mato Grosso do Sul, Mato Grosso, Rio Grande do Sul, Tocantins e Pernambuco (através de debates estaduais são estabelecidos diversos critérios de mensuração do valor a ser recebido (pelo Município) a título de repasse financeiro (...) cada um dos Estados estabelece diferentes montantes a serem repartidos.

Wilson Loureiro¹²² anota que a experiência do ICMS Ecológico nasceu sob o argumento da compensação financeira aos municípios que possuíam restrição territorial para o desenvolvimento de atividades econômicas clássicas, e que foi e está sendo possível transformá-lo em um instrumento de compensação e incentivo à conservação ambiental.

O ICMS Ecológico, de tal modo, é instrumento idôneo ao incentivo da proteção ambiental, uma experiência em que o hibridismo entre tributação e meio ambiente ganha efetividade.

Cumpra, contudo, esclarecer que o fato gerador do ICMS não é modificado pelo fato de parte de suas receitas serem distribuídas a Municípios à luz de critérios ambientais. Tampouco se exige que a receita de ICMS, recebida pelo Município contemplado com os recursos do ICMS Ecológico, seja aplicada em atividades, programas de pesquisa ou qualquer outra causa ambiental.

Ou seja, ainda que adotada a extrafiscalidade ampla, o ICMS Ecológico não se enquadra como tributo extrafiscal ambientalmente orientado, pois não busca orientar o

¹²¹ TUPIASSU, Lise; SCAFF, Fernando Tributação e Políticas Públicas: O ICMS Ecológico In: TORRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005, p.725.

¹²² LOUREIRO, Wilson ICMS Ecológico - A consolidação de uma experiência brasileira de incentivo à conservação da biodiversidade *Ambiente Brasil*. Disponível em: <http://www.ambientebrasil.com.br/composer.php3?base=/snuc/index.html&conteudo=/snuc/artigos/icms.html>. Acesso em: 29 jul. 2009.

comportamento dos contribuintes para a preservação ambiental, tampouco se destina ao custeio da proteção ambiental.

Ademais, a orientação ambiental do ICMS Ecológico está fortemente ligada à política financeira dos Estados, que na distribuição de receitas leva em conta critérios ambientais, e não propriamente ao Direito Tributário.

2.5.2.2 ITR ambientalmente orientado

A política tributária extrafiscal ambientalmente orientada do ITR, consiste em permitir que o contribuinte deduza da base de cálculo do imposto áreas ambientalmente preservadas.

Sobre as áreas dedutíveis prevê a lei tributária as deduções constantes no §1º do artigo 10 da lei 9.393/1996. Referido dispositivo exclui da área tributável pelo imposto áreas de interesse ambiental:

Art. 10. A apuração e o pagamento do ITR serão efetuados pelo contribuinte, independentemente de prévio procedimento da administração tributária, nos prazos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, sujeitando-se a homologação posterior.

Considera-se:

II - área tributável, a área total do imóvel, menos as áreas:

a) de preservação permanente e de reserva legal, previstas na lei nº 4.771, de 15 de setembro de 1965, com a redação dada pela lei nº 7.803, de 18 de julho de 1989;

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; (Redação dada pela lei nº 11.428, de 2006)

e) cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração; (Incluído pela lei nº 11.428, de 2006) (...)

Além do disposto na lei 9.393/1996, as deduções ambientalmente orientadas da base de cálculo do ITR também são previstas na legislação ambiental¹²³, mais especificamente na lei de Política Agrícola, lei 8.171/1991.

José Marco Domingues¹²⁴ esclarece que usufruem da isenção do ITR tanto as áreas cuja preservação é compulsoriamente definida em lei quanto as livremente conservadas pelos proprietários em cumprimento à função sócio-ambiental da propriedade.

2.5.2.3 Demais experiências com impostos ambientalmente orientados

No âmbito federal, cabe destacar, ainda, a lei 5.106/1966, que permitia às pessoas físicas abater, no momento da declaração anual de ajuste do imposto de renda, despesas com florestamento e reflorestamento. Para as pessoas jurídicas, a lei permitia que efetuassem dedução de até 50% sobre os valores dos rendimentos declarados. O decreto 79.046/76 passou a exigir que as áreas dedutíveis também contribuíssem à conservação da natureza, e não apenas à exploração econômica, conforme lição de José Marcos Domingues¹²⁵.

Na esfera estadual, também com base na obra de José Marcos Domingues, cabe citar o Convênio ICMS 101/1997, sucessivamente prorrogado¹²⁶, que, em seu texto concede isenção do ICMS nas operações com equipamentos e componentes para o aproveitamento das energias solar e eólica.

¹²³ TRIBUTÁRIO. IMPOSTO TERRITORIAL RURAL (ITR). ISENÇÃO. ATO DE DECLARAÇÃO AMBIENTAL. IBAMA. CERTIDÃO DA FATMA. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. MULTA. AFASTAMENTO. 1. No tocante às isenções para fins de ITR, a legislação ambiental (artigo 104, parágrafo único, da Lei de Política Agrícola - Lei 8.171/91) prevê como isentas da tributação as áreas: a) de preservação permanente; b) de reserva legal; c) de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas (assim reconhecidos pelo órgão ambiental responsável), aqui incluídas as RPPNs - Reservas Particulares do Patrimônio Nacional, as áreas de Proteção Ambiental e as Áreas de Relevante Interesse Ecológico. Também, a legislação tributária, mais especificamente o artigo 10 da Lei 9.393/96, tem por isentas do ITR (além daquelas áreas enumeradas pela Lei de Política Agrícola), as comprovadamente imprestáveis (que tenham sido declaradas de interesse ecológico pelo órgão ambiental competente) e áreas sob regime de servidão florestal. (*Tribunal Regional Federal da 4ª Região no AC 200772010030361 Relator: Desembargador Otávio Roberto Pamplona, Segunda Turma D.E. 03/06/2009*).

¹²⁴ DOMINGUES, José Marcos. *Direito tributário e meio ambiente*. 3. ed. Rio de Janeiro : Forense, 2007, p. 35-36.

¹²⁵ DOMINGUES, José Marcos. *Direito tributário e meio ambiente*. 3. ed. Rio de Janeiro : Forense, 2007, p.74-76.

¹²⁶ O convênio ICMS 101/1997 foi prorrogado pelo Convênio ICMS 148/2007 até 30 de abril de 2008. CONVÊNIO ICMS 148, de 14 de dezembro de 2007. Conselho Nacional de Política Fazendária. Disponível em: http://nxt.anp.gov.br/nxt/gateway.dll/leg/folder_icms/cicms/2007/cicms%20148%20-%202007.xml. Acesso em 15 out. 2009.

2.5.3 Taxas

Passa-se a tratar da taxa de preservação exigida pelo Estado de Pernambuco para o Arquipélago de Fernando de Noronha e da taxa de controle e fiscalização ambiental.

2.5.3.1 Taxa de preservação exigida por Pernambuco para o Arquipélago de Fernando de Noronha

A taxa de preservação exigida pelo Estado de Pernambuco para o Arquipélago de Fernando de Noronha foi instituída pela lei 10.403/1989, modificada pela lei 11.304/1995¹²⁷.

Dispõe o artigo 58 da lei 11.304/1995, o que segue:

Art. 58. O Estado instituirá taxa de preservação ambiental, incidente sobre o trânsito e permanência de pessoas na área sob jurisdição do Distrito Estadual, destinada a assegurar a manutenção das condições ambientais e a preservação dos ecossistemas naturais do Arquipélago de Fernando de Noronha, assim como para o custeio de obras e serviços de infra-estrutura, nos termos da lei.

A finalidade da taxa de preservação ambiental está explicitada no artigo 83 da lei 10.403/1989¹²⁸, que estabelece:

Art. 83. Fica instituída a Taxa de Preservação Ambiental, destinada a assegurar a manutenção das condições ambientais e ecológicas do Arquipélago de Fernando de Noronha, incidente sobre o trânsito e permanência de pessoas na área sob jurisdição do Distrito Estadual.

§ 1º A taxa de Preservação Ambiental será cobrada a todas as pessoas, não reincidentes ou domiciliadas no arquipélago, que estejam em visita, de caráter turístico

O fato gerador da taxa está previsto no artigo 84 da lei 10.403/1989:

Art. 84. A Taxa de Preservação Ambiental tem como fato gerador a utilização, efetiva ou potencial, por parte das pessoas visitantes, da infra-estrutura física implantada no Distrito Estadual e do acesso e fruição

¹²⁷ ESTADO DE PERNAMBUCO. Lei nº 11.304, de 28 de dezembro de 1995. Disponível em: <http://legis.alepe.pe.gov.br/> Acesso em: 14 out. 2009.

¹²⁸ESTADO DE PERNAMBUCO. Lei nº 10.403, de 29 de dezembro de 1989. Disponível em: <http://legis.alepe.pe.gov.br/> Acesso em: 14 out. 2009.

ao patrimônio natural e histórico do Arquipélago de Fernando de Noronha.

Conforme se vê, o artigo 84 da lei 10.403/1989 traz como fato gerador a utilização, efetiva ou potencial da infra-estrutura física implantada no Distrito e o acesso e fruição do patrimônio natural. Tratando-se de previsão de fruição genérica da infra-estrutura do local e da natureza passa-se a questionar se a taxa é específica e divisível; o que se impõe por força do artigo 77 do Código Tributário Nacional, sob pena de inconstitucionalidade¹²⁹.

Ao entendimento de Cleucio Santos Antunes, a infra- estrutura física implantada e o acesso e fruição ao patrimônio natural, a que se refere o artigo 84 da lei em comento não é serviço específico e divisível:

(...) a pessoa que penetra ou permanece no território do arquipélago não usufrui de nenhum serviço prestado efetivamente, ou de natureza divisível ou específica, a visita a Fernando de Noronha dá-se, em regra, para o desfrute de um meio ambiente natural.

Não por outra razão, Simone Martins Sebastião¹³⁰ anota que a taxa de preservação ambiental de Fernando de Noronha “exerce tanto função fiscal quanto extrafiscal (...) a iniciativa é louvável e a causa, sem dúvida nobre (...), no entanto, em face da hipótese jurídico-tributária da exação seria de se questionar (sua) autorização constitucional”.

¹²⁹ Sobre a inconstitucionalidade da cobrança de taxa com fundamento na prestação de serviço genérico decidiu o Supremo Tribunal Federal, do seguinte modo: TAXA DE COLETA DE LIXO E LIMPEZA PÚBLICA. TAXA DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA. COBRANÇA. INCONSTITUCIONALIDADE. II. - Não é legítima a cobrança de taxa quando vinculada não apenas à coleta de lixo domiciliar, mas também à limpeza de logradouros públicos, em benefício da população em geral, sem possibilidade de individualização dos respectivos usuários. III. - O serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa, uma vez que não configura serviço público específico e divisível prestado ao contribuinte ou posto a sua disposição. (*Supremo Tribunal Federal no julgamento do AgrAI 456186 Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 456186 Origem: Rio de Janeiro Relator(a): Min. Carlos Velloso Julgamento: 16/03/2004*)

¹³⁰ Simone Martins. *Tributo ambiental: extrafiscalidade e função promocional do direito*. Curitiba: Juruá, 2006, p. 282.

2.5.3.2 Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental

A taxa de controle e fiscalização ambiental, conhecida como TCFA, tem por base legal a lei 10.165/2000, que alterou a lei 6.938/1981, que trata da Política Nacional do Meio Ambiente. A lei 10.165/2000 revogou a lei 9.960/2000, que previa taxa de fiscalização ambiental, e instituiu a taxa de controle e fiscalização ambiental.

Todas essas mudanças se devem ao fato de que a taxa originalmente instituída foi amplamente questionada; houve, inclusive, suspensão dos efeitos do artigo 8º da lei pelo Supremo Tribunal Federal¹³¹, ao argumento de que a taxa não previa serviço público específico e divisível a ser prestado ou posto à disposição do contribuinte. Tampouco definia quais “pessoas praticantes de atividades poluidoras” seriam sujeitos passivos da exação, uma vez que as atividades poluidoras não eram definidas em lei.

A taxa passou, então, a ter por base a lei 10.165/2000, que acrescentou à Lei 6.938/1981 os artigos 17-B e seguintes.

O fato gerador da taxa é “o exercício regular do poder de polícia conferido ao Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis – IBAMA para controle e fiscalização das atividades potencialmente poluidoras e utilizadoras de recursos naturais”.

A destinação dos recursos é dada pelo § 2º, do artigo 17-G, o qual dispõe que “os recursos arrecadados com a TCFA terão utilização restrita em atividades de controle e fiscalização ambiental”.

¹³¹ A Taxa de Fiscalização Ambiental foi objeto de Ação Direta de Inconstitucionalidade, em que houve provimento cautelar, assim ementado: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. ARTIGO 8º DA LEI Nº 9.960, DE 28.01.2000, QUE INTRODUZIU NOVOS ARTIGOS NA LEI Nº 6.938/81, CRIANDO A TAXA DE FISCALIZAÇÃO AMBIENTAL (TFA). ALEGADA INCOMPATIBILIDADE COM OS ARTIGOS 145, II; 167, IV; 154, I; E 150, III, B, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL FEDERALFEDERAL. Dispositivos insuscetíveis de instituir, validamente, o novel tributo, por haverem definido, como fato gerador, não o serviço prestado ou posto à disposição do contribuinte, pelo ente público, no exercício do poder de polícia, como previsto no art. 145, II, da Carta Magna, mas a atividade por esses exercida; e como contribuintes pessoas físicas ou jurídicas que exercem atividades potencialmente poluidoras ou utilizadoras de recursos ambientais, não especificadas em lei. E, ainda, por não haver indicado as respectivas alíquotas ou o critério a ser utilizado para o cálculo do valor devido, tendo-se limitado a estipular, a forfait, valores uniformes por classe de contribuintes, com flagrante desobediência ao princípio da isonomia, consistente, no caso, na dispensa do mesmo tratamento tributário a contribuintes de expressão econômica extremamente variada. Plausibilidade da tese da inconstitucionalidade, aliada à conveniência de pronta suspensão da eficácia dos dispositivos instituidores da TFA. Medida cautelar deferida. (*Supremo Tribunal Federal no julgamento da Medida Cautelar 2178 em Ação Direta de Inconstitucionalidade. Relator: Ministro Ilmar Galvão, Tribunal Pleno. Origem Distrito Federal, julgamento em: 29/03/2000*).

O artigo 17-C prevê ser sujeito passivo “aquele que exerça as atividades constantes do Anexo VIII” da lei. No anexo VIII estão previstas as atividades tidas por poluidoras, bem como o “potencial de poluição” – “PP” e o “grau de utilização”- “GU”. Vê-se, portanto, nitidamente, o intuito que teve o legislador de, na lei 10.165/2000, afastar a indefinição dos sujeitos passivos, cuja constitucionalidade foi questionada quando da instituição da taxa pela lei 9.960/2000.

Com a ajuda de especialistas do Direito Tributário - o projeto foi elaborado e estudado por Sacha Calmon Navarro Coêlho e contou ainda com parecer de Ives Granda Martins¹³² -, a TCFA, com os contornos que lhe deu a lei 10.165/2000, vem sendo considerada constitucional pelo Supremo Tribunal Federal¹³³. Não obstante haver, ainda, entendimento doutrinário a questionar a constitucionalidade de referida taxa¹³⁴.

2.5.4 Contribuições de melhoria

No que toca às contribuições de melhoria, opta-se por citar um exemplo local.

2.5.4.1 Contribuição de melhoria instituída no município de Florianópolis em razão de obra de esgoto sanitário

¹³² MARTINS, Ives Granda da Silva A taxa de controle e fiscalização ambiental (parecer sobre sua constitucionalidade) In: TÔRRES, Heleno Taveira (org.). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 749 – 772.

¹³³ A TCFA vem sendo considerada constitucional, em controle difuso de constitucionalidade, pelo Supremo Tribunal Federal. É paradigma o julgamento do Recurso Extraordinário 461601-1 – DF, cuja ementa é a que segue: TRIBUTÁRIO. CONSTITUCIONAL. TAXA DE CONTROLE E FISCALIZAÇÃO AMBIENTAL – TCFA- LEI N. 10.165/2000 1. O fato gerador da taxa está diretamente vinculado à prestação de serviço público e o sujeito passivo é quem o utiliza ou tem à sua disposição. 2. A TCFA, na forma da Lei 10.165/2000 tem por fato gerador o serviço prestado de exercício de poder de polícia, consistente no controle e fiscalização das atividades potencialmente poluidora e utilizadoras de recursos naturais (art. 17-B), e por sujeito passivo, quem exerce as atividades constantes de seu Anexo VIII (art. 17-C). O Tribunal, por unanimidade conheceu, em parte, do recurso e, nos termos do voto do relator, negou-lhe provimento. (*Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário 416.101-1 Relator: Ministro Carlos Velloso Origem: Distrito Federal, Plenário, julgamento em: 10/08/2005*)

¹³⁴ A questionar a constitucionalidade da TCFA: TRIGO, Pallota Régis A Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental seus evidentes problemas nos aspectos material e quantitativo *Revista Dialética de Direito Tributário* São Paulo n. 84, p. 101 – 113, setembro/ 2002.

A lei municipal nº 3.663/1991¹³⁵ instituiu, no município de Florianópolis, contribuição de melhoria em razão de valorização advinda de obra pública de esgotamento sanitário. A lei em comento não trazia grandes detalhamentos sobre a contribuição de melhoria, pois tratava, de fato, da arrecadação do tributo pela Companhia Catarinense de águas e Saneamento – CASAN. Transcreve-se abaixo a íntegra da lei municipal 3.663/1991:

AUTORIZA O PODER EXECUTIVO A DELEGAR, A COMPANHIA CATARINENSE DA ÁGUAS E SANEAMENTO - CASAN, COMPETÊNCIA PARA APRECIAR [SIC... ARRECADAR] A CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA PROVENIENTE DAS OBRAS DO SISTEMA DE ESGOTO SANITÁRIO DO MUNICÍPIO.

Faço saber a todos os habitantes do município de Florianópolis, que a Câmara de Vereadores aprovou e eu sanciono a seguinte lei:

Art. 1º - Fica o Chefe do Poder Executivo autorizado a delegar a Companhia Catarinense de Águas e Saneamento - CASAN, mediante convênio, competência para arrecadar a contribuição de Melhoria proveniente das obras do sistema de esgoto sanitária do Município.

Art. 2º - O produto da Contribuição de Melhoria, arrecadado em conformidade com o disposto nesta lei, será integralmente aplicado nas obras e serviços de esgoto sanitário, que serão executados, na forma conveniada, pela Companhia Catarinense de Águas e Saneamento - CASAN.

Art. 3º - A delegação de competência não compreende a cobrança da dívida ativa relativa à contribuição de Melhoria, cujo produto será repassado para a Companhia Catarinense de Águas e Saneamento - CASAN, mediante fatura obras e serviços por esta emitida.

Art. 4º - Esta lei entrará em vigor na data da sua publicação, revogadas as disposições em contrário.

Do corpo da lei, cabe observar com atenção o artigo 2º, que previa a aplicação integral do produto arrecadado com o tributo nas obras e serviços de esgoto sanitário.

¹³⁵ MUNICÍPIO DE FLORIANÓPOLIS. Lei 3.663, de 2 de dezembro de 1991. Autoriza o Poder Executivo a delegar, à Companhia Catarinense da Águas e Saneamento - Casan, competência para apreciar [sic... arrecadar] a contribuição de melhoria proveniente das obras do sistema de esgoto sanitário do município. Disponível em: <http://www.cmf.sc.gov.br/Legislação/L3663/1991>. Acesso em 04 nov. 2009.

Anote-se que, no caso da contribuição de melhoria em comento, o Tribunal Regional Federal da Quarta Região¹³⁶ entendeu que a legitimidade da cobrança dependeria da valorização decorrente da obra pública, que, por estar ausente no caso, tornou ilegítima a cobrança.

2.5.5 Contribuições especiais

Como exemplo de contribuição especial ambientalmente orientada, opta-se por tratar da contribuição social de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível.

2.5.5.1 Contribuição de intervenção no domínio econômico – “CIDE combustíveis”

A “CIDE combustíveis” tem previsão no §4º do artigo 177 da Constituição Federal, que dispõe:

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

I - a alíquota da contribuição poderá ser:

- a) diferenciada por produto ou uso;
- b) reduzida e restabelecida por ato do Poder Executivo, não se lhe aplicando o disposto no art. 150, III, b;

II - os recursos arrecadados serão destinados:

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

¹³⁶ REEXAME NECESSÁRIO CÍVEL - TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA. ESGOTO SANITÁRIO DE FLORIANÓPOLIS (SC). LEI MUNICIPAL 3.663 /91 (LEI-3663 / 91). DEL-855 /92. A valorização imobiliária, em decorrência de obra pública, é elemento integrante da hipótese de incidência da contribuição de melhoria. (Tribunal Regional Federal da Quarta Região no Reexame Necessário nº 96.04.09373-8 Relator: Des. Federal Gilson Dipp. Data de autuação: 22/ 02/1996). Em 27/05/1997: “apregoado o processo, foi julgado apresentado em mesa com voto-vista. a turma, por unanimidade, negou provimento à remessa oficial, nos termos do voto do juiz-relator”.

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

c) ao financiamento de programas de infra-estrutura de transportes.

Da leitura do §4º do artigo 177 da Constituição Federal importa destacar: 1) a possibilidade de diferenciação da alíquota da CIDE por produto ou uso, 2) a destinação de recursos para financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás.

Com base na possibilidade de diferenciação de alíquota produto ou uso, a lei 10.336/2001¹³⁷, com redação dada pela lei 10.636/2002, que instituiu a “CIDE combustíveis”, prevê alíquotas específicas diferenciadas em razão do tipo de combustível importado ou comercializado internamente, em seu artigo 5º, abaixo transcrito:

Art. 5º A Cide terá, na importação e na comercialização no mercado interno, as seguintes alíquotas específicas:

I – gasolina, R\$ 860,00 por m³;

II – diesel, R\$ 390,00 por m³;

III – querosene de aviação, R\$ 92,10 por m³

;IV – outros querosenes, R\$ 92,10 por m³;

V – óleos combustíveis com alto teor de enxofre, R\$ 40,90 por t;

VI – óleos combustíveis com baixo teor de enxofre, R\$ 40,90 por t;

VII – gás liquefeito de petróleo, inclusive o derivado de gás natural e da nafta, R\$ 250,00 por t;

VIII – álcool etílico combustível, R\$ 37,20 por m³.

¹³⁷ BRASIL. Lei nº. 10.336, de 19 de dezembro de 2001. Institui Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados, e álcool etílico combustível (Cide), e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L10336.htm. Acesso em 04 nov. 2009.

Para Melissa Guimarães Castello¹³⁸, o intuito das alíquotas da diferenciação de alíquotas, do artigo 5º da lei, é “desestimular o consumo dos combustíveis mais nocivos ao meio ambiente”. A partir da observação da lei é possível perceber uma orientação ambiental no fato de a alíquota específica da gasolina ser superior à do álcool, que é, sabidamente, menos poluente; contudo, cumpre observar que para o caso dos óleos combustíveis, com alto ou baixo teor de enxofre, a lei prevê alíquotas específicas idênticas.

O objetivo deste trabalho não é aprofundar o estudo sobre o grau de poluição dos combustíveis, o que se quer destacar é a possibilidade de alteração de alíquotas na CIDE combustíveis e o fato de ser plenamente possível que tais alíquotas sejam ambientalmente orientadas.

Cumpre destacar ainda que o produto arrecadado com a CIDE em comento destina-se ao financiamento de projetos ambientais, assim esta contribuição atua tanto no aspecto extrafiscal, por meio de alíquotas diferenciadas para combustíveis diversos, quanto no aspecto fiscal, como arrecadadora de recursos para projetos ambientais.

Ao tratar da contribuição prevista no §4º do artigo 177 da Constituição Federal, Roberto Ferraz¹³⁹ sustenta que estaria ali configurada uma verdadeira *green tax*, pois o tributo: 1) atingiria o consumo de combustíveis, uma área de especial interesse ambiental, 2) admitiria também a diferenciação de alíquotas ambientalmente orientada e 3) teria destinação do produto voltada à proteção ambiental, sendo assim forma de internalização de custos ambientais.

2.5.6 Empréstimos compulsórios

Não há exemplos de instituição de empréstimos compulsórios ambientalmente orientados no Brasil.

¹³⁸ CASTELLO, Melissa Guimarães. A possibilidade de instituir tributos ambientais em face da Constituição Federal de 1988. *Jus Navigandi*, Teresina, ano 9, n. 692, 28 maio 2005. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=6796>>. Acesso em: 20 out. 2009.

¹³⁹ FERRAZ, Roberto. Tributação e Meio Ambiente. O *green tax* no Brasil *Revista RT de Direito Ambiental*. São Paulo ano 8 n. 31, p 167-172 julho/ setembro, 2003.

2.6 TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL NO BRASIL: PERSPECTIVAS

A tributação ambiental no Brasil ainda tem muitos caminhos a explorar na busca por sua concretização de modo mais abrangente e efetivo como instrumento estatal não punitivo de incentivo à proteção ambiental.

Dentre os caminhos à concretização da tributação ambiental no Brasil, merece destaque a proposta de Reforma Tributária Ambiental constante da PEC 353/2009.

2.6.1 Proposta de uma Reforma Tributária Ambiental para o Brasil

A “Reforma Tributária Ambiental Brasileira”, constante na PEC 353/2009, propõe o pensar em políticas de incentivo à preservação ambiental por meio da utilização de tributos, sem necessidade da criação de novos tributos ou do aumento da carga tributária.

A PEC 353/2009 sugere, portanto, típica, política de tributação ambientalmente orientada, conforme anota Anselmo Cordeiro Lopes¹⁴⁰:

O *Manifesto*, não se sugeriu a criação de novos “tributos verdes”. (...) defendeu-se a introdução da finalidade ambiental nas entranhas dos tributos existentes hoje no sistema tributário brasileiro. (...) O grau de aumento ou diminuição do peso tributário deve ser proporcional aos benefícios ou prejuízos ambientais por eles gerados. No final das contas, porém, a carga tributária global deve permanecer a mesma.

A proposta de modificar a Constituição para nela incluir previsão de tributos ambientalmente orientados surgiu a partir de um movimento social liderado por membros do Ministério Público Federal e dos Ministérios Públicos dos Estados, que atuam na Amazônia Legal. Tais procuradores e promotores lançaram um “Manifesto em Defesa da Reforma Tributária Ambiental”, que impulsionou a proposição da PEC 353/2009 pelo Deputado Federal Roberto Rocha, do Maranhão.

São propostas da aludida Reforma Tributária Ambiental: a) a seletividade ambiental do IPI, do ICMS e dos impostos de importação e exportação, b) a criação de imunidades para

¹⁴⁰ LOPES, Anselmo Cordeiro *Em Defesa da Reforma Tributária Ambiental* Disponível em <http://www.reformatributariaambiental.com.br>. Acesso em 20 jul. 2009.

produtos não-poluentes; c) a dedução de áreas verdes da base de cálculo do ITR e do IPTU; d) a diferenciação de alíquotas do IPVA de acordo com o grau de poluição por gerado pelos veículos; e d) a repartição de receitas de acordo com critérios ambientais.

Esclareça-se, por fim, que a PEC 353/2009 ainda se encontra no campo propositivo e será preciso acompanhar sua tramitação no Congresso Nacional para que se tenha uma resposta definitiva sobre suas possibilidades de efetivação.

O próximo capítulo tratará de alguns aspectos extrafiscais das espécies tributárias, bem como da correlação entre estes e algumas propostas de tributos ambientalmente orientados no Brasil, com foco às propostas constantes na PEC 353/2009.

3. ASPECTOS EXTRAFISCAIS DAS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS E PROPOSTAS DE TRIBUTOS AMBIENTALMENTE ORIENTADOS NO BRASIL

Este capítulo estuda, por espécie tributária, alguns aspectos extrafiscais dos tributos e sua possível orientação ambiental. Apresenta, ainda, propostas de orientação ambiental da extrafiscalidade dos tributos, com base na PEC 353/2009.

3.1 ASPECTOS EXTRAFISCAIS DOS IMPOSTOS E SUA ORIENTAÇÃO AMBIENTAL

Os próximos tópicos tratam de alguns aspectos extrafiscais dos impostos e de possibilidades de sua orientação ambiental, falam em alteração de alíquotas pelo Poder Executivo, progressividade e seletividade. Expõem, ainda, possibilidades de orientação ambiental dos impostos, com destaque às propostas constantes na PEC 353/2009.

3.1.1 Alteração de alíquotas por ato do Poder Executivo

A alíquota é, em regra, um fator definido em lei que, aplicado sobre uma dada base de cálculo, determina o montante do tributo a ser pago, conforme visto no primeiro capítulo, com base na lição de Lúdio Camargo Fabretti¹⁴¹.

O autor acima referido explicita que as alíquotas podem ser fixas, específicas ou *ad valorem*. As alíquotas fixas são aquelas determinadas por lei em valor fixo, que não variam caso haja modificação da base de cálculo. As alíquotas específicas, por sua vez, são aquelas em que incide determinado valor em moeda nacional sobre uma unidade de medida (Ex. R\$ 50,00 por metro cúbico). As alíquotas *ad valorem*, por fim, são aquelas que consistem na aplicação de um percentual sobre a base de cálculo e, portanto, quanto maior for a base de cálculo maior será o valor do imposto a ser pago (Ex. 15% sobre o lucro real).

Por ser a alíquota fator que influencia diretamente o montante do tributo a ser pago pelo contribuinte, há certos casos em que sua alteração por lei é excepcionada e se permite que tal alteração ocorra por ato do Poder Executivo, com o objetivo da intervenção na atividade econômica.

¹⁴¹ FABRETTI, Lúdio Camargo. *Contabilidade tributária*. 10.ed. São Paulo: Atlas, 2007, p.132-133.

A alteração de alíquotas por ato do Poder Executivo se justifica, em tais casos, porque se está a tratar de uma medida extrafiscal, que por visar à intervenção estatal na atividade econômica, deve ser ágil e eficaz, conforme anota João Máximo Ricardo dos Santos¹⁴².

Logo, respeitadas as condições da lei, cabe ao Poder Executivo, quando a conjuntura econômica assim impuser, alterar as alíquotas de determinados impostos com dispensa de lei e, por consequência, do processo legislativo.

Com base na importância da intervenção do Estado em determinados setores da atividade econômica, o artigo 153, §1º da Constituição Federal *faculta* ao Poder Executivo, desde que atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos de importação e exportação, do IPI e do IOF.

Como, em regra, os tributos devem ser instituídos ou majorados por meio de lei (art. 150, I, CF c/c art. 97 CTN), a alteração de alíquotas por ato do Poder Executivo constitui mitigação ao princípio da legalidade. Fala-se em mitigação ao princípio da legalidade, e não em exceção a tal princípio, porque o ato do Poder Executivo que altera as alíquotas dos impostos só pode atuar “sob as condições e os limites estabelecidos em lei” (art. 153, §1º, CF), conforme explicita Marco Aurélio Greco¹⁴³.

Além de constituir mitigação ao princípio da legalidade tributária, a alteração de alíquotas dos impostos II, IE, IPI e IOF (arts. 153, I, II, IV e V, CF) também constitui exceção ao princípio da anterioridade, nos termos do parágrafo §1º do art. 150 da Constituição Federal.

Assim sendo, o Poder Executivo poderá cobrar “novo” tributo, com alíquota majorada, no mesmo exercício financeiro (dispensada a aplicação do art. 150, III, “b”, CF¹⁴⁴) em que

¹⁴² SANTOS, João Máximo Ricardo dos. A definição da alíquota do imposto de importação – um caso de poder discricionário. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo n. 82, p. 39-53 julho/ 2002.

¹⁴³ GRECO, Marco Aurélio. Alteração de alíquotas do IPI In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (Org.) *Princípios de direito financeiro e tributário: estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 949.

¹⁴⁴ Da Constituição Federal: Art. 150 - Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: III - cobrar tributos: b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

instituir ou majorar as alíquotas do II, IE, IPI e IOF ou ainda antes de decorridos noventa dias (dispensada a aplicação do art. 150, III, “c”, CF¹⁴⁵), da vigência do ato normativo que instituiu o “tributo majorado”; ressalvado, contudo, o caso do IPI, ao qual se aplica o intervalo de noventa dias entre a instituição ou majoração do tributo e o início da cobrança.

Por mitigar o princípio da legalidade e ser exceção ao princípio da anterioridade, desde que respeite os limites legais, a alteração de alíquotas pelo Poder Executivo pode surpreender o contribuinte sem que haja inconstitucionalidade¹⁴⁶. É o que explicita Flávio de Azambuja Berti¹⁴⁷ ao tratar do imposto de importação:

(...) uma coisa é certa. Em se tratando de imposto sobre importações a alíquota aplicável é aquela vigente na data do registro da declaração de importação ainda que tenha havido grande variação entre tal data e o período anterior, no qual, por exemplo, tenha sido firmado o contrato de compra e venda com o fornecedor estrangeiro; não sendo possível ao importador questionar tal aumento.

Além dos impostos de importação e exportação, exemplo exposto no primeiro capítulo, ilustra a intervenção estatal na atividade econômica o IOF- imposto sobre operações financeiras. Marcus Freitas Gouvêa¹⁴⁸ explicita a atuação do IOF, enquanto instrumento de intervenção na atividade econômica, dizendo que “pode o IOF Crédito, onerando o crédito, ser instrumento anti-inflacionário bem como (...) pode o IOF Câmbio dificultar a conversão de moeda nacional em estrangeira para evitar a evasão de divisas”.

¹⁴⁵ Constituição Federal: Art. 150 - Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: III - cobrar tributos: c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;

¹⁴⁶ Assim decidiu o Supremo Tribunal Federal: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. ALÍQUOTA. FATO GERADOR. C.F., art. 150, III, a. I. - Fato gerador do imposto de importação de mercadoria despachada para consumo considera-se ocorrido na data do registro na repartição aduaneira competente, da declaração apresentada pelo importador (art. 23 do Decreto-lei 37/66). II. - O que a Constituição Federal exige, no art. 150, III, a, é que a lei que institua ou majore tributos seja anterior ao fato gerador. No caso, o decreto que alterou as alíquotas é anterior ao fato gerador do imposto de importação. III. - Agravo não provido. (*Supremo Tribunal Federal no julgamento do AI-AgR 420993 / PR – Segunda Turma - Relator(a): Min. Carlos Velloso - Julgamento: 31/05/2005 - Publicação: DJ 01-07-2005*)

¹⁴⁷ BERTI, Flávio de Azambuja. *Impostos, extrafiscalidade e não- Confisco*. 3. ed Curitiba: Juruá, 2009, p. 111.

¹⁴⁸ GOUVÊA, Marcus de Freitas. *A extrafiscalidade no direito tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 2006, p. 168.

3.1.1.1 Proposta de orientação ambiental da alteração de alíquotas por ato do Poder Executivo

A PEC 353/2009 propõe que se acrescente ao artigo 153 da Constituição Federal o §5º- A, com a seguinte redação:

§ 5º-A Os impostos previstos neste artigo, sempre que possível, orientar-se-ão pela seletividade socioambiental e terão suas alíquotas fixadas em função da responsabilidade socioambiental das atividades desempenhadas pelo contribuinte.

Conforme se vê, a proposta é fixar as alíquotas dos impostos previstos no artigo 153 da Constituição Federal de modo ambientalmente orientado, dentre tais impostos estão aqueles cuja alteração de alíquotas mitiga o princípio da legalidade - II, IE, IPI, IOF.

3.1.1.2 Orientação ambiental da alíquota do imposto de importação

Opta-se por fazer breve reflexão sobre possível orientação ambiental das alíquotas do imposto de importação, que podem ser específicas ou *ad valorem*, conforme prevê o artigo 20 do Código Tributário Nacional.

Para Maria de Fátima Ribeiro et al¹⁴⁹ “os impostos sobre o comércio exterior (importação e exportação) podem atuar como eficazes instrumentos de política ambiental, principalmente com possibilidade da alteração das alíquotas pelo Poder Executivo”. No mesmo sentido, anota Marcos da Silva Costa¹⁵⁰, que:

o manejo da extrafiscalidade dos impostos de importação e exportação tem fundamentos constitucionais relevantes nas relações internas e também externas (de modo que) uma orientação sócio-ambiental e político-econômica desses dois tributos é um viés de ligação importantíssimo que poderá contribuir e muito, para amenizar o distanciamento entre desenvolvimento econômico e o meio ambiente

¹⁴⁹ RIBEIRO, Maria de Fátima et al. *Tributação ambiental no desenvolvimento econômico: considerações sobre a função social do tributo*. Disponível em: <http://www.idtl.com.br/artigos/252.pdf>. Acesso em 15 out. 2009.

¹⁵⁰ COSTA, Marcos da Silva *Imposto de importação e exportação: uma nova perspectiva interpretativa de tributação ambiental Conteúdo Jurídico*. Disponível em: <http://www.conteudojuridico.com.br/?artigos&ver=2.25295>. Acesso em 06 nov. 2009.

É possível, assim, pensar na orientação ambiental da alíquota do imposto de importação. Pode-se, por exemplo, exigir que o produto a ser importado respeite padrões ambientais, sob pena de fazer incidir sobre tal produto alíquota mais elevada do imposto de importação. Tais padrões ambientais poderiam ser aqueles fixados pelo Conselho Nacional do Meio Ambiente- CONAMA, que, aliás, já são utilizados para fins de concessão de autorização à importação e desembaraço aduaneiro, conforme exemplifica o artigo 10 da lei 9.449/1997¹⁵¹:

Art. 1º Poderá ser concedida, nas condições fixadas em regulamento, com vigência até 31 de dezembro de 1999:

(...) III - redução de até cinquenta por cento do imposto de importação incidente sobre os produtos relacionados nas alíneas “a” a “c” do § 1º deste artigo. (Vide Lei 9.532, de 1997)

§ 1º O disposto nos incisos I e II aplica-se exclusivamente às empresas montadoras e aos fabricantes de:

a) veículos automotores terrestres de passageiros e de uso misto de três rodas ou mais e jipes;

b) caminhonetes, furgões, pick-ups e veículos automotores, de quatro rodas ou mais, para transporte de mercadorias de capacidade máxima de carga não superior a quatro toneladas;

c) veículos automotores terrestres de transporte de mercadorias de capacidade de carga igual ou superior a quatro toneladas, veículos terrestres para transporte de dez pessoas ou mais e caminhões-tratores;

(...)

Art. 10. A autorização de importação e o desembaraço aduaneiro dos produtos referidos nas alíneas “a” a “c” e “g” do § 1º do art. 1º são condicionados à apresentação dos seguintes documentos, sem prejuízo das demais exigências legais e regulamentares:

I - Certificado de Adequação à legislação nacional de trânsito; e

II - Certificado de Adequação às normas ambientais contidas na Lei nº 8.723, de 28 de outubro de 1993.

¹⁵¹ BRASIL. Lei n. 9.449, de 14 de março de 1997. Reduz o imposto de importação para os produtos que especifica e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9449.htm. Acesso em 04 nov. 2009.

§ 1º Os certificados de adequação de que tratam os incisos I e II serão expedidos, segundo, as normas emanadas do Conselho Nacional de Trânsito (CONTRAN) e do Conselho Nacional do Meio Ambiente (CONAMA).

Conforme se vê, a lei 9.449/1997 condiciona o desembaraço aduaneiro de certos veículos importados à apresentação de certificados de adequação às normas ambientais, a serem expedidos pelo CONAMA. Nada impede que, adotados padrões determinados pelo CONAMA ou por órgão diverso, se institua política tributária ambientalmente orientada em que a definição de alíquotas do imposto de importação leve em conta a adequação do produto importado a padrões de qualidade ambiental.

Contudo, é preciso ter cautela ao pensar na alteração ambientalmente orientada da alíquota do imposto de importação, pois se está a tratar de imposto com reflexo direto no comércio internacional e que, por tal razão, deve respeitar normas regionais e internacionais.

A definição da alíquota do imposto de importação deve atender a acordos internacionais, internalizados no âmbito da Organização Mundial do Comércio, bem como a acordo tarifário do Mercosul, que estabelece uma tarifa externa comum – TEC, conforme expõe João Marcelo Morais¹⁵².

Devido à existência da TEC, “os países- membros deverão estabelecer uma mesma tarifa alfandegária para os produtos importados de nações não pertencentes ao Mercosul”, conforme salienta Jaime de Mariz Maia¹⁵³.

Ocorre que, no passado, havia taxas únicas para os impostos de importação e, posteriormente, passou-se a adotar alíquotas maiores ou menores de acordo com a origem dos produtos importados. Nesse contexto passou-se também a adotar, dentro de um bloco econômico, uma “pauta comum” de alíquotas, que no Brasil, relativamente ao Mercosul, foi denominada TEC, é a lição de João Máximo Ricardo dos Santos¹⁵⁴.

¹⁵² MORAIS, João Marcelo. *Alteração da alíquota do imposto de importação*. Disponível em: http://www2.oabsp.org.br/asp/comissoes/comercio_exterior/artigos/alteracao_aliquota.pdf Acesso em: 14 out. 2009.

¹⁵³ MAIA, Jaime de Mariz. *Economia internacional e comércio exterior*. 12. Ed São Paulo: Atlas, 2008, p.300.

¹⁵⁴ SANTOS, João Máximo Ricardo dos. A definição da alíquota do imposto de importação – um caso de poder discricionário. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo n. 82, p. 39-53 julho/ 2002.

Ainda sobre a TEC importa esclarecer que o Brasil poderá, contudo, em níveis limitados e por tempo determinado, manter uma lista de produtos que desborde da TEC, conforme anota João Marcelo Morais¹⁵⁵.

Assim, claro está que o imposto de importação possui reflexos diretos no comércio internacional e que, portanto, eventual alteração de suas alíquotas deve levar em conta as normas internacionais e regionais, vigentes no âmbito da Organização Mundial do Comércio e do Mercosul.

Aliás, é essa a idéia contida no princípio 12 da Declaração do Rio sobre o Meio Ambiente¹⁵⁶, cujo teor abaixo se transcreve:

Princípio 12 – Os Estados devem cooperar para o estabelecimento de um sistema econômico internacional aberto e favorável, propício ao crescimento econômico e ao desenvolvimento sustentável em todos os países, de modo a possibilitar o tratamento mais adequado dos problemas da degradação ambiental. Medidas de política comercial para propósitos ambientais não devem constituir-se em meios para a imposição de discriminações arbitrárias ou injustificáveis ou em barreiras disfarçadas ao comércio internacional. Devem ser evitadas ações unilaterais para o tratamento de questões ambientais fora da jurisdição do país importador. Medidas destinadas a tratar de problemas ambientais transfronteiriços ou globais devem, na medida do possível, basear-se em um consenso internacional.

De tal modo, a possibilidade de orientação ambiental do imposto de importação é um caminho a ser trilhado a partir de discussões no plano internacional e de consenso entre os países. O respeito às normas internacionais e regionais é imprescindível. Ademais, conforme se depreende do princípio acima transcrito, é preciso que haja respeito a critérios internacionalmente aceitos quando da alteração de alíquotas do imposto de importação

¹⁵⁵155 MORAIS, João Marcelo. *Alteração da alíquota do imposto de importação*. Disponível em: http://www2.oabsp.org.br/asp/comissoes/comercio_exterior/artigos/alteracao_aliquota.pdf Acesso em: 14 out. 2009.

¹⁵⁶ *Princípio 12 da Declaração do Rio de Janeiro sobre o meio ambiente e desenvolvimento*, firmada durante a Conferência das Nações Unidas sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento, realizada no Rio de Janeiro durante os dias 3 a 14 de junho de 1992. Disponível em: http://www.vitaecivilis.org.br/anexos/Declaracao_rio92.pdf

“verde”, para que tal alteração de alíquotas não se transforme em exagerada e descabida barreira ecológica¹⁵⁷ ao comércio internacional.

Por fim, cabe transcrever a lição de Yulia Selivanova¹⁵⁸ sobre a possibilidade de países, em busca da proteção ambiental, darem tratamento tributário favorável a produtos energéticos que utilizem tecnologias não poluentes; adotando, por outro lado, tratamento tributário desfavorável a produtos que utilizem tecnologias poluentes. A autora anota que do ponto de vista físico a “energia poluente” seria, no âmbito do comércio internacional, produtos *similar* à “energia limpa” e, assim, em tese, as regras internalizadas no âmbito da Organização Mundial do Comércio – OMC não permitiriam que tais energias fossem tratadas, tributariamente, de modo distinto. Segundo a autora, houve, contudo, um caso que foi objeto de controvérsia no âmbito da OMC, em que a solução adotada foi favorável à diferenciação de produtos “poluentes” e “não poluentes”, entendendo o painel que não se tratavam de produtos similares:

O sistema de solução de controvérsias da OMC já conheceu questões que tratavam de impostos ambientais. O primeiro caso analisado consiste em disputa entre as Comunidades Européias (CE) e os Estados Unidos da América (EUA) acerca de um imposto sobre automóveis introduzido para criar incentivo para a compra de automóveis de baixo consumo de combustível. Como a medida afetava a maioria dos veículos europeus, as CE afirmaram que o imposto era incompatível com o Artigo III:2 do GATT (referente a tratamento nacional). O painel concluiu que os automóveis de alto consumo de combustível não eram “similares” aos veículos nacionais de baixo consumo de combustível; e, portanto, poderiam receber tratamento menos favorável.

Esgotada a breve reflexão sobre possível orientação ambiental da alíquota do imposto de importação, passa-se a tratar da progressividade dos impostos e de sua possível orientação ambiental.

¹⁵⁷ Barreira ecológica: exigência de adequação do produto importado a padrões ambientais que, em verdade, objetivam camuflar barreiras que podem ser até mesmo políticas. Ex. exigir uma certificação ambiental para o produto importado que não é exigida para o produto nacional. (Adaptado de: MAIA, Jaime de Mariz *Economia internacional e comércio exterior* 12. Ed São Paulo: Atlas, 2008, p.232)

¹⁵⁸ SELIVANOVA, Yulia Regras da OMC e Políticas de energia sustentável *International Trade and Sustainable Development: Pontes*. v. 3 n. 2 abril/ 2007. Disponível em: <http://ictsd.org/i/news/12482/>. Original em inglês, disponível em: <http://ictsd.org/downloads/2008/05/the20wto20and20energy.pdf>. Acesso em 05 nov. 2009.

3.1.2 Progressividade

Também relacionada às alíquotas e à influência destas na determinação do montante de tributo a ser pago, a progressividade pode ser utilizada para o alcance de objetivos extrafiscais.

Imposto progressivo, como denota o próprio nome, é aquele que tem suas alíquotas majoradas, de modo progressivo, quando presentes determinadas circunstâncias.

Em artigo sobre o tema, Tagie Souza e Ricardo Réa¹⁵⁹ expõem que ocorre progressividade quando há aumento progressivo das alíquotas incidentes sobre um mesmo bem em razão de determinado vínculo, podendo ser este a base de cálculo ou outro elemento determinado pela norma.

Ou seja, a progressividade ocorre quando as alíquotas utilizadas no cálculo do valor devido a título de imposto crescem em função do crescimento de um elemento, comumente associado ao fato gerador ou à base de cálculo do imposto.

3.1.2.1 Progressividade do IPTU

Um exemplo da utilização extrafiscal da progressividade dos impostos é a progressividade no tempo do IPTU (art. 156, § 1º e art. 182 § 4º, CF), que permite majorar as alíquotas do imposto cobrado sobre o imóvel caso não ocorra o devido aproveitamento do solo.

A progressividade no tempo do IPTU difere-se da progressividade ordinária, sendo instrumento da política urbana que faz crescer a alíquota em função do tempo pelo qual o contribuinte desobedece ao plano de urbanização da cidade, conforme leciona Hugo de Brito Machado¹⁶⁰.

Pense-se no exemplo de um proprietário que não faz uso do seu imóvel – nele nada constrói, não o disponibiliza para a locação, não faz nele um pomar ou um jardim, tampouco

¹⁵⁹ SOUZA, Tagie Assenheimer de; RÉA, Ricardo Roginski. *A extrafiscalidade, o princípio da capacidade contributiva e suas efetivações pela progressividade e pela seletividade*. Jus Navigandi, Teresina, ano 13, n. 2045, 5 fev. 2009. Disponível em: com.br/doutrina/texto.asp?id=12292>. Acesso em: 17 set. 2009.

¹⁶⁰ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 26.ed. São Paulo : Malheiros, 2005, p.390.

um campo de futebol; simplesmente o abandona. Neste caso, a Administração Pública Municipal poderá encaminhar um projeto de lei aumentando progressivamente as alíquotas do IPTU incidentes sobre o imóvel para que as alíquotas cresçam a cada ano, caso o imóvel continue abandonado, é o que expõe Flávio de Azambuja Berti¹⁶¹. Estar-se-á, em tal caso, diante de um IPTU progressivo no tempo.

Ao tratar da progressividade do IPTU no tempo, Roque Antônio Carraza¹⁶² entende não haver impedimento ao aumento progressivo das alíquotas do IPTU à medida que o proprietário do imóvel urbano insiste em não realizar o devido aproveitamento do solo. O autor defende, contudo, a necessidade de lei sancionatória (não tributária) para que ocorra a perda da propriedade.

Ressalte-se que a progressividade do IPTU no tempo possui previsão no artigo 182, §4º da Constituição Federal e possui nítido caráter extrafiscal.

Além da progressividade do IPTU no tempo, cabe destacar a progressividade extrafiscal, que permite que as alíquotas do IPTU variem de acordo com o uso e a localização do imóvel (art. 156, §1º, II, CF). Dispõe o inciso II do artigo 156, §1º da Constituição Federal, com redação dada pela EC Constitucional 29/2000, o que segue:

Art. 156. § 1º - Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o Art. 182, § 4º, inciso I (*progressividade no tempo*), o imposto previsto no inciso I (*IPTU*) poderá:

(...) II - ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel.

Assim sendo, a progressividade do IPTU, em razão da localização e do uso do imóvel (art.156, §1º, II, CF) pode ser utilizada de modo extrafiscal para: a) incentivar o desenvolvimento e ocupação de bairros pouco habitados, b) desincentivar a permanência de

¹⁶¹ BERTI, Flávio de Azambuja. *Impostos extrafiscalidade e não- confisco*. 3. ed Curitiba: Juruá, 2009, p. 135-136.

¹⁶² CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 22. ed. São Paulo. Malheiros. 2006, p. 112.

indústrias no centro da cidade, c) promover o uso racional do solo em áreas problemáticas, como aquelas às voltas da cidade, como expõe Flávio de Azambuja Berti¹⁶³.

3.1.2.1.1 Progressividade do IPTU em razão da localização e do uso do imóvel e sua orientação ambiental

Partindo-se da possibilidade de alterar as alíquotas do IPTU em razão do uso e da localização do imóvel passa-se a pensar na orientação ambiental do IPTU.

Por exemplo, seria possível instituir um IPTU cujas alíquotas fossem maiores quando as indústrias contribuintes estivessem localizadas nos centros das cidades, e menores quando as mesmas estivessem situadas em locais afastados do centro da cidade. Tratar-se-ia de nítida orientação ambiental extrafiscal do IPTU.

Pode-se imaginar, assim, que, ao atuar sobre a localização dos imóveis, alterações nas alíquotas de IPTU fossem capazes de retirar as fábricas do centro da cidade. Em tese, uma vez afastadas as fábricas também estaria afastada eventual poluição decorrente dos processos produtivos realizados no interior de tais fábricas.

Quanto à orientação ambiental do IPTU, importa destacar a proposta constante na PEC 353/2009. O que se propõe é a alteração na redação do artigo 156, §1º, II, da Constituição Federal, que passaria a ser a seguinte:

Art. 156. § 1º - Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o Art. 182, § 4º, inciso I (*progressividade no tempo*), o imposto previsto no inciso I (*IPTU*) poderá:

II – ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel e o respeito à função socioambiental da propriedade.

Conforme se vê, a proposta é a inclusão do respeito à função socioambiental da propriedade como suporte à alteração de alíquotas do IPTU. O tema da função socioambiental da propriedade será abordado no tópico seguinte, no qual se falará sobre o ITR.

¹⁶³ BERTI, Flávio de Azambuja. *Impostos, extrafiscalidade e não- confisco*. 3. ed. Curitiba: Juruá, 2009, p. 138-141.

Por ora, importa refletir sobre a proposta de orientação ambiental das alíquotas do IPTU. Depreende-se do texto proposto na PEC 353/2009 a possibilidade de cobrar dos moradores (contribuintes) que adotassem práticas ambientalmente desejáveis – tais como: o reaproveitamento da água das chuvas, a utilização de aquecimento solar, a coleta adequada do lixo reciclável – carga tributária menor e, pela via contrária, fazer incidir alíquotas majoradas sobre os imóveis dos contribuintes que não adotassem práticas de proteção ambiental.

Entende-se, assim, que é possível orientar ambientalmente a progressividade de alíquotas do IPTU, buscando incentivar condutas ambientalmente sustentáveis.

3.1.2.2 Progressividade e alteração de alíquotas do ITR e sua orientação ambiental

O segundo capítulo expôs haver leis que permitem deduzir da base de cálculo do ITR as “áreas de interesse ambiental”; cumprindo, assim o ITR, por meio de um benefício fiscal, o papel de tributo ambientalmente orientado. O presente tópico irá tratar da utilização da progressividade do ITR com fins ambientais.

O artigo 153, §4º, inciso I, do texto constitucional trata da progressividade do ITR e da diferenciação de alíquotas do imposto, com a seguinte redação, dada pela Emenda Constitucional 42/2003:

Art.153 - § 4º, I - O imposto previsto no inciso VI do caput (*ITR*): será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a *manutenção de propriedades improdutivas*;

A PEC 353/2009 propõe a alteração da redação do artigo 153, §4, inciso I, para que nele passe a constar o que segue:

Art. 153 (...) § 4º O imposto previsto no inciso VI do *caput* :

I – será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a estimular *o respeito à função socioambiental da propriedade*;

Conforme se vê, a PEC 353/2009 pretende privilegiar a função socioambiental da propriedade. Tal função socioambiental encontra amparo no texto constitucional, de onde se extrai que: 1 - “a propriedade atenderá sua função social”, é o que prevê o artigo 5º, XXIII,

da Constituição Federal; 2- a função social da propriedade rural é cumprida quando atende, dentre outros critérios, o da “utilização adequada dos recursos naturais”, conforme preceitua o artigo 186, II, da Constituição Federal.

No plano infraconstitucional, não obstante, há o artigo 1228, §1º, do Código Civil, que também trata da função socioambiental da propriedade:

Art. 1228. (...) § 1º O direito de propriedade deve ser exercido em consonância com as suas finalidades econômicas e sociais e de modo que sejam preservados, de conformidade com o estabelecido em lei especial, a flora, a fauna, as belezas naturais, o equilíbrio ecológico e o patrimônio histórico e artístico, bem como evitada a poluição do ar e das águas.

Vê-se, assim, que a orientação socioambiental do ITR, proposta pela PEC 353/2009, é medida que visa a deixar explícita a orientação do imposto territorial rural à proteção ambiental.

Trata-se, portanto, de medida que pretende ir além da simples permissão de dedução da base de cálculo do imposto de “áreas de interesse ambiental”, de que tratou o segundo capítulo. Fala-se, aqui, em uma medida extrafiscal, que, por meio da progressão de alíquotas, pretende incentivar o contribuinte a dar ao solo rural tratamento socioambiental adequado, e não apenas a produzir no solo rural - como propõe a atual redação do §4º do artigo 153 da Constituição Federal.

3.1.3 Seletividade

A Constituição Federal dispõe que o IPI será seletivo (art. 153, §3º, I) e que o ICMS poderá ser seletivo (art. 155, §2º, III).

A seletividade consiste em graduar a carga tributária de acordo com a essencialidade e importância de mercadorias e produtos distintos.

Sobre o tema, leciona Aliomar Baleeiro¹⁶⁴ que:

A seletividade recomenda ao legislador que estabeleça alíquotas em razão inversa da imprescindibilidade das mercadorias de consumo generalizado (...) quanto mais sejam elas necessárias a alimentação, vestuário, moradia, tratamento médico e higiênico das classes mais numerosas tanto menores devem ser (as alíquotas sobre elas incidentes).

¹⁶⁴ BALEEIRO, Aliomar, atualizado por DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário brasileiro*. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 347.

Com base no conceito dado por Aliomar Baleeiro, conclui-se que a seletividade consiste, como o próprio nome indica, em selecionar situações nas quais produtos ou mercadorias essenciais serão tratados com tributação mais branda, por razões sócio-econômicas. Os impostos, de tal modo, serão seletivos em função da essencialidade do produto ou mercadoria tributada.

Lídia Maria Lopes Rodrigues Ribas¹⁶⁵ lembra que a seletividade é um instrumento capaz de orientar o comportamento dos contribuintes, pois apto a frear o consumo de bens indesejáveis e liberar espaço para investimentos mercedores de apoio. É exatamente por atuar a seletividade sobre os preços dos produtos à disposição do consumidor, que se passa a pensar em sua orientação ambiental.

3.1.3.1 Seletividade ambientalmente orientada

Paulo Henrique do Amaral¹⁶⁶ anota que é preciso pensar em uma “*essencialidade ambiental*”. Para o autor, um ambiente ecologicamente equilibrado é essencial à sadia qualidade de vida de onde adviria a necessidade de orientar ambientalmente os impostos seletivos - IPI e ICMS.

A corroborar tal entendimento, Lise Vieira da Costa Tupiassu¹⁶⁷ expõe que “a seletividade deveria levar em conta também os princípios relativos às políticas ambientais (...) os impostos incidentes sobre mercadorias e consumo serviriam como tributação ambiental indireta”.

Cumprir observar que o IPI e o ICMS são impostos que atuam sobre a produção e o consumo, respectivamente. Assim, uma possível orientação ambiental da seletividade de tais impostos poderia incentivar a produção e a comercialização de produtos “não-poluentes”.

Cabe anotar, ainda, que o IPI e o ICMS são impostos indiretos. Kyioshi Harada¹⁶⁸ sintetiza que os impostos indiretos são aqueles em que “o ônus financeiro do tributo é

¹⁶⁵ RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues In: TORRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 697.

¹⁶⁶ AMARAL, Paulo Henrique do. *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007.

¹⁶⁷ TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. *Tributação ambiental: a utilização de instrumentos econômicos e fiscais na implementação do direito ao meio ambiente sustentável*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 144.

¹⁶⁸ HARADA, Kyioshi. *Direito financeiro e tributário*. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2008, p. 300.

transferido ao consumidor final, por meio do fenômeno da repercussão econômica”. Em outras palavras, nos impostos indiretos é o consumidor final quem paga efetivamente o tributo sobre cuja cadeia de produção ou de circulação de mercadorias incidiram referidos impostos. Por tal motivo, a seletividade ambientalmente orientada não deve se desgarrar da seletividade baseada na essencialidade dos produtos.

Um exemplo ajudará a elucidar a questão. Imagine-se que, adotada a seletividade ambientalmente orientada, a alíquota do ICMS incidente sobre um pacote de arroz da marca “A” é de 0,1%, pois a empresa produtora do produto adota o mais rigoroso padrão de proteção ambiental. A alíquota do arroz da marca “B”, por sua vez, é de 0,8%, porque tal empresa polui mais. Em tal hipótese está presente a orientação ambiental da seletividade dos impostos.

Contudo, caso todas as empresas produtoras de arroz adotassem um método produtivo poluente, ficaria mais difícil utilizar a seletividade ambientalmente orientada como forma de proteção ao meio ambiente, pois tal medida implicaria em um aumento exagerado no preço do pacote de arroz, um produto essencial à alimentação dos cidadãos brasileiros. Em conclusão, é preciso que a seletividade ambientalmente orientada e a seletividade sejam adotadas de modo conjunto para que não haja prejuízo aos cidadãos.

3.1.4 Demais possibilidades de orientação ambiental dos impostos

Os próximos tópicos tratam da orientação ambiental das alíquotas do IPVA e de outras possibilidades de orientação ambiental dos aspectos extrafiscais dos impostos.

3.1.4.1 Alteração ambientalmente orientada das alíquotas do IPVA - PEC 353/2009

O parágrafo 6º do artigo 155 da Constituição Federal, com redação dada pela Emenda Constitucional 42/2003, dita o abaixo transcrito, ao tratar do IPVA:

Art. 155. § 6º O imposto previsto no inciso III (IPVA):

I - terá alíquotas mínimas fixadas pelo Senado Federal;

II - poderá ter *alíquotas diferenciadas em função do tipo e utilização*.

A PEC 353/2009 propõe a inclusão do inciso II- A, no §6º, do artigo 155 da Constituição Federal, com a seguinte redação:

Art. 155. § 6º II-A – terá alíquotas diferenciadas em função do consumo energético e da emissão de gases poluentes por veículo.

A função extrafiscal da proposta é nítida. Pretende incentivar os contribuintes a utilizarem veículos menos poluentes, ao tributar mais pesadamente os veículos que poluem e aplicar alíquotas mais brandas aos veículos “limpos”; tais como o carro elétrico, por exemplo.

Registre-se que, com a atual redação do artigo 155, §6º da Constituição Federal, que prevê alíquotas diferenciadas em função do tipo e da utilização do veículo, a decisão de orientar, ou não, ambientalmente o IPVA fica a cargo dos Estados–membros¹⁶⁹.

3.1.4.2 Outras propostas

Dentre as possibilidades de impostos a serem ambientalmente orientados, Lise Vieira da Costa Tupiassu¹⁷⁰ cita, ainda: o ISS, relacionado à prestação de serviços “ecologicamente corretos” e o ITCMD, aventada a possibilidade de doação que beneficie entidade de fins ambientais.

3.2 ASPECTOS EXTRAFISCAIS DAS TAXAS E SUA ORIENTAÇÃO AMBIENTAL

Atendidas as condições legitimadoras da cobrança e as normas específicas da espécie tributária “taxa”, nada impede que as taxas sejam utilizadas com fins extrafiscais, basta que o alcance de finalidades sociais, econômicas, ambientais se faça possível.

¹⁶⁹ Entende o Supremo Tribunal Federal que os Estados-membros estão legitimados a alterarem as alíquotas do IPVA em razão do tipo de veículo, com suporte no artigo 34, §4º ato das disposições constitucionais transitórias e no artigo 24, §3º da Constituição Federal. Nesse sentido, leia-se a seguinte ementa: EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. IPVA. LEI ESTADUAL. ALÍQUOTAS DIFERENCIADAS EM RAZÃO DO TIPO DO VEÍCULO. 1. Os Estados-membros estão legitimados a editar normas gerais referentes ao IPVA, no exercício da competência concorrente prevista no artigo 24, § 3º, da Constituição Federal do Brasil. 2. Não há tributo progressivo quando as alíquotas são diferenciadas segundo critérios que não levam em consideração a capacidade contributiva. Agravo Regimental a que se nega provimento. (*Acórdão do Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE-AgR 414259 Relator(a): Min. Eros Grau, Segunda Turma, julgado em 24/06/2008, DJe-14-08-2008*)

¹⁷⁰ TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. *Tributação Ambiental: A utilização de instrumentos econômicos e fiscais na implementação do direito ao meio ambiente sustentável*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 148.

Ressalta Simone Sebastião Martins¹⁷¹ que não há impedimento legal para que as taxas, sobretudo aquelas exigidas em razão do exercício do poder de polícia estatal, sejam utilizadas como instrumentos jurídicos indutores de condutas.

José Marcos Domingues sustenta que “a simples instituição das taxas ambientais pode produzir um efeito psicológico extrafiscal imediato, induzindo o poluidor a buscar alternativas de comportamento não poluidor para (...) diminuir o montante da taxa que lhe cabe pagar”.

É possível, de tal modo, vislumbrar a extrafiscalidade tanto nas taxas cobradas em razão do efetivo exercício do poder de polícia quanto naquelas cobradas pela prestação de serviços públicos específicos e divisíveis.

Quanto à orientação ambiental das taxas, Lídia Maria Lopes Ribas¹⁷² entende ser possível utilizar as taxas para finalidades ecológicas. Destaca dentre as possíveis taxas ecológicas: 1- as taxas sobre serviços de licenciamento e fiscalização ambiental¹⁷³ e 2- as taxas para o financiamento de serviços públicos de limpeza e recuperação ambiental, de caráter individual, equivalentes ao custo de sua realização, prestados ou postos à disposição do contribuinte, cujas atividades sejam efetiva ou potencialmente poluidoras. É de mesmo sentido o entendimento de Paulo Henrique do Amaral¹⁷⁴.

Lise Vieira da Costa Tupiassu¹⁷⁵, por sua vez, traz como exemplos de taxas ambientalmente orientadas, viáveis dentro da realidade do sistema tributário brasileiro: 1- as

¹⁷¹ SEBASTIÃO, Simone Martins. *Tributo ambiental, extrafiscalidade e função promocional do direito*. Curitiba: Juruá, 2006, p. 167

¹⁷² RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues In: *Direito tributário ambiental*. TORRES, Heleno Taveira (Org.). Direito tributário ambiental. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 699.

¹⁷³ Sobre a taxa de controle e fiscalização ambiental tratou o capítulo 2, tópico 2.5.3.2. Sobre o tema interessante também consultar o anexo VII da Lei 9960/2000, que traz “Tabela de preços dos serviços e produtos cobrados pelo Instituto Nacional do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis – IBAMA” e que se encontra em vigor, conforme alerta Ives Granda Martins. (MARTINS, Ives Granda da Silva A taxa de controle e fiscalização ambiental (parecer sobre sua constitucionalidade) In: TORRES, Heleno Taveira (org.). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 749 – 772)

¹⁷⁴ AMARAL, Paulo Henrique do *Direito tributário ambiental* São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007, p. 172 .

¹⁷⁵ TUPIASSU, Lise Vieira da Costa *Tributação ambiental: A utilização de instrumentos econômicos e fiscais na implementação do direito ao meio ambiente sustentável* Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 140

taxas de coleta de lixo¹⁷⁶, pela prestação de serviço público específico e divisível e 2- as taxas de licença de exploração de áreas verdes e recursos naturais.

3.2.1 Progressividade das taxas e sua orientação ambiental

A utilização de alíquotas progressivas nas taxas é tida pela doutrina como um importante instrumento para influenciar a conduta dos contribuintes. Levanta-se a possibilidade de utilizar alíquotas progressivas em razão do volume de lixo, por exemplo; dando-se, assim, à taxa de coleta de lixo caráter nitidamente extrafiscal. Lise Vieira Tupiassu¹⁷⁷, com base na lição de Hernandez, leciona sobre o tema:

As taxas sobre serviços - como nos casos das taxas sobre coleta de lixo ou reciclagem – podem perfeitamente ter caráter incentivador e vinculado à capacidade econômica e ao princípio do poluidor-pagador, a partir do momento em que façam parte de um *sistema de graduação de alíquotas*, de acordo com o grau de poluição apresentado pelo resíduo.

A orientação ambiental da progressividade das taxas suscita importante questionamento: a espécie tributária taxa comporta a progressividade de alíquotas?

Em sua tese de doutorado Samuel da Silva Mattos sintetiza que a doutrina e a jurisprudência são controversas quanto à progressividade das taxas.

Um argumento contrário à utilização da progressividade nas taxas seria o de que estas taxas devem ser uniformes e cobradas de acordo com o serviço público prestado ou posto à disposição do contribuinte, não havendo espaço para cobranças diferenciadas em razão da capacidade contributiva. Assim, posicionou-se, recentemente, o Tribunal de Justiça do Rio

¹⁷⁶ O Supremo Tribunal Federal tem considerado constitucionais as taxas de coleta de lixo, quando específicas e divisíveis. EMENTA: TRIBUTÁRIO.(...). TAXA DE COLETA DE LIXO. CONSTITUCIONALIDADE. AGRAVO IMPROVIDO. (...) II - É específico e divisível o serviço público de coleta de lixo domiciliar prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição, desde que o fato gerador seja distinto e dissociado do serviço de conservação e limpeza de locais públicos, que é realizado em benefício da população em geral. III - Agravo improvido. (*Supremo Tribunal Federal no julgamento do Agr Reg no AI 636315, Relator(a): Min. Ricardo Lewandowski, Primeira Turma, julgado em 09/06/2009*)

¹⁷⁷ TUPIASSU, Lise Vieira da Costa *Tributação ambiental: A utilização de instrumentos econômicos e fiscais na implementação do direito ao meio ambiente sustentável* Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p.141.

Grande do Sul¹⁷⁸ quanto à taxa de coleta de lixo do Município de Porto Alegre. O tribunal entendeu que a taxa de coleta de lixo não poderia ser progressiva, diferenciada ou seletiva, mediante divisão da cidade em zonas fiscais, com rateio de seu custo segundo a capacidade contributiva dos contribuintes.

Como argumento favorável à progressividade nas taxas, por outro lado, tem-se que o Supremo Tribunal Federal¹⁷⁹ já proferiu decisão em que entendeu possível a presença da progressividade nas taxas. Há, ainda, doutrina a sustentar que a progressividade das taxas seria um caminho à utilização extrafiscal de taxas ambientalmente orientadas, conforme vimos acima, para o exemplo da taxa de lixo progressiva. Além disso, o Código Tributário Nacional dispõe, literalmente, que as taxas “não poderão ser calculadas em função do capital das empresas”, em seu artigo 77, parágrafo único, mas não faz vedação expressa à utilização da progressividade nas taxas.

Apesar de haver divergências, parece ser possível instituir taxas progressivas com fins ambientais, desde que a progressividade esteja relacionada ao custo do serviço prestado ou a intensidade da atividade fiscalizadora, no caso do exercício do poder de polícia. Em tal hipótese, não se estaria a tratar de capacidade contributiva, e sim de proporcionalidade entre a taxa cobrada e a contraprestação ofertada ao contribuinte.

¹⁷⁸ EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO. COBRANÇA PROGRESSIVA, DIFERENCIADA OU SELETIVA DA TAXA DE COLETA DE LIXO (TCL) EM FUNÇÃO DA LOCALIZAÇÃO (DIVISÃO FISCAL) DO IMÓVEL URBANO, MESMO APÓS A E.C. Nº 29/2000: IMPOSSIBILIDADE. IPTU COBRADO MEDIANTE ALÍQUOTAS PROGRESSIVAS, DIFERENCIADAS OU SELETIVAS, EM FUNÇÃO DA LOCALIZAÇÃO (DIVISÃO FISCAL) DO IMÓVEL URBANO, ATÉ A E.C. Nº 29/2000: INCONSTITUCIONALIDADE. (...) 2.Sendo a “taxa” a contraprestação pecuniária, compulsória por força de lei, de serviço público específico e divisível, e, como tal, cobrada de acordo com o uso efetivo ou potencial deste, independentemente da capacidade contributiva do seu usuário ou consumidor, não se afigura como juridicamente possível, - como o faz a Lei Complementar nº 361/95, do Município de Porto alegre -, mesmo após a E.C. nº 29/2000, cobrar Taxa de Coleta de Lixo (TCL) de forma progressiva, diferenciada ou seletiva, mediante divisão da cidade em zonas fiscais, com rateio do seu custo segundo a capacidade contributiva, o poder aquisitivo ou a riqueza dos usuários dos serviços que a geram. Em outras palavras, a unidade de medida da taxa deve ser a mesma para todos os usuários do mesmo serviço. (*Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul no julgamento da Apelação Cível nº 70012862397, Relator(a): Desembargador Roque Joaquim Volkweiss, Segunda Câmara, julgado em 14-12-2005, DJ em 25-12-2005*)

¹⁷⁹ EMENTA: TRIBUTÁRIO. TAXA JUDICIÁRIA. LEI PAULISTA N. 4.952/85, QUE ESTIPULOU, PARA O RESPECTIVO CALCULO, O PERCENTUAL DE 1% (UM POR CENTO) ATÉ O VALOR DE 1.500 SALARIOS MINIMOS, MAIS 0,5% (MEIO POR CENTO) SOBRE O QUE EXCEDER, CONSIDERADO, (...) Irresignação improcedente. No primeiro caso, *por tratar-se de tributo instituído com observância do princípio da progressividade*, considerado o valor econômico da causa; e, em segundo lugar, face a desnecessidade de lei autorizadora da correção monetária da base de calculo dos tributos, proclamada no art. 97, 2., do Código Tributário Nacional. Agravo regimental improvido. *Supremo Tribunal Federal no julgamento do AI-AgR 170271, Relator(a): Min. Ilmar Galvão, Primeira Turma, julgado em 10/10/1995, DJ 01-12-1995*)

Aliás, assim se posicionou o Tribunal Regional Federal da Quinta Região, ao julgar a questão da progressividade na cobrança da taxa de controle e fiscalização ambiental-TCFA¹⁸⁰. Ao entendimento do Tribunal¹⁸¹, em síntese, o aumento da intensidade da atividade de fiscalização, na medida em que aumenta o grau de poluição, justificaria que os contribuintes que poluem mais pagassem a taxa em valor majorado.

3.3 ASPECTOS EXTRAFISCAIS DAS CONTRIBUIÇÕES DE MELHORIA E SUA ORIENTAÇÃO AMBIENTAL

O fato de a contribuição de melhoria ser tributo vinculado à valorização decorrente de obra pública traz divergências doutrinárias sobre sua utilização extrafiscal, é o que expõe Simone Martins Sebastião¹⁸².

José Marcos Domingues¹⁸³ entende que a contribuição de melhoria pode transformar-se em um elemento incentivador de obras com finalidade extrafiscal ambiental. Ou seja, para o autor, é possível que a partir da construção de uma obra pública sejam privilegiados aspectos extrafiscais, tais como a educação ambiental. A lição do autor é a seguinte:

A contribuição de melhoria um tributo que, a para de seu potencial arrecadador (fiscal) pode transformar-se num elemento estimulador de grandes obras de profundo sentido ambiental (extrafiscal). Além do seu caráter utilitário, tais obras contribuem para a educação do povo, sendo que a ignorância tem íntima conexão com a destruição do meio ambiente.

¹⁸⁰ Sobre a TCFA ver Capítulo 2, item 2.5.3.2.

¹⁸¹ O julgado restou assim ementado: TRIBUTÁRIO. TAXA DE CONTROLE E FISCALIZAÇÃO AMBIENTAL - TCFA. LEI Nº 10.165/2000. PODER DE POLÍCIA. TAXA. ATIVIDADES ESPECÍFICAS. SUJEITO PASSIVO IDENTIFICADO. RESPEITO AOS PRINCÍPIOS DA ISONOMIA, CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E NÃO PROGRESSIVIDADE. GRADAÇÃO DE ACORDO COM O POTENCIAL DE POLUIÇÃO E COM O GRAU DE UTILIZAÇÃO DE RECURSOS NATURAIS. (...) II. A cobrança da TFCA relaciona-se com a dimensão, com o potencial de poluição e com o grau de utilização de recursos naturais da empresa, justificando-se uma cobrança maior daquelas que demandem, em razão de sua extensão, uma maior intensidade da atividade fiscalizadora prestada pelo IBAMA. III. Apelação improvida. (*Tribunal Regional Federal da Quinta Região Apelação em Mandado de Segurança 200381000148851, Desembargador Federal Ivan Lira de Carvalho,- Quarta Turma, 21/06/2005*)

¹⁸² SEBASTIÃO, Simone Martins. *Tributo ambiental extrafiscalidade e função promocional do direito*. Curitiba: Juruá, 2006 p. 168

¹⁸³ DOMINGUES, José Marcos. *Direito tributário e meio ambiente*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 96.

Paulo Henrique Amaral¹⁸⁴, por sua vez, entende que os proprietários dos imóveis localizados nas proximidades de uma “obra ambiental”, tal qual um parque ecológico, podem ser obrigados a pagar contribuição de melhoria. A cobrança do tributo estaria justificada em razão da valorização imobiliária que a obra traria aos imóveis próximos ao parque, ainda que da obra também resulte benefício à coletividade freqüentadora do parque. O autor entende, ainda, que “a construção de obras públicas de caráter ambiental (possibilitaria) o desenvolvimento de atividades físicas em ambientes arborizados, benefícios paisagísticos, além de contribuir para a educação das pessoas”.

Vê-se, portanto, que há doutrina a considerar que a cobrança de contribuição de melhoria para a construção de obra de caráter ambiental poderia trazer como reflexo indireto a promoção da educação ambiental.

No entanto, apesar de tais considerações sobre um possível efeito extrafiscal indireto da contribuição de melhoria a contribuintes e não-contribuintes, o entendimento deste estudo é de que as contribuições de melhoria não oferecem aspectos extrafiscais a serem ambientalmente orientados. Isso porque a extrafiscalidade aqui adotada é a extrafiscalidade em sentido restrito, voltada a influenciar o comportamento do contribuinte; no exemplo dado a atuação extrafiscal do tributo, se existente, seria indireta e decorreria da aplicação de recursos da contribuição de melhoria em uma causa ambiental, e não propriamente da utilização do tributo como instrumento indutor ou inibidor de condutas dos contribuintes.

A corroborar com o entendimento de que a orientação ambiental da contribuição de melhoria estaria ligada à fiscalidade, e não à extrafiscalidade transcreve-se o ensinamento de Roberto Ferraz¹⁸⁵ para quem: “a utilização da contribuição de melhoria como tributo ambientalmente orientado traz possibilidades infindáveis. Não se trata aqui de induzir comportamentos, mas de viabilizar economicamente, e com justiça fiscal, a efetivação de políticas públicas ambientais”.

¹⁸⁴ AMARAL, Paulo Henrique do. *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007, p.179-180.

¹⁸⁵ FERRAZ, Roberto. Tributação ambientalmente orientada e as espécies tributárias no Brasil. In: TÔRRES, Heleno Taveira (org.). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 348-349.

Assim, entende-se que *não* há aspectos extrafiscais a serem ambientalmente orientados nas contribuições de melhoria.

3.4 ASPECTOS EXTRAFISCAIS DAS CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS

As contribuições de interesse das categorias profissionais e econômicas e as contribuições sociais, no Sistema Tributário atual, possuem suas receitas destinadas a finalidades específicas. Entende-se que não há falar-se em aspectos extrafiscais específicos de tais contribuições, uma vez que eventual atuação dessas contribuições na indução de comportamentos dependeria da concessão de benefícios fiscais.

As contribuições de intervenção no domínio econômico, por outro lado, oferecem amplo campo à extrafiscalidade motivacional.

Conforme estudado anteriormente¹⁸⁶, por meio de contribuições de intervenção no domínio econômico, a União direciona os contribuintes a certos comportamentos, comissivos ou omissivos, úteis ao interesse coletivo e intervém na atividade econômica, conforme ensina Roque Antônio Carraza¹⁸⁷. Vê-se, assim, que as contribuições de intervenção no domínio econômico cumprem nítido papel extrafiscal motivacional.

3.4.1 Extrafiscalidade das CIDEs e sua orientação ambiental

Este capítulo estuda possibilidades de orientação ambiental da extrafiscalidade motivacional dos tributos. Assim, apesar de haver amplo campo à discussão doutrinária sobre a destinação das receitas das CIDEs e das contribuições em geral, este tópico tratará apenas das possibilidades de induzir condutas por meio da cobrança de tais contribuições interventivas.

Tendo por foco o aspecto extrafiscal motivacional, cumpre lembrar o texto do inciso I do §4º do artigo 177 da Constituição Federal, que, ao tratar da CIDE - combustíveis dispõe que a alíquota da contribuição poderá ser diferenciada por produto ou uso e reduzida ou restabelecida por ato do Poder Executivo, conforme se lê abaixo:

¹⁸⁶ Ver Capítulo 1, tópico 1.5.8.

¹⁸⁷ CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 22. ed. São Paulo: Malheiros. 2006, p. 569-570.

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

I - a alíquota da contribuição poderá ser:

a) diferenciada por produto ou uso;

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

Da leitura do dispositivo sobressai a possibilidade de induzir comportamentos por meio da alteração de alíquotas no âmbito das CIDEs. Observa-se, além disso, que, com base na mesma justificativa que autoriza a alteração de alíquotas pelo Poder Executivo nos impostos de competência da União (art.153,§1º, CF ¹⁸⁸) - a intervenção econômica -, poderá a CIDE ter suas alíquotas reduzidas ou restabelecidas por ato do Executivo, com dispensa da lei e da anterioridade anual; preservada, contudo, a anterioridade mitigada, de 90 dias (art. 150, III, “c”, CF).

Logo, há, nas CIDEs, aspectos extrafiscais que podem ser orientados ambientalmente. É possível, por exemplo, fazer incidir alíquotas maiores sobre combustíveis mais poluentes, e, por outro lado, alíquotas menores sobre combustíveis menos poluentes, o que, aliás, já ocorre, em certa medida, conforme visto no segundo capítulo¹⁸⁹, quando abordadas as alíquotas diferenciadas da Cide-combustível, constantes na lei 10.632/2002. Sobre o tema, Roberto Ferraz¹⁹⁰ expõe que “podem-se imaginar exemplos simples como a diferenciação de alíquotas entre combustíveis renováveis, menos poluentes, e (os combustíveis não renováveis), mais poluentes”.

Registre-se, por fim, que, conforme dito no primeiro capítulo, a ausência de rígida regulamentação constitucional sobre as possibilidades de instituição de CIDEs abre ampla margem para que a União institua tais contribuições sobre os mais diversos fundamentos e bases de cálculo. As possibilidades de criação de novas CIDEs, neste contexto, ganha força quando

¹⁸⁸ Da CF: Art. 153,§1º § 1º - É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.

¹⁸⁹ Ver tópico 2.5.5.

¹⁹⁰ FERRAZ, Roberto. Tributação e meio ambiente. O *green tax* no Brasil. *Revista RT de Direito Ambiental*. São Paulo. ano 8 n. 31, p 167-172 julho/ setembro, 2003.

relembrado o artigo 170, inciso VI, da Constituição Federal, que traz como princípio da atividade econômica a defesa do meio ambiente.

3.4.2 Proposta de orientação ambiental das contribuições especiais constante na PEC 353/2009

A PEC 353/2209 propõe a inclusão do §4º- A no artigo 149 da Constituição Federal, o qual passaria a ter a seguinte redação:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no Art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

§ 4º-A As contribuições previstas neste artigo, sempre que possível, orientar-se-ão pela seletividade socioambiental e terão suas alíquotas fixadas em função da responsabilidade socioambiental das atividades desempenhadas pelo contribuinte.” (NR)

Conforme se vê, é nítido o desejo da proposta de que as contribuições especiais obedeçam à seletividade socioambiental e à gradação de alíquotas de acordo com a responsabilidade socioambiental das atividades desempenhadas pelo contribuinte.

A proposta, portanto, propõe pensar em formas de orientar ambientalmente até mesmo as contribuições de interesse das categorias profissionais e as contribuições sociais. Conforme dito anteriormente, a finalidade original de tais contribuições não é a preservação ambiental, e sim a destinação de recursos, respectivamente, às entidades e órgãos de classe e à Seguridade Social. Assim, eventual orientação ambiental extrafiscal de tais contribuições parece encaixar-se melhor no campo dos benefícios fiscais. Não obstante, feitas as devidas considerações iniciais, cabe tratar de possibilidades de orientação ambiental extrafiscal das contribuições de interesse das categorias profissionais e econômicas e das contribuições sociais.

As contribuições de interesse das categorias profissionais e econômicas têm por característica distintiva a parafiscalidade, pois são voltadas à finalidade de arrecadar recursos para instituições outras que não o próprio Estado. Contudo, nada impede que quando da exigência de contribuição para a OAB, por exemplo, se exija maior contribuição

daquele advogado ou escritório de advocacia que não tenha, no exercício de sua atividade, uma atitude ambientalmente responsável. O tema geraria grande polêmica, sem dúvida. No entanto, sem que fosse desviado o objetivo da arrecadação de recursos e desde que adotados critérios razoáveis de certificação periódica da responsabilidade ambiental dos membros da Ordem dos Advogados, a tese é defensável, até mesmo porque a proteção ao meio ambiente é dever do Poder Público e da coletividade (art. 225, CF).

No que toca às contribuições à Seguridade Social, a questão é um pouco diferente. Como afirmado no primeiro capítulo¹⁹¹, as contribuições sociais já possuem seus fatos geradores definidos na Constituição Federal (art. 195, I, CF). No entanto, nada impede que ocorra alteração de alíquotas de acordo com a responsabilidade socioambiental das atividades desempenhadas pelo contribuinte. O tema exige cautela, pois se está a tratar de recursos destinados a assegurar benefícios específicos à população e que não podem ser desvinculados de tal finalidade.

Pense-se no caso da Previdência Social, será preciso considerar questões como a do equilíbrio financeiro e atuarial. Além disso, no âmbito previdenciário, a Constituição Federal possui previsão expressa de que os recursos provenientes das contribuições sociais incidentes sobre folhas de salário e demais rendimentos dos empregadores e sobre os salários de contribuição dos trabalhadores devem destinar-se obrigatoriamente ao pagamento dos benefícios previdenciários (artigo 195, I e II c/c art. 168, XI, CF). Com isto quer-se trazer a reflexão de que é preciso ter cuidado redobrado ao pensar na orientação ambiental de contribuições destinadas à Seguridade Social e que haverá ainda mais restrições a serem consideradas.

Não se descarta, contudo, a possibilidade de orientar ambientalmente as contribuições sociais. Cleucio Santos Nunes¹⁹² entende que é possível adotar benefícios fiscais, para o caso das contribuições sociais. Para o autor “a indústria menos poluidora poderia receber deduções no pagamento das contribuições patronais”. O autor admite, no entanto, que os critérios para o benefício deveriam vir instituídos em lei e observar cálculos atuariais.

¹⁹¹ Capítulo 1, tópico 1.5.8.

¹⁹² NUNES, Cleucio Santos. *Direito tributário e meio ambiente*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 165.

Cabe anotar, ainda, que a Constituição Federal prevê que as contribuições sociais, pagas pelo empregador ou entidade equiparada, poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas em razão do porte da empresa, da utilização intensiva de mão-de-obra ou da condição estrutural do mercado de trabalho (art. 195, §9º¹⁹³). Assim, adotada a proposta da PEC 353/2009, que propõe a orientação ambiental das contribuições especiais, nada impede que as contribuições sociais incidentes sobre receita, lucro, faturamento das empresas adotem alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas em razão da responsabilidade socioambiental dos contribuintes, desde que respeitado o necessário cuidado redobrado quando se está a tratar de recursos destinados à Seguridade Social.

3.5 ASPECTOS EXTRAFISCAIS DOS EMPRÉSTIMOS COMPULSÓRIOS E SUA ORIENTAÇÃO AMBIENTAL

Adotado o conceito restrito de extrafiscalidade, os empréstimos compulsórios parecem não oferecer espaço para a atuação extrafiscal ambiental. Isso porque o empréstimo compulsório é verdadeiro “empréstimo forçado”, que visa a atender necessidades extraordinárias de recursos nas estritas hipóteses previstas no artigo 148 da Constituição Federal no primeiro capítulo, são: a calamidade pública, guerra externa ou sua iminência e o investimento público de caráter urgente e relevante interesse nacional. O empréstimo compulsório, assim, possui forte caráter fiscal.

3.6 BENEFÍCIOS FISCAIS

No primeiro capítulo, ao tratar da extrafiscalidade, foi exposto o tema dos benefícios fiscais e fez-se a ressalva de que a utilização de incentivos fiscais deveria ocorrer tão-somente quando houvesse interesses públicos extrafiscais superiores ao da própria

¹⁹³ Da Constituição Federal: Art. 195 § 9º - As contribuições sociais previstas no inciso I do caput deste artigo (incidentes sobre folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título a pessoa física prestadora de serviço, ainda que sem vínculo empregatício; receita ou faturamento; lucro) poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão-deobra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho.

tributação, conforme leciona Leonardo Gonçalves Muraro¹⁹⁴. Naquele capítulo foram apresentados alguns tipos de benefícios fiscais e foi dito, ainda, que o artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal (LC 101/2000) impunha restrições à concessão de benefícios fiscais, em razão da possível renúncia de receitas tributárias.

O próximo tópico estuda a questão dos benefícios fiscais ambientalmente orientados.

3.6.1 Benefícios fiscais ambientalmente orientados

Os benefícios fiscais ambientalmente orientados visam a incentivar nos contribuintes práticas ambientalmente sustentáveis.

Vê-se nos benefícios fiscais a possibilidade de diminuir a carga tributária paga por determinado contribuinte caso este adote determinadas condutas ambientalmente desejadas. Fala-se, assim, em proteger o meio ambiente por meio da concessão de desonerações tributárias.

Paulo Henrique do Amaral¹⁹⁵ defende a adoção de políticas tributárias de concessão de incentivos fiscais com o intuito de privilegiar a proteção ambiental, o que permitiria, por exemplo, incentivar empresas a investirem em tecnologias “limpas”, necessárias à diminuição dos níveis de poluição.

Na mesma linha de pensamento, Cleucio Santos Nunes¹⁹⁶ expõe que instituições privadas, com ou sem fins lucrativos, que se empenhassem em programas de orientação, educação, denúncia e combate a danos ao meio ambiente de resultados efetivos poderiam ser agraciadas com a diminuição da carga tributária.

É de mesmo entendimento a lição de Terense Dornelles Trennepohl¹⁹⁷, ao defender que “ao particular deve ser facultada a opção do maior ou menor encargo (tributário), sendo que este último deve implicar em condições ambientais mais favoráveis à coletividade”.

¹⁹⁴ MURARO, Leonardo Gonçalves. Benefícios fiscais, natureza, características e sua aplicação na defesa do meio ambiente. *Revista IOB de Estudos Tributários*. São Paulo. n. 43 p. 30, mai/jun 2005.

¹⁹⁵ AMARAL, Paulo Henrique. *Direito tributário ambiental*. São Paulo Editora dos Tribunais, 2007, p. 197.

¹⁹⁶ NUNES, Cleucio Santos. *Direito tributário e meio ambiente*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 165.

¹⁹⁷ TRENNEPOHL, Terense Dornelles. *Incentivos fiscais no direito ambiental*. São Paulo: Saraiva, 2008, p.111.

Lise Vieira da Costa Tupiassu¹⁹⁸ expõe prós e contras à adoção de benefícios fiscais em matéria ambiental. Dentre os pontos positivos, estariam o caráter incentivador da preservação ambiental, com a participação do contribuinte na busca por práticas ambientalmente desejadas e a adaptabilidade dos estímulos fiscais carga tributária já existente, sem implicar em altos custos administrativos. Dentre os pontos negativos, por outro lado, ter-se-ia a possibilidade do desvio de finalidade dos benefícios fiscais e as possíveis distorções comerciais que a concessão de benefícios fiscais poderia suscitar.

Sobre a questão do desvio da finalidade dos benefícios fiscais, leciona Terense Dornelles Trennepohl¹⁹⁹, ao tratar dos benefícios fiscais que operam sob a forma de apoios financeiros estatais a determinadas atividades, que “a maior dificuldade para o implemento dos benefícios fiscais no âmbito da despesa pública reside na fiscalização do uso dos recursos públicos destinados aos fins a que se propõem”.

Importa expor, por fim, o disposto no inciso V do artigo 9º da lei 6.938/1981, abaixo transcrito:

Art. 9º - São instrumentos da Política Nacional do Meio Ambiente:

V - os incentivos à produção e instalação de equipamentos e a criação ou absorção de tecnologia, voltados para a melhoria da qualidade ambiental;

Conforme se vê, os incentivos à produção e instalação de equipamentos e à adoção de tecnologia voltada à qualidade ambiental são tratados pela lei 6.938/1981 como instrumentos da Política Nacional do Meio Ambiente. Tal fato corrobora o entendimento de que é possível utilizar benefícios fiscais como forma de proteção ambiental; o que, aliás, já vem ocorrendo, conforme se demonstrou no segundo capítulo deste trabalho.

Em conclusão, apesar de haver vantagens e desvantagens a serem analisadas quando do planejamento de políticas fiscais concessivas de benefícios fiscais ambientais, é plenamente possível reduzir a carga tributária paga pelo sujeito passivo que preserva o meio ambiente, ou fazer incidir menos tributos sobre os produtos e serviços ambientalmente sustentáveis. Em tal contexto, os benefícios fiscais estariam a cumprir função extrafiscal ambiental.

¹⁹⁸ TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. *Tributação ambiental: A utilização de instrumentos econômicos e fiscais na implementação do direito ao meio ambiente sustentável*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 156-158.

¹⁹⁹ TRENNEPOHL, Terense Dornelles. *Incentivos fiscais no direito ambiental*. São Paulo: Saraiva, 2008, p.111.

3.6.1.1 Propostas de benefícios fiscais ambientais

Cleucio Nunes²⁰⁰ anota que “a política de incentivos fiscais cabe em todas as modalidades de tributos. Terense Dornelles Trennepohl²⁰¹, por sua vez, segue o mesmo trilho e expõe que “pode-se concluir, ainda que parcialmente, que a via dos incentivos é cabível, sem necessidade de maiores digressões em todas as espécies tributárias”.

Entende-se, assim, que os incentivos fiscais ambientais, em primeira análise, podem ser aplicados a todas as espécies tributárias.

Ao tratar da maior incidência tributária sobre condutas poluentes, nos tópicos anteriores, este trabalho acabou por comentar, pela via inversa, certos benefícios fiscais ambientalmente orientados. Ao defender a incidência de alíquotas maiores sobre atividades poluentes acabou-se por admitir, pela via oposta, a incidência de alíquotas menores para condutas ambientalmente sustentáveis.

Contudo, não é apenas no campo da alteração de alíquotas ou da redução de bases de cálculo que podem ser pensados os incentivos fiscais ambientais.

Seriam inúmeros os exemplos a serem enumerados nesse tema. Opta-se por expor a proposta de imunidade tributária ambientalmente orientada, constante na PEC 353/2009.

A PEC 353/2009 propõe um alteração no artigo 150, inciso VI, da Constituição Federal, que trata de imunidades tributárias para impostos. O novo texto seria o seguinte:

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

(...) VI– instituir impostos sobre:

d-A) serviços de saneamento ambiental

d-B) materiais reciclados;

d-C) máquinas, equipamentos e aparelhos antipoluentes.

²⁰⁰ NUNES, Cleucio Santos. *Direito tributário e meio ambiente*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 163.

²⁰¹ TRENNEPOHL, Terense Dornelles. *Incentivos fiscais no direito ambiental*. São Paulo: Saraiva, 2008 p.95.

Conforme se vê o objetivo da proposta é excluir do campo de exercício da competência de instituição de impostos pelos entes políticos alguns serviços e produtos de interesse ambiental, objetivando, com isto, implementar o ideal discutido ao longo deste trabalho: ter no tributo, ou em sua ausência, um instrumento econômico voltado à proteção do meio ambiente.

Muitas outras propostas de orientação ambiental dos aspectos extrafiscais dos tributos poderiam ter sido citadas neste trabalho. Das propostas até aqui expostas fica a reflexão de que há inúmeras possibilidades de se utilizar os tributos e, notadamente, seus aspectos extrafiscais como instrumentos de proteção ambiental; cabe, em tal contexto, ao Poder Público e à coletividade refletir sobre tais possibilidades em busca da concretização de tais propostas e da necessária conscientização sobre a importância do tema da proteção ambiental.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo teve por objetivo principal identificar possibilidades de utilização de aspectos extrafiscais dos tributos, e, especificamente, de cada espécie tributária, como instrumento de proteção ambiental. Partiu da hipótese de que impostos, taxas e contribuições especiais eram as espécies tributárias que abririam maior espaço à atuação ambientalmente orientada dos tributos. A hipótese da pesquisa foi confirmada.

O estudo mostrou que as espécies tributárias que oferecem maiores possibilidades de orientação ambiental de seus aspectos extrafiscais são os impostos e as contribuições especiais, com destaque às contribuições de intervenção no domínio econômico. O que não desmerece a possibilidade de orientação ambiental dos aspectos extrafiscais das taxas, principalmente se adotada a progressão de alíquotas.

Dentre as possibilidades de orientação ambiental dos aspectos extrafiscais dos impostos, muitas delas baseadas no texto da PEC 353/2009, destacam-se:

a) o tomar como critério à fixação de alíquotas do imposto de importação a adequação do produto importado a padrões de qualidade ambiental, a serem definidos, por exemplo, pelo Conselho Nacional do Meio Ambiente (CONAMA), com a ressalva de que sejam respeitadas as normas internalizadas no âmbito da Organização Mundial do Comércio e do Mercosul, bem como os demais acordos e regras internacionais;

b) a adoção de alíquotas diferenciadas de acordo com as práticas de proteção ambiental adotadas pelo contribuinte do IPTU morador de determinado imóvel (PEC 353/2009);

c) a adoção de uma seletividade ambientalmente orientada para o IPI e o ICMS de modo a incentivar a comercialização e a produção de produtos e serviços advindos de processos produtivos “ambientalmente desejáveis”;

d) o incentivo à utilização de veículos menos poluentes por meio da adoção de alíquotas diferenciadas de IPVA (PEC 353/2009);

Quanto às possibilidades de orientação ambiental das contribuições especiais, merecem destaque:

- a) a concessão de benefícios fiscais ambientalmente orientados no que toca às contribuições da empresa incidentes sobre o lucro e o faturamento.
- b) a alteração das alíquotas das CIDES de acordo com a responsabilidade socioambiental das atividades desempenhadas pelo contribuinte, em consonância com o disposto no artigo 170, inciso VI, da Constituição Federal que dispõe ser princípio da ordem econômica a defesa do meio ambiente.

Cabe destacar, ainda, possibilidades de orientação ambiental de aspectos extrafiscais das taxas, principalmente quando adotada a progressividade de alíquotas, tais como:

- a) taxa de coleta de lixo progressiva em razão do volume de lixo produzido pelo contribuinte;
- b) taxa de fiscalização progressiva em razão do grau da degradação ambiental causada pelo contribuinte; o que já ocorre com relação à taxa de controle e fiscalização ambiental.

Por outro lado, os empréstimos compulsórios e as contribuições de melhoria parecem não oferecer espaço à atuação extrafiscal ambiental. As hipóteses de cobrança do empréstimo compulsório já estão delineadas na Constituição e sua finalidade principal é a de ser um “empréstimo forçado” para situações excepcionais em que a União necessita arrecadar recursos. No que toca à contribuição de melhoria, sua cobrança está atrelada à valorização do imóvel do contribuinte em decorrência da realização de obra pública, sua eventual orientação ambiental estaria voltada a financiar obras públicas ambientais, e não a induzir condutas.

Assim, cabe considerar que, de fato, as espécies tributárias que oferecem maior espaço à extrafiscalidade ambientalmente orientada, voltada a influir na conduta dos contribuintes, são os impostos, as taxas e as contribuições especiais, conforme pensado ao início do estudo.

Por fim, importa destacar que os benefícios fiscais podem atuar como importantes instrumentos extrafiscais de proteção ambiental, com a vantagem de que, conforme anota a doutrina, as desonerações tributárias, que são nítida “tributação promocional”, podem ser adotadas em qualquer das espécies tributárias.

O estudo cumpriu o objetivo de estudar as espécies tributárias e levantar possibilidades de utilização de seus aspectos extrafiscais na tributação ambientalmente orientada. A pesquisa trouxe como fundamentação teórica o estudo das espécies tributárias e o conceito da extrafiscalidade, estudou o tributo ambientalmente orientado e apresentou algumas experiências brasileiras com o tributo ambientalmente orientado. Foram expostas, por fim, propostas de orientação ambiental dos aspectos extrafiscais dos tributos.

Após a realização da pesquisa, percebeu-se que a implementação da tributação ambientalmente orientada depende, ainda, de mais estudos. É preciso aprofundar o estudo da matéria sob tanto sob o olhar mais abrangente quanto sob o mais específico, voltado ao caso concreto. Ou seja, tal qual um projeto de uma casa que se pretenda construir é necessário levantar as possibilidades de atuação e, também, planejar a operacionalização da obra, de modo a aplicar as idéias gerais às peculiaridades do caso concreto. A implementação dos tributos ambientalmente orientados, sob tal ótica, constitui grande desafio, cujo sucesso dependerá de novas pesquisas na área, principalmente de estudos interdisciplinares que permitam pensar na operacionalização da cobrança de tais tributos.

Trata-se, portanto, de estudo complexo, que abre inúmeros caminhos a pesquisas, cujos temas poderão ser os mais diversos, tais como: a) os impactos da tributação ambientalmente orientada na economia; b) a efetividade dos estímulos fiscais no alcance de seus objetivos; c) a definição da pessoa/instituição responsável por mensurar o grau de degradação ambiental causada pelo contribuinte ou, por outra via, fiscalizar a redução da emissão de poluentes; d) a segurança jurídica em matéria tributária e a possibilidade de deixar a cargo dos órgãos ambientais a definição dos graus de poluição, que vincularão as alíquotas aplicáveis ao tributo.

Há inúmeros caminhos a serem explorados para que “ganhe força” a implementação dos tributos ambientalmente orientados. Não obstante, nem sempre a solução estará em idéias de difícil operacionalização, pode ser que uma idéia de fácil operacionalização apresente importantes resultados à proteção ambiental. Tome-se como exemplo a proposta constante na PEC 353/2009 de orientação ambiental das alíquotas do IPVA. A proposta é simples, há padrões de emissão de poluentes por veículo, já estabelecidos pelo CONAMA e pequenas adaptações nos procedimentos de vistoria de veículos adotados pelos DETRANs poderiam ser adotadas como forma de implementação de tal tributo ambientalmente orientado.

Considera-se, assim, que a pesquisa cumpriu seu papel de refletir sobre aspectos extrafiscais dos tributos e tributação ambientalmente orientada, que, além de ser tema alvo de discussões entre os estudiosos do Direito Tributário ou do Direito Ambiental, é matéria que interessa a todos aqueles que, enquanto seres humanos integrantes e dependentes do meio em que vivem - seja ele empresarial, político, legal, natural-, estão atentos a possíveis políticas tributárias de proteção ambiental.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. *IPTU: progressividade*. Revista de Direito Público, São Paulo v. 23, n. 93, p. 237, jan./mar, 1990.

AMARAL, Paulo Henrique do. *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007, 221 p.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, 511p.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *História do tributo no Brasil*. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005, 200 p.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Atualizada por Mizabel Abreu Derzi. Rio de Janeiro, Forense, 1999, 1063 p.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. 5. tir. Atualizada por Mizabel Abreu Derzi. Rio de Janeiro, Forense, 2003, 859 p.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972, 621p.

BENJAMIN, Antonio Herman de Vasconcellos e. *O princípio poluidor-pagador e a reparação do dano ambiental*. BDJur, Brasília, DF. Disponível em: <<http://bdjur.stj.gov.br/dspace/handle/2011/8692>>. Acesso em: 13 fev. 2007.

BERTI, Flávio de Azambuja. *Impostos, extrafiscalidade e não- confisco*. 3. ed. Curitiba: Juruá, 2009, 175p.

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao / constitui%C3%A7ao.htm. Acesso em: 04 nov. 2009.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. *Código Tributário Nacional*: Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm

BRASIL. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. *Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal*. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm

BRASIL. Lei nº. 9.449, de 14 de março de 1997. *Reduz o imposto de importação para os produtos que especifica e dá outras providências*. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03 /Leis/L9449.htm. Acesso em 04 nov. 2009.

BRASIL. Lei nº. 9.393, de 19 de dezembro de 1996. *Dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, sobre pagamento da dívida representada por Títulos da Dívida Agrária e dá outras providências*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil/LEIS/L9393.htm>. Acesso em 04 nov. 2009.

BRASIL. Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981. *Dispõe sobre a Política Nacional do Meio Ambiente, seus fins e mecanismos de formulação e aplicação, e dá outras providências*. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6938.htm. Acesso em 04 nov. 2009.

BRASIL. Lei nº. 10.336, de 19 de dezembro de 2001. *Institui Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados, e álcool etílico combustível (Cide), e dá outras providências*. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03 /Leis/L10336.htm. Acesso em 04 nov. 2009.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, 1041 p.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário linguagem e método*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008, 875p.

CASSONE, Vittorio. *Direito tributário*. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2004, 519 p.

CASTELLO, Melissa Guimarães. A possibilidade de instituir tributos ambientais em face da Constituição Federal Federalde 1988. *Jus Navigandi*, Teresina, ano 9, n. 692, 28 maio 2005. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=6796>>. Acesso em: 20 out. 2009.

CASTRO, Carlos Alberto Pereira de; LAZZARI, João Batista. *Manual de direito previdenciário*. 10. ed. Florianópolis: Conceito Editorial, 2008, 800 p.

CAVALCANTE, Denise Lucena; MENDES, Ana Stela Vieira. *Constituição Federal, Direito Tributário e Meio Ambiente*. Disponível em: http://www.conpedi.org/manaus/arquivos/anais/salvador/denise_lucena_cavalcante.pdf. Acesso em: 01/10/2009.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Manual de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2002, 542 p.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário* 4. ed. Rio de Janeiro Forense, 1992, 423 p.

COSTA, Marcos da Silva. Imposto de Importação e Exportação: uma nova perspectiva interpretativa de tributação ambiental. *Conteúdo Jurídico*. Disponível em: <http://www.conteudojuridico.com.br/artigos&ver=2.25295>. Acesso em 06 nov. 2009.

DOMINGUES, José Marcos. *Direito tributário e meio ambiente*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, 380p.

ESTADO DE PERNAMBUCO. Lei nº 10.403, de 29 de dezembro de 1989. Disponível em: <http://legis.alepe.pe.gov.br/> Acesso em: 14 out. 2009.

ESTADO DE PERNAMBUCO. Lei nº 11.304, de 28 de dezembro de 1995. Disponível em: <http://legis.alepe.pe.gov.br/> Acesso em: 14 out. 2009.

FABRETTI, Lúdio Camargo. *Contabilidade tributária*. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2007, 343p.

FERRAZ, Roberto. Tributação e Meio Ambiente. O *green tax* no Brasil. *Revista RT de Direito Ambiental*. São Paulo ano 8 n. 31 julho/ setembro, 2003.

GOUVÊA, Marcus de Freitas. A extrafiscalidade no direito tributário e suas classificações. *Jus Navigandi*. Teresina, ano 11, n. 1226, 9 nov. 2006. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=9151>>. Acesso em: 02 set. 2009.

GOUVÊA, Marcus de Freitas. *A extrafiscalidade no direito tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 2006, 298 p.

GUERREIRO, Sérgio Martins. *Contribuição de melhoria e renúncia fiscal*. Disponível em <http://www.buscalegis.ufsc.br/revistas/index.php/buscalegis/article/viewFile/21223/20787>. Acesso em 12 set. 2009.

GUIMARÃES, Daniel de Carvalho. As contribuições de intervenção no domínio econômico e o princípio da proporcionalidade. *Jus Navigandi*, Teresina, ano 9, n. 631, 31 mar. 2005. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=6571>>. Acesso em: 25 set. 2009.

HARADA, Kyioshi. *Direito financeiro e tributário*. 17.ed São Paulo: Atlas, 2008, 748p.

ICHIHARA, Yoshiaki. *Imunidades tributárias*. São Paulo: Atlas, 2000, 397 p.

JÚNIOR, Raimundo Alves de Campos. *O conflito entre o direito de propriedade e o meio ambiente*. Curitiba: Juruá, 2005, 235 p.

LEIRIA, Maria Lúcia. Algumas reflexões sobre aspectos constitucionais da contribuição de intervenção no domínio econômico. *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 88. São Paulo: Dialética, 2003.

LOPES, Anselmo Cordeiro. *Em defesa da reforma tributária ambiental*. Disponível em <http://www.reformatributariaambiental.com.br>. Acesso em 20 jul. 2009.

LOUREIRO, Wilson ICMS Ecológico. A consolidação de uma experiência brasileira de incentivo a conservação da biodiversidade. *Ambiente Brasil*. Disponível em: <http://www.ambientebrasil.com.br/composer.php3?base=/snuc/index.html&conteudo=/snuc/artigos/icms.html>. Acesso em: 29 jul. 2009.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 26. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 536 p.

MAIA, Jaime de Mariz. *Economia internacional e comércio exterior*. 12. ed São Paulo: Atlas, 2008, 449 p.

MANTOVANI, Waldir (Org). *Caminhos de uma ciência ambiental*. São Paulo: Annablume, Fapesp, 2005, 345 p.

MATTOS, Samuel da Silva. *Princípio da progressividade tributária como pressuposto para realização da justiça social*, 2005. 418 p. Tese (Doutorado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade Federal do Estado de Santa Catarina, Florianópolis, 2005

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2009, 1102p.

MILARÉ, Edis. *Direito do ambiente: doutrina, prática, jurisprudência, glossário*. 2 ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2000, 687 p.

MODÉ, Fernando. *Tributação ambiental: a função do tributo na proteção do meio ambiente*. 1. ed. Curitiba: Juruá, 2007, 149 p.

MORAIS, João Marcelo. *Alteração da alíquota do imposto de importação*. Disponível em: http://www2.oabsp.org.br/asp/comissoes/comercio_exterior/artigos/alteracao_aliquota.pdf
Acesso em: 14 out. 2009.

MOTA, José Aroudo. *O valor da natureza: economia e política dos recursos ambientais*. Rio de Janeiro: Garamond, 2006, 200p.

MOTTA, Ronaldo Seroa da. *Economia Ambiental*. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2006, 228p.

MURARO, Leonardo Gonçalves. Benefícios fiscais, Natureza, Características e sua aplicação na Defesa do Meio Ambiente. *Revista IOB de Estudos Tributários*. São Paulo n. 43 p. 30, mai/jun 2005.

NETO, Cícero Caldas. *Preço público e taxas: algumas considerações*. Revista de Informação Legislativa On Line . Disponível em: http://www.senado.gov.br/web/cegraf/ri/Pdf/pdf_135/r135-30.pdf. Acesso em: 19 set. 2009.

NUNES, Cleucio Santos. *Direito tributário e meio ambiente*. São Paulo: Dialética, 2005, 208 p.

NURIT, Bensusan. *Conservação da biodiversidade em áreas protegidas*. Rio de Janeiro: Editora FGV 2006, 176p.

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição Federal e Código à luz da doutrina e da jurisprudência*. 8.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2006,1487p.

PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Princípios de direito financeiro e tributário: estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. 1070 p.

Princípio 12 da Declaração do Rio de Janeiro sobre o Meio Ambiente e Desenvolvimento, firmada durante a Conferência das Nações Unidas sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento, realizada no Rio de Janeiro durante os dias 3 a 14 de junho de 1992. Disponível em: http://www.vitaecivilis.org.br/anexos/Declaracao_rio92.pdf

RIBEIRO, Maria de Fátima et al. *Tributação ambiental no desenvolvimento econômico: considerações sobre a função social do tributo*. Disponível em: <http://www.idtl.com.br/artigos/252.pdf>. Acesso em 15 out. 2009.

TRENNEPOHL, Terense Dornelles. *Incentivos fiscais no direito ambiental*. São Paulo: Saraiva, 2008, 126 p.

SALIBA, Ricardo Berssoza In. FOLMANN, Mellissa (coord.). *Tributação e direito fundamentais: propostas de efetividade*. Curitiba: Juruá, 2006, 350 p.

SANTOS, João Máximo Ricardo dos A definição da alíquota do imposto de importação – um caso de poder discricionário. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo n. 82, p. 39-53 julho/2002.

SANTOS, Frederico Augusto Fonseca dos. *Princípio da seletividade: conceito e questões relevantes*. BDJur, Brasília, DF, 15 jan. 2009. Disponível em: <http://bdjur.stj.gov.br/dspace/handle/2011/19375>.

SEBASTIÃO, Simone Martins. *Tributo ambiental, extrafiscalidade e função promocional do direito*. Curitiba: Juruá, 2006, 352 p.

SELIVANOVA, Yulia. Regras da OMC e Políticas de Energia Sustentável. *International Trade and Sustainable Development: Pontes*. v. 3 n. 2 abril/ 2007. Disponível em: <http://ictsd.org/i/news/12482/>. Acesso em 05 nov. 2009. Original em inglês, disponível em: <http://ictsd.org/downloads/2008/05/the20wto20and20energy.pdf>. Acesso em 05 nov. 2009.

SILVA, José Afonso da. *Comentário Contextual à Constituição Federal*. São Paulo: Malheiros, 2005, 415 p.

SOUZA, Tagie Assenheimer de; RÉA, Ricardo Roginski. A extrafiscalidade, o princípio da capacidade contributiva e suas efetivações pela progressividade e pela seletividade. *Jus Navigandi*, Teresina, ano 13, n. 2045, 5 fev. 2009. Disponível em: com.br/doutrina/texto.asp?id=12292>. Acesso em: 17 set. 2009.

TÔRRES, Heleno Taveira (org.). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005, 894p.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 8. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, 375p.

TRENNEPOHL, Terense Dornelles. *Incentivos fiscais no direito ambiental*. São Paulo: Saraiva, 2008, 126 p.

TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. *Tributação ambiental: a utilização de instrumentos econômicos e fiscais na implementação do direito ao meio ambiente sustentável*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, 294 p.

VINHA, Thiago Degelo. *A contribuição de intervenção no domínio econômico incidente sobre combustíveis e derivados*. Disponível em: <http://www.unimar.br/pos/trabalhos/arquivos/13d9d054109fa6607f8698f2a9494617.pdf>