

**UNIVERSIDADE DO ESTADO DO AMAZONAS
PRÓ-REITORIA DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO AMBIENTAL**

FERNANDA MATOS BADR

**TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL: A EXTRAFISCALIDADE COMO INSTRUMENTO
ESTATAL DE PRESERVAÇÃO DO MEIO AMBIENTE**

Manaus

2011

FERNANDA MATOS BADR

**TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL: A EXTRAFISCALIDADE COMO INSTRUMENTO
ESTATAL DE PRESERVAÇÃO DO MEIO AMBIENTE**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito Ambiental da Universidade do Estado do Amazonas, como requisito para obtenção do título de Mestre em Direito Ambiental.

ORIENTADOR: Prof. Dr. Edson Ricardo Saleme

Manaus

2011

Badr, Fernanda Matos

B138T
2011 Tributação ambiental: a extrafiscalidade como instrumento estatal de preservação do meio ambiente/ Fernanda Matos Badr ; orientador, Edson Ricardo Saleme. - 2011.
201 f. ; 30 cm

Dissertação (mestrado) – Universidade do Estado do Amazonas, Programa de Pós-graduação em Direito Ambiental, 2011.

1.Direito - Dissertação. 2.– Meio ambiente. Extrafiscalidade. 3. Tributação ambiental. I. Universidade do Estado do Amazonas – UEA. II. Título.

CDU 349.6 (043)

TERMO DE APROVAÇÃO

FERNANDA MATOS BADR

TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL: A EXTRAFISCALIDADE COMO INSTRUMENTO ESTATAL DE PRESERVAÇÃO DO MEIO AMBIENTE

Dissertação aprovada pelo Programa de Pós-Graduação em Direito Ambiental da Universidade do Estado do Amazonas, pela Comissão Julgadora abaixo identificada.

Manaus, 25 de abril de 2011.

Presidente: Prof. Dr. Edson Ricardo Saleme
Universidade do Estado do Amazonas

Membro: Prof. Dr. Victor André Liuzzi Gomes
Escola Superior da Magistratura do Amazonas

Membro: Prof. Dr. Walmir de Albuquerque Barbosa
Universidade do Estado do Amazonas

*Dedico o presente trabalho à minha mãe,
Márcia Matos e ao meu esposo, Eid Badr,
sem os quais é impensável o meu viver.*

AGRADECIMENTOS

Primeiramente agradeço a Deus, presença constante em minha vida, que ilumina o meu caminho e conduz-me diariamente.

Ao meu querido orientador, Professor Dr. Edson Ricardo Saleme, exemplo de simplicidade e abnegável dedicação ao magistério, agradeço por todas as magníficas lições (jurídicas e de vida) indispensáveis ao desenvolvimento deste estudo.

Aos meus pais que, apesar da distância geográfica que nos separa, estão sempre presentes em todos os momentos de minha caminhada, que me possibilitaram inúmeras oportunidades e apoiaram-me nas minhas decisões, torcendo sempre pelo meu sucesso, em especial, à minha amada mãe, melhor amiga de todas as horas, minha outra metade.

Ao meu querido esposo, Eid Badr, pelo incentivo constante e auxílio nos momentos difíceis, pelo amor e paciência, bem como pela inigualável companhia no dia-a-dia. Devolhe mais do que as palavras conseguem exprimir.

Aos meus irmãos, André e Marcela, também estudiosos do direito, pelo apoio e amor. E também à família que ganhei, D. Ivette, Ramza, Charle e Elie, pela torcida.

Aos meus queridos professores do Programa de Pós-Graduação em Direito Ambiental da Universidade do Estado do Amazonas, por todo empenho, sabedoria e exigência, agradeço por me proporcionarem grandes experiências de aprendizagem e pelo contínuo estímulo na busca de mais conhecimentos.

A todos os meus colegas que estiveram presentes de alguma forma, com carinho, em especial, minha colega de turma e amiga Fernanda Miranda Ferreira de Mattos.

No vigor, na energia do sentimento jurídico de cada cidadão possui o Estado o mais fecundo manancial de força, a garantia mais segura da sua própria duração. O sentimento jurídico é a raiz de toda árvore; se a raiz nada vale, e se mira nas rochas ou na árida areia, tudo o mais não passa de uma miragem. Venha uma tempestade e toda a árvore será arrancada pela raiz. (Rudolf Von Ihering)

RESUMO

O presente estudo, considerando o fato de que nos dias atuais não se concebe processo de desenvolvimento dissociado da ideia de proteção e preservação ambiental, investiga os princípios, as normas e os instrumentos administrativos e processuais, do direito ambiental, destinados a garantir a preservação do meio ambiente e assegurar a reparação dos danos a ele causados. A Constituição Federal, em seu artigo 225, *caput*, erigiu ao patamar de direito fundamental o meio ambiente ecologicamente equilibrado, essencial à sadia qualidade de vida. De natureza fundamental, o direito ao meio ambiente é auto-aplicável, irrenunciável, inalienável e imprescritível, impondo-se ao Poder Público, conjuntamente à sociedade, o dever, e não mera faculdade, de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações. O presente trabalho demonstra que na medida em que a Constituição e as demais normas que integram o ordenamento jurídico estabelecem tais deveres ao Estado, também, proporcionam-lhe os meios, compreenda-se, os recursos jurídicos e financeiros de que necessita para fazer face às despesas que o cumprimento dessas tarefas lhe acarretam. Dessa feita, na mesma medida em que lhe são atribuídas responsabilidades e deveres determinados, também lhe é outorgado o poder de tributar. Pode-se afirmar que o tributo, primordialmente, objetiva à arrecadação de recursos financeiros, mas também pode ser instrumento utilizado pelo Estado para intervir sobre o domínio econômico, visando estimular ou desestimular determinadas práticas ou condutas. Trata-se da tributação extrafiscal que pode se prestar a diversas finalidades, inclusive a proteção e defesa do meio ambiente, quando, portanto, o tributo não tem apenas finalidade arrecadatória, mas busca inibir aos agentes econômicos escolhas ambientalmente indesejáveis ou mesmo incentivar outras aconselháveis sob o prisma ambiental. Desta forma, a extrafiscalidade assume o papel de instrumento estatal de preservação do meio ambiente, quando o tributo é utilizado pelo Estado para induzir comportamentos. Ao final deste estudo, com o objetivo de evidenciar o que é examinado abstratamente, no último capítulo são estudadas as espécies tributárias aptas a cumprir tal finalidade e inseridos alguns exemplos normativos brasileiros que revelam a materialização da referida forma de tributação. Desta forma, conclui-se que o ordenamento jurídico pátrio admite o tributo extrafiscal como instrumento juridicamente hábil e eficaz, à disposição do Estado, para intervenção sobre o domínio econômico com finalidade de proteção e preservação ambiental.

Palavras-chave: Meio ambiente. Extrafiscalidade. Tributação ambiental. Normas tributárias indutoras.

ABSTRACT

The present study, considering the fact that nowadays we can not conceive the development process decoupled from the idea of environmental protection and preservation, investigates the principles, standards and administrative instruments and procedures of environmental law, that ensure the preservation of environment and the compensation for the damage caused. The Federal Constitution, in Article 225, caput, erected to the level of fundamental right the ecologically and balanced environment, essential to a healthy quality of life. This fundamental right to the environment is self-administered, indispensable, indivisible and inalienable, imposing upon the Government, together with society, duty, and not mere power, to defend it and preserve it for present and future generations. This study demonstrates that insofar as the Constitution and other rules that make the legal duty to the State, also give it the means to do it, in other words, the legal and financial resources it needs to meet expenses that will perform these tasks. So, at the same time that the responsibilities and duties are given to the State, are also given the power to tax. It can be said that the tax, primarily aims to raise funds, but can also be an instrument used by the State to interfere in the economic domain, in order to encourage or discourage certain practices or behaviors. This practice is known as extrafiscality and it can provide a variety of purposes, including the protection and defense of the environment, when, the tax is not only used to collect, but interfere on the economic agents will inhibiting environmentally undesirable choices or even encouraging other desirable under an environmental perspective. So, the stimulating functions or the extrafiscality can be considered as an instrument of state for environmental conservation, when the tax is used by the state to induce behaviors. At the end of this study, aiming to highlight what is considered abstractly, the last chapter studies the species capable of fulfilling such tax purposes and includes some examples that show the Brazilian normative materialization of that form of taxation. Thus, we conclude that our laws admit extrafiscality legally as skilled and effective disposal of the state for intervention in the economic domain with the purpose of environmental protection and preservation.

Key-words: Environment. Extrafiscality. Environmental taxation. Inducing tax rules.

LISTA DE ABREVIATURAS

ADCT – Ato das Disposições Constitucionais Transitórias

ADI – Ação Direta de Inconstitucionalidade

APP – Área de preservação permanente

CC – Código Civil

CF – Constituição Federal

CIDE – Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico

CTN – Código Tributário Nacional

CONAMA – Conselho Nacional do Meio Ambiente

D.O.U. – Diário Oficial da União

EC – Emenda Constitucional

IBAMA – Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis

ICMS – Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

IPTU – Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana

ISS – Imposto sobre Serviços de qualquer natureza

ITR – Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural

LC – Lei Complementar

PEC – Projeto de Emenda Constitucional

PIM – Polo Industrial de Manaus

RE – Recurso Extraordinário

RPPN – Reserva particular do patrimônio natural

SPVEA – Superintendência do plano de valorização econômica da Amazônia

SUDAM – Superintendência do desenvolvimento da Amazônia

SUFRAMA – Superintendência da Zona Franca de Manaus

TCFA – Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental

TIPI – Tabela de incidência do IPI

ZFM – Zona Franca de Manaus

LISTA DE ANEXOS

ANEXO A - Anexo VIII da Lei nº 10.165, de 27 de dezembro de 2000. Altera a Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981, que dispõe sobre a Política Nacional do Meio Ambiente, seus fins e mecanismos de formulação e aplicação, e dá outras providências. . 197

ANEXO B - Anexo IX da Lei nº 10.165, de 27 de dezembro de 2000. Altera a Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981, que dispõe sobre a Política Nacional do Meio Ambiente, seus fins e mecanismos de formulação e aplicação, e dá outras providências 201

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	15
2 O MEIO AMBIENTE NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988	19
2.1 DIREITO AMBIENTAL E MEIO AMBIENTE: CONCEITO E ASPECTOS	22
2.1.1 Definição de meio ambiente	23
2.1.2 Aspectos do meio ambiente	27
2.1.2.1 <i>Meio ambiente natural</i>	28
2.1.2.2 <i>Meio ambiente artificial</i>	29
2.1.2.3 <i>Meio ambiente cultural</i>	30
2.1.2.4 <i>Meio ambiente do trabalho</i>	32
2.2 MEIO AMBIENTE NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL: ANÁLISE DO ARTIGO 225, CAPUT, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL	34
2.2.1 O direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado	37
2.2.1.1 <i>Gerações ou Dimensões dos direitos fundamentais: o meio ambiente como direito fundamental de terceira geração ou dimensão</i>	41
2.2.1.2 <i>Regime jurídico dos direitos fundamentais: o núcleo essencial do direito ao meio ambiente</i>	45
2.2.2 O meio ambiente como bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida	48
2.2.3 Competências ambientais para a tutela do meio ambiente: O Estado e a coletividade como promotores da preservação ambiental	52
2.2.3.1 <i>Competência ambiental legislativa</i>	54
2.2.3.1.1 <i>Competência ambiental legislativa privativa</i>	55
2.2.3.1.2 <i>Competência ambiental legislativa exclusiva</i>	55
2.2.3.1.3 <i>Competência ambiental legislativa concorrente</i>	57
2.2.3.1.4 <i>Competência ambiental legislativa suplementar</i>	58
2.2.3.2 <i>Competência ambiental material ou de implementação</i>	60
2.2.3.2.1 <i>Competência ambiental material exclusiva</i>	61
2.2.3.2.2 <i>Competência ambiental material comum</i>	62
2.2.3.3 <i>Responsabilidade ambiental entre gerações compartilhada entre Poder Público e coletividade</i>	64
3 O ESTADO E O PODER DE TRIBUTAR: UMA ANÁLISE DAS LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR ESTATAL NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988	67
3.1 O ESTADO: ASPECTOS GERAIS	67

3.2 O ESTADO: CONCEITO E ELEMENTOS	70
3.2.1 Definição de Estado	71
3.2.2 Elementos caracterizadores do Estado	72
3.3 O PODER DE TRIBUTAR DO ESTADO E SUAS LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS	76
3.3.1 Competência Tributária	80
3.3.1.1 <i>Características da competência tributária</i>	82
3.3.1.2 <i>Discriminação constitucional de competências tributárias</i>	84
3.3.2 Princípios constitucionais tributários	87
3.3.2.1 <i>Princípio Federativo</i>	89
3.3.2.2 <i>Princípio da Legalidade</i>	90
3.3.2.2.1 <i>Mitigação do Princípio da Legalidade e extrafiscalidade</i>	91
3.3.2.3 <i>Princípio da Irretroatividade</i>	92
3.3.2.4 <i>Princípio da Anterioridade</i>	94
3.3.2.4.1 <i>Exceções ao princípio da anterioridade e extrafiscalidade</i>	96
3.3.2.5 <i>Princípio da Isonomia ou Igualdade Tributária</i>	98
3.3.2.6 <i>Princípio da Capacidade Contributiva</i>	102
3.3.2.6.1 <i>Princípio da capacidade contributiva e extrafiscalidade</i>	104
3.3.2.7 <i>Princípio da vedação ao confisco</i>	106
3.3.2.7.1 <i>Princípio da vedação ao confisco e extrafiscalidade</i>	107
3.3.2.8 <i>Princípio da uniformidade geográfica e da não-discriminação tributária</i>	108
3.3.2.9 <i>Princípio da liberdade de tráfego</i>	109
3.3.2.10 <i>Princípio da não-cumulatividade</i>	109
3.3.3 Imunidades tributárias	110
3.3.3.1 <i>Imunidade Tributária versus Isenção e Não-incidência</i>	112
3.3.3.2 <i>As Imunidades do artigo 150, VI, da Constituição Federal</i>	113
3.3.3.2.1 <i>Imunidade recíproca</i>	114
3.3.3.2.2 <i>Imunidade dos Templos de qualquer culto</i>	115
3.3.3.2.3 <i>Imunidade dos partidos políticos, fundações públicas, entidades sindicais e instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos</i>	116
3.3.3.2.4 <i>Imunidade dos livros, jornais, periódicos e papel destinado a sua impressão</i>	117
3.3.3.3 <i>Outras hipóteses de Imunidade</i>	117
4 O DIREITO TRIBUTÁRIO E A PRESERVAÇÃO AMBIENTAL: O TRIBUTO EXTRAFISCAL COMO INSTRUMENTO DE PRESERVAÇÃO DO MEIO AMBIENTE	119

4.1 A ATIVIDADE FINANCEIRA DO ESTADO LIBERAL: OS TRIBUTOS FISCAIS	119
4.1.1 Conceito de tributo	120
4.1.2 Elemento teleológico do tributo	123
<i>4.1.2.1 Tributos fiscais</i>	123
<i>4.1.2.2 Tributos parafiscais</i>	124
<i>4.1.2.3 Tributos extrafiscais</i>	125
4.2 A ATIVIDADE FINANCEIRA DO ESTADO INTERVENCIONISTA: OS TRIBUTOS EXTRAFISCAIS	126
4.2.1 Escorço histórico da extrafiscalidade	129
4.2.2 Conceito e fundamento jurídico da extrafiscalidade	131
4.2.3 Os limites da utilização dos tributos extrafiscais	135
4.3 NORMAS TRIBUTÁRIAS INDUTORAS NA CONCRETIZAÇÃO DE OBJETIVOS POSITIVOS DO ESTADO	143
4.3.1 Tributação ambiental: a extrafiscalidade como instrumento estatal de preservação do meio ambiente	148
<i>4.3.1.1 Pigou e a internalização das externalidades negativas</i>	148
<i>4.3.1.2 Normas tributárias indutoras e a preservação ambiental</i>	152
<i>4.3.1.3 Internalização das externalidades negativas, a extrafiscalidade tributária e a defesa do meio ambiente: constatações, críticas e considerações</i>	156
4.3.2 Panorama brasileiro sobre a tributação ambiental	161
<i>4.3.2.1 IPTU ecológico ou IPTU verde</i>	162
<i>4.3.2.2 Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental</i>	168
<i>4.3.2.3 Contribuição de intervenção no domínio econômico incidente nas operações com combustíveis – CIDE-combustíveis</i>	171
<i>4.3.2.4 Tributação extrafiscal na Zona Franca de Manaus como instrumento de preservação ambiental</i>	173
5 CONCLUSÃO	179
REFERÊNCIAS	183
ANEXOS	197

INTRODUÇÃO

Fatores como o progressivo avanço tecnológico, a crescente pressão demográfica e o enérgico processo de urbanização e industrialização, aliados à inconsequente e desenfreada exploração dos recursos naturais, contribuíram sobremaneira para o surgimento de graves problemas ambientais, dando ensejo à formulação de reflexões contundentes, bem como reclamando a definição de novas balizas sobre a problemática ambiental.

Razão pela qual, em 1972, na Capital da Suécia, Estocolmo, reuniram-se, pela primeira vez, cento e quatorze países na *Conferência Mundial das Nações Unidas sobre o Homem e o Meio Ambiente* para discutir os impactos ambientais, de âmbito internacional e grandes proporções, provocados essencialmente pelo modelo de desenvolvimento capitalista.

O referido encontro foi marcado por intensas discussões cingidas no entrave entre os países desenvolvidos que defendiam o *desenvolvimento zero* com os países subdesenvolvidos, ou em desenvolvimento, que buscavam justificar o *desenvolvimento a qualquer custo*. Fato é que após inúmeras defesas de pesquisas e longos debates, foi engendrado um documento fundamental sobre os temas ambientais, focando a preservação e o uso dos recursos naturais em nível global.

Tem-se então o primeiro passo do homem no sentido de reconhecer que os impactos por ele causados ao meio ambiente afetavam diretamente a qualidade de vida no planeta. Constatava-se que o crescimento não é ilimitado e tampouco é inesgotável a capacidade de suporte dos ecossistemas.

A degradação causada pelo desenvolvimento econômico e o conseqüente futuro esgotamento dos recursos naturais foram analisados de forma conjunta com os problemas do crescimento populacional, demonstrando, pela primeira vez, a preocupação mundial com a questão ambiental.

Erguiam-se as bases do conceito de desenvolvimento sustentável, legitimado e oficialmente difundido na *Conferência das Nações Unidas sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento*, conhecida como Rio-92, quando foram debatidas e criadas regras e princípios para tornar efetivo esse modelo de desenvolvimento.

Hodiernamente não se concebe processo de desenvolvimento dissociado da ideia de proteção e preservação ambiental. O direito ambiental construiu princípios, normas e criou instrumentos administrativos e processuais para garantir a preservação do meio ambiente e assegurar a reparação dos danos a ele causados.

A Constituição Federal (CF), em seu artigo 225, *caput*, erigiu ao patamar de direito fundamental o meio ambiente ecologicamente equilibrado, essencial à sadia qualidade de vida. De natureza fundamental, o direito ao meio ambiente é auto-aplicável, na dicção do artigo 5º, §1º, irrenunciável, inalienável e imprescritível, impondo-se ao Poder Público, conjuntamente à sociedade, o dever oficial, e não mera faculdade, de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações.

Se ao Estado foi estabelecido o dever da defesa e preservação ambiental, também o ordenamento jurídico deve proporcionar-lhe os meios, compreenda-se, os recursos jurídicos e financeiros de que necessita para fazer face às despesas que o cumprimento dessas tarefas lhe acarretam. Dessa feita, na mesma medida em que lhe são atribuídas responsabilidades e deveres determinados, também lhe é outorgado o poder de tributar.

Pode-se afirmar que o tributo, primordialmente, objetiva à arrecadação de recursos financeiros, mas também pode ser *instrumento* utilizado pelo Estado para intervir sobre o domínio econômico, visando estimular ou desestimular determinadas práticas ou condutas.

Tem-se que a tributação extrafiscal pode se prestar a diversas finalidades, inclusive a proteção e defesa do meio ambiente, quando o tributo não tem apenas finalidade arrecadatória, mas busca inibir aos agentes econômicos escolhas ambientalmente indesejáveis ou mesmo incentivar outras aconselháveis sob o prisma ambiental.

Como se sabe, a questão ambiental extrapola fronteiras territoriais, institucionais e políticas e o êxito da defesa e preservação do meio ambiente (ou efetividade do direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado) depende da adoção de providências desencorajadoras da degradação ambiental aliadas a medidas que incentivem a prevenção. Com efeito, elas têm melhor resultado quando fundadas em estímulos econômico-financeiros.

E nesse contexto, surge a extrafiscalidade como instrumento estatal de preservação do meio ambiente, quando o tributo é utilizado pelo Estado para induzir comportamentos.

Com efeito, a hipótese de incidência tributária indutora leva sempre em consideração o mercado a que se destina, trazendo consigo elementos suficientes de convencimento que podem ser verificados ou ter sua efetividade comprovada no panorama real de concretização do comando normativo, quando o destinatário final da norma tem a opção de decidir, ou não, de acordo com sua conveniência, pelo ato perseguido pelo legislador.

Pode o Estado, então, utilizar-se da tributação, ou das normas tributárias de indução, quando pretende a adoção de determinados comportamentos da coletividade, ao passo que tais regras findam por tornar eficazes, no plano concreto, os objetivos estatais nelas imiscuídos, por meio de incentivos – e desincentivos – a determinadas práticas.

Ressalte-se que não se restringe a tributação extrafiscal ao estímulo ou não da atividade econômica, mas pode conduzir os sujeitos passivos da obrigação tributária à realização de atividades de cunho social, mormente no que tange ao direito fundamental ao meio ambiente hígido, pois, conforme aduzido alhures, os mecanismos tributários podem prestar-se à promoção do desenvolvimento econômico aliado à preservação dos bens e recursos naturais.

Esta pesquisa tem como objetivo maior demonstrar que o tributo pode ser utilizado pelo Estado visando à defesa e preservação ambiental, para tanto, busca verificar de que forma pode o Estado intervir sobre o domínio econômico, por meio da tributação, visando à proteção do meio ambiente.

Dessa forma, no primeiro capítulo, pretende a pesquisa oferecer os parâmetros conceituais e normativos necessários para compreensão do problema. Para tanto, traz o primeiro capítulo uma análise acurada do *caput* do artigo 225 da CF.

Parte-se da definição de meio ambiente e do exame de seus variados aspectos para o estudo de sua tutela jurídica. Com efeito, busca o primeiro capítulo reconhecer o direito ao meio ambiente como direito fundamental de terceira dimensão, para, em seguida, investigar o núcleo essencial ao referido direito identificando o meio ambiente hígido como bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida. Por fim, trata o primeiro capítulo das competências ambientais – competência legislativa e competência material ou de implementação.

Pretende-se, no segundo capítulo, em um primeiro momento, definir e expor os elementos caracterizadores do Estado a fim de justificar o poder de tributar que lhe é atribuído constitucionalmente. Em seguida, o estudo verifica de que forma este poder é limitado, traçando os contornos da competência tributária, das imunidades tributárias bem dos princípios tributários, que se constituem limitações ao poder de tributar previstas na CF. Ressalta-se que neste capítulo já se aborda, ainda que de forma inicial, a extrafiscalidade.

O último capítulo, por sua vez, expõe breve historicidade da tributação para se verificar que enquanto no Estado Liberal o tributo tinha finalidade meramente fiscal, no Estado Intervencionista, passou a demonstrar fins extrafiscais.

Neste capítulo, após a análise da definição legal de tributo é abordado de forma minuciosa o seu aspecto teleológico, enfatizando-se a finalidade extrafiscal, definindo-se seu conceito, sua aplicação e seus limites. A seguir, o estudo contempla a extrafiscalidade ambiental, tratando das normas tributárias indutoras e da capacidade do tributo em internalizar

as externalidades negativas, deixando evidente a imposição tributária vinculada à idéia de preservação ambiental.

E, por fim, com o objetivo de tornar melhor a percepção do que é examinado abstratamente no decorrer do estudo, no último capítulo são inseridos alguns exemplos normativos brasileiros que revelam a materialização da referida forma de tributação.

Assim, o presente trabalho demonstra que o ordenamento jurídico pátrio admite o tributo extrafiscal como instrumento juridicamente hábil e eficaz, à disposição do Estado, para intervenção sobre o domínio econômico com finalidade de proteção e preservação ambiental.

2 O MEIO AMBIENTE NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

O problema da “falta de comunicação entre os diversos ramos do direito provoca efeitos indesejáveis”, pois o que pode resultar em entendimento pacífico em determinada disciplina pode ensejar contra-senso em outra.¹

Atualmente, como se sabe, a Constituição além de representar o fundamento último de validade de todas as normas jurídicas, conforme o consagrado modelo kelseniano do sistema escalonado de normas, também exerce o papel unificador de todo o ordenamento jurídico. No entanto, nem sempre foi assim.

Shuppert e Bunke lembram que, em razão da tradição milenar do direito privado como área reservada à autonomia privada, não havia submissão daquele às previsões do direito público. Embora a submissão, hoje, seja ponto pacífico, os referidos autores ressaltam que “no início da década de 1950, na Alemanha, sua fundamentação era difícil e seus efeitos incertos”, razão pela qual, buscou-se incutir na tradição jurídica alemã o conceito de Constituição como *ordenamento jurídico da sociedade como um todo* e não meramente estatal.²

Os referidos estudiosos utilizam como paradigma e edificadora dos alicerces desse entendimento a decisão do caso *Lüth*, cujos trechos estão transcritos a seguir:

A Constituição, que não pretende ser uma ordenação axiologicamente neutra, funda, no título dos direitos fundamentais, uma ordem objetiva de valores, por meio da qual se expressa um [...] fortalecimento da validade [...] dos direitos fundamentais. Esse sistema de valores, que tem seu ponto central no livre desenvolvimento da personalidade e na dignidade humana no seio da comunidade social, *deve valer como decisão fundamental para todos os ramos do direito*; legislação, administração e jurisprudência recebem dele diretrizes e impulsos. (grifo do autor).³

Pode-se afirmar que essa decisão serviu para solidificar, de forma gradual, a supremacia do direito público sobre o privado, ensejando o fenômeno da constitucionalização do direito.

¹ SILVA, Virgílio Afonso. **A constitucionalização do direito**: os direitos fundamentais nas relações entre particulares. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 17.

² SHUPPERT, Gunnar Folke; BUMKE, Christian. Die konstitutionalisierung der rechtsordnung: überlegungen zum verhältnis von verfassungsrechtlicher ausstrahlungswirkung und eigenständigkeit des “einfachen” rechts, p. 18, apud SILVA, Virgílio Afonso., op. cit., 2005, p. 41.

³ BVerfGE 7, 198 (205), apud SILVA, Virgílio Afonso., op. cit., 2005, p. 42.

A expressão *constitucionalização do Direito* é polissêmica, contudo, afeta ao presente estudo a definição a partir da ideia de expansão das normas constitucionais com a irradiação dos seus conteúdos material e axiológico, com força normativa, por todo o sistema jurídico.⁴

O referido fenômeno constitucional acompanha as transformações sofridas pelo Estado, na sua concepção, estrutura e finalidades desde o início do século XX, mas, sobretudo, após a Segunda Grande Guerra Mundial, transformando o Estado, calcado na ideia clássica de soberania estatal, em um ente inserido num panorama globalizado com novos agentes vindo a lume a partir dos processos de integração econômica e política entre Estados, dentre os quais o processo de integração europeu cumpre papel paradigmático. Para Badr, frente a esse cenário,

[...] o poder estatal, em sua plenitude, se encontra em crise, não podendo tal fato ser ignorado. Contudo, o poder não deixa de existir, apenas muda a sua forma de organização, que teve como ponto basilar o conceito político jurídico da soberania. Os fenômenos políticos atuais deverão permitir uma nova síntese político-jurídica, que racionalizará e disciplinará, do ponto de vista jurídico, as novas formas de poder e os seus sujeitos.⁵

Inexiste o poder ilimitado; toda atribuição de direitos é acompanhada de deveres e obrigações, não podendo as situações favoráveis ser consideradas isoladamente. O perfil mais significativo é o dever do titular do direito de exercê-lo de modo a não provocar danos excepcionais a outros sujeitos. No ordenamento moderno o interesse só é tutelado se e enquanto se adéqua não apenas ao interesse do titular, mas também ao da coletividade.⁶

Nesse contexto, o direito constitucional, no plano teórico, sofreu três grandes transformações no que diz respeito à sua aplicabilidade: a) o reconhecimento de força normativa à Constituição significa dizer que todas as normas constitucionais têm o *status* de norma jurídica, debate, este, que aportou no Brasil na década de 1980; b) a expansão da

⁴ BARROSO, Luís Roberto. Neoconstitucionalismo e constitucionalização do direito: o triunfo tardio do direito constitucional no Brasil. **Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado**. Salvador: Instituto Brasileiro de Direito Público, n. 9, mar/abr/maio, 2007. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com/revista/RERE-9-MAR%C7O-2007-LUIZ%20ROBERTO%20BARROSO.pdf>>. Acesso em: 20 set. 2010, p. 12.

⁵ BADR, Eid. Autonomia privada à luz do direito comunitário: a formação do direito civil comunitário. In: LOTUFO, Renan (Coord.). **Direito civil constitucional**. v. 3. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 117.

⁶ PERLINGIERI, Pietro. **Perfis do direito civil**: introdução ao direito civil constitucional. Rio de Janeiro: Renovar, 1997, p. 120-121.

jurisdição constitucional, processo iniciado na Alemanha (1951), a partir da constitucionalização dos direitos fundamentais, cuja tutela passou a caber ao Judiciário; c) o desenvolvimento de uma nova dogmática da interpretação constitucional, decorrente da força normativa das normas constitucionais.⁷

As transformações experimentadas pelo direito constitucional e a constitucionalização do Direito, significam mais do que a inclusão na Constituição de normas próprias de outros domínios, representam que toda a ordem jurídica deve ser lida e apreendida sob a lente da Lei Maior.

Favoreu indica que alguns dos importantes efeitos da constitucionalização do Direito são a “unificação da ordem jurídica e a simplificação da ordem jurídica”.⁸

A unificação da ordem jurídica implica em duas situações: a) as normas constitucionais tornam-se progressivamente o fundamento comum dos diversos ramos do Direito, de forma que os chamados *Princípios Gerais do Direito* perdem importância em prol das normas constitucionais, na interpretação das normas infraconstitucionais; b) a distinção entre direito público e direito privado é relativizada, em razão da unificação da ordem jurídica.⁹

A simplificação da ordem jurídica, ainda, na ótica de Favoreu, ocorre na medida em que o eixo essencial da ordem jurídica, antes a lei, passa ser a Constituição.¹⁰

Conforme já referido, a Constituição continua a ocupar a base do ordenamento jurídico, servindo de fundamento último de validade para todas as normas que o integram, na concepção do consagrado modelo kelseniano, como ressalta Barroso,

[...] figura hoje no centro do sistema jurídico, de onde irradia sua força normativa, dotada de supremacia formal e material. Funciona, assim, não apenas como parâmetro de validade para a ordem infraconstitucional, mas também como vetor de interpretação de todas as normas do sistema.¹¹

Nesse sentido, percebe-se a importância dos valores consagrados constitucionalmente, posto que devem ser observados não só pela legislação

⁷ BARROSO, Luís Roberto., op. cit., 2007, p. 05-09, 20.

⁸ FAVOREU, Louis. La constitutionnalisation du droit apud SILVA, Virgílio Afonso., op. cit., 2005, p. 48-49.

⁹ Ibid., p. 49.

¹⁰ Ibid., mesma página.

¹¹ BARROSO, Luís Roberto., op. cit., 2007, p. 21.

infraconstitucional, mas por toda a sociedade, vez que submetida aos ditames constitucionais.

Assim, o primeiro capítulo deste estudo busca não só demonstrar, mas justificar a presença do meio ambiente na Constituição Federal. Para tanto, debruça-se na análise detida do meio ambiente e seus aspectos, bem como no exame pormenorizado da norma-matriz contida no *caput* do artigo 225 da Lei Maior e seus desdobramentos.

2.1 DIREITO AMBIENTAL E MEIO AMBIENTE: CONCEITO E ASPECTOS

O Direito Ambiental, como disciplina jurídica, alcançou nos dias de hoje significativa estruturação a partir, apenas, de pouco mais de três décadas de desenvolvimento.¹²

Na dicção de Machado, o Direito Ambiental é conceitualmente definido como:

[...] um Direito sistematizador, que faz a articulação da legislação, da doutrina e da jurisprudência concernentes aos elementos que integram o ambiente. Procura evitar o isolamento dos temas ambientais e sua abordagem antagônica [...] busca interligar estes temas com a argamassa da identidade dos instrumentos jurídicos de prevenção e de reparação, de informação, de monitoramento e de participação.¹³

Com efeito, o direito ambiental é pluridisciplinar (e/ou interdisciplinar, e/ou multidisciplinar, e/ou até *transdisciplinar*), pois, além de tratar de matérias atinentes a diversas disciplinas ou ramos de pesquisa, com elas estabelece relações e se distribui nesses diversos campos do conhecimento. Sobre a *transdisciplinaridade*, Leff:

A transdisciplinaridade pode ser definida como um processo de intercâmbio entre diversos campos e ramos do conhecimento científico, nos quais uns transferem métodos, conceitos, termos e inclusive corpos teóricos inteiros para outros, que são incorporados e assimilados pela disciplina importadora, induzindo um processo contraditório de avanço/retrocesso do conhecimento, característico do desenvolvimento das ciências.¹⁴

¹² BENJAMIN, Antônio Herman. Constitucionalização do ambiente e ecologização da constituição brasileira. In: CANOTILHO, José Joaquim Gomes; LEITE, José Rubens Morato (Org.). **Direito constitucional ambiental brasileiro**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 85.

¹³ MACHADO, Paulo Affonso Leme. **Direito ambiental brasileiro**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 54

¹⁴ LEFF, Enrique. **Epistemologia ambiental**. São Paulo: Cortez, 2001, p. 83.

De fato, o direito ambiental busca, como bem definiu Machado, por meio desses laços estabelecidos com outras ciências, extrair-lhes conhecimento pertinente ao meio ambiente para sistematizá-los no ordenamento jurídico de forma a proporcionar-lhe preservação e proteção.

2.1.1 Definição de meio ambiente

Etimologicamente, o vocábulo “meio”, proveniente do latim [*medius*], significa “meio, centro, espaço intermediário, intervalo de tempo, metade, neutralidade”; o étimo para o adj. é o lat. *medius, a, um* 'que está no meio, central, mediano, moderado'¹⁵, por sua vez, a acepção “ambiente”, também oriunda do latim [*ambiens*] [*entis*], indica aquilo que cerca ou envolve seres vivos ou as coisas, ou “andar ao redor, cercar, rodear”¹⁶.

Primeiramente, cumpre observar que alguns doutrinadores, a exemplo de Machado (2002) e Silva (2007), entre outros, apontam a redundância da expressão “meio ambiente” na medida em que as acepções “meio” e “ambiente” isoladamente consideradas conduzem ao mesmo entendimento. Silva justifica a utilização do pleonasma, aduzindo que:

[...] essa necessidade de reforçar o sentido significante de determinados termos, em expressões compostas, é uma prática que deriva do fato de o termo reforçado ter sofrido enfraquecimento no sentido a destacar, ou, então, porque sua expressividade é mais ampla ou mais difusa, de sorte a não satisfazer mais, psicologicamente, a idéia que a linguagem quer expressar. Esse fenômeno influencia o legislador, que sente a imperiosa necessidade de dar aos textos legislativos a maior precisão significativa possível; daí porque a legislação brasileira, incluindo normas constitucionais, também vem empregando a expressão ‘meio ambiente’, em vez de ‘ambiente’, apenas.¹⁷

No entanto, ressalte-se que Milaré discorda da redundância da expressão assinalando que as acepções “meio” e “ambiente” podem ter implicações diferentes caso seja o significado buscado na linguagem científica ou na vulgar, *verbis*:

¹⁵ HOUAISS. Dicionário eletrônico da língua portuguesa. [S.l.]: Editora objetiva, 2001. 1 CD-ROM.

¹⁶ Ibid.

¹⁷ SILVA, José Afonso. **Direito ambiental constitucional**. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 19-20.

[...] Nenhum destes termos [meio e ambiente] é unívoco (detentor de um significado único), mas ambos são equívocos (mesma palavra com significados diferentes). *Meio* pode significar: aritmeticamente, a metade de um inteiro; um dado contexto físico ou social; um recurso ou insumo para se alcançar ou produzir algo. Já *ambiente* pode representar um espaço geográfico ou social, físico ou psicológico, natural ou artificial. Não chega, pois, a ser redundante a expressão *meio ambiente*, embora no sentido vulgar a palavra *ambiente* identifique o lugar, o sítio, o recinto, o espaço que envolve os seres vivos e as coisas. De qualquer forma, trata-se de expressão consagrada na língua portuguesa, pacificamente usada pela doutrina, lei e jurisprudência de nosso país, que, amiúde, falam em *meio ambiente*, em vez de *ambiente* apenas. (grifo do autor).¹⁸

No caso específico em análise, não se pode discordar que a utilização das acepções “meio” e “ambiente” de forma conjunta, tendo ou não o mesmo sentido, têm seu conteúdo gramatical reforçado. Pode-se aduzir, inclusive, que a utilização constante e conjunta dos referidos termos findou por difundir uma nova expressão, forjada a robustecer o valor deste bem imprescindível à vida.

O meio ambiente pode ser definido de diversas formas a depender da ciência que o estuda. Devido ao fato de poder ganhar diversas significações, e justamente por inexistir uma definição única e consensual, Milaré, embasado em Prieur, diz que tem-se dele uma noção *camaleão*, “que exprime, queiramos ou não, as paixões, as expectativas e as incompreensões daqueles que dela cuidam”¹⁹ e, em seguida, o conceitua como:

Em *linguagem técnica*, meio ambiente é ‘a combinação de todas as coisas e fatores externos ao indivíduo ou população de indivíduos em questão’. Mais exatamente, é constituído por seres bióticos e abióticos e suas relações e interações. Não é mero espaço circunscrito, é realidade complexa e marcada por múltiplas variáveis. (grifo do autor).²⁰

O referido autor distingue duas perspectivas dentro do conceito jurídico do meio ambiente. Pode ser ele entendido estritamente como o patrimônio natural e suas relações com e entre os seres vivos, como também pode ser compreendido de forma ampla, abrangida toda a natureza original (natural) e artificial, assim como os bens culturais correlatos.²¹

¹⁸ MILARÉ, Édís. **Direito do ambiente**. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004, p. 77-78.

¹⁹ *Ibid.*, p. 77.

²⁰ MILARÉ, Édís., *op. cit.*, 2004, p. 78.

²¹ *Ibid.*, p. 78.

Perales, referindo a Convenção de Lugano, assevera que o meio ambiente compreende os recursos naturais bióticos e abióticos, tais como ar, água, solo, flora, fauna e a interação desses fatores, bem como os bens que compõem o patrimônio cultural e os aspectos característicos da paisagem.²²

Em sua obra, *La defensa del medio humano*, Cerrada afirma que o meio ambiente implica na relação do homem com o seu entorno – seu ambiente de vida –, devendo necessariamente considerar o quadro global dos elementos mutáveis as condições de toda ordem (físicas e orgânicas) em que o homem desenvolve sua vida. Para ele, nada, portanto, é estranho ao conceito de meio ambiente.²³

Lara diz que o conceito de meio ambiente constitui a síntese da evolução do conceito de ecossistema. Aduz a autora que quando se fala em meio ambiente, fala-se de ecossistema mais o ser humano. Hodiernamente, não há como se conceber meio ambiente somente em seus fatores físicos, mas também as relações interindividuais entre os homens, entre as comunidades sociais.²⁴

Com razão, afirma Leite que qualquer que seja a definição a ser adotada para o meio ambiente, certamente ela abrangerá o homem e a natureza, com todos os seus elementos²⁵ e em outra passagem complementa:

Atualmente, não se pode definir o meio ambiente sem considerar a interação existente entre homem e natureza. Não mais prevalece o antropocentrismo clássico, a partir do qual o meio ambiente era tido como objeto de satisfação das necessidades do homem. O meio ambiente deve ser pensado como valor autônomo, como um dos pólos da relação de interdependência homem-natureza, já que o homem faz parte da natureza e sem ela não teria condições materiais de sobrevivência. [...]²⁶

No Brasil, a Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981, que dispõe sobre a Política Nacional do Meio Ambiente, estabeleceu pela primeira vez o conceito legal de meio

²² PERALES, Carlos de Miguel. *Derecho español del medio ambiente*. Madrid, 2000 apud VALLE, Manuel Castañón del. **Valoración del daño ambiental**. México: PNUMA, 2006, p. 11.

²³ CERRADA, Fernando Mola de Esteban. *La defensa del medio humano*. Madrid, 1972 apud VALLE, Manuel Castañón del., op. cit., 2006, p. 11.

²⁴ LARA, María del Carmen Carmona. **Derechos en relación con el medio ambiente**. 2. ed. México: Universidad Nacional Autónoma de México, 2001, p. 21

²⁵ LEITE, José Rubens Morato. **Dano ambiental: do individual ao coletivo extrapatrimonial**. São Paulo: Editora dos Tribunais, 2000, p. 74.

²⁶ LEITE, José Rubens Morato; PILATI, Luciana Cardoso. *Evolução da responsabilidade civil ambiental: 25 anos da lei n. 6.938/81*. In: ROCHA, João Carlos de Carvalho; HENRIQUES FILHO, Tarcísio Humberto Parreias; CAZETTA, Ubiratan (Coord.). **Política nacional do meio ambiente: 25 anos da lei n. 6.938/81**. Belo Horizonte: Del Rey, 2007, p. 268-269.

ambiente²⁷, definindo-o, em seu artigo 3º, inciso I, como sendo “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” e, ainda, como “um patrimônio público a ser necessariamente assegurado e protegido, tendo em vista o uso coletivo” (artigo 2º, I). Percebe-se, portanto, que a definição dada pela referida norma entrelaça o meio ambiente a tudo o que permite, abriga e rege a vida.

Segundo Fiorillo, “o legislador optou por trazer um *conceito jurídico indeterminado*, a fim de criar um espaço positivo de incidência da norma [...] o termo *meio ambiente* é um conceito jurídico indeterminado, cabendo, dessa forma, ao intérprete o preenchimento do seu conteúdo [...]”.²⁸ (grifo do autor).

Com efeito, o posicionamento de Fiorillo reproduz entendimento da jurisprudência constitucional espanhola anterior, que na sentença STC 64/1982 de 04 de novembro de 1982 dispôs que “meio ambiente, [...] gramaticalmente implica em redundância, e [...], na linguagem forense, há de se qualificar como um conceito jurídico indeterminado com abordagem pluridimensional e, portanto, interdisciplinar”²⁹. De fato, pode-se afirmar que se trata de conceito indeterminado que está em constante elaboração, aberto, portanto, a novos aspectos.

Embora Silva tenha asseverado que o conceito legal se refere tão-somente ao *meio ambiente natural*, defende a conceituação de meio ambiente de forma abrangente e o define como sendo “a interação do conjunto de elementos naturais, artificiais e culturais que propiciem o desenvolvimento equilibrado da vida em todas as suas formas.”³⁰

Data maxima venia, ousa-se discordar do posicionamento do autor para defender que o conceito de meio ambiente dado pela lei não refere apenas ao meio ambiente natural, mas, de forma abrangente, engloba tudo o que “permite, abriga e rege a vida”.

Da definição do meio ambiente natural, cuidou o inciso V, do artigo 3º, da Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981, alterado pela Lei nº 7.804, de 18 de julho de 1989, para incluir a fauna e a flora. De acordo com o referido dispositivo legal, entende-se por

²⁷ MACHADO, Paulo Affonso Leme., op. cit., 2010, p. 55.

²⁸ FIORILLO, Celso Antônio Pacheco. **Curso de direito ambiental brasileiro**. 8. ed. São Paulo: Saraiva., 2007, p. 21.

²⁹ ESPANHA. Tribunal Constitucional de España. **Sentença do Tribunal Constitucional (STC) n. 102/1995 transcrevendo trecho da Sentença do Tribunal Constitucional (STC) n. 64/1982**. Disponível em: <http://www.boe.es/aeboe/consultas/bases_datos/doc.php?coleccion=tc&id=SENTENCIA-1995-0102> . Acesso em: 20 set. 2010.

³⁰ SILVA, José Afonso da., op. cit., 2009, p. 20.

“recursos ambientais: a atmosfera, as águas interiores, superficiais e subterrâneas, os estuários, o mar territorial, o solo, o subsolo, os elementos da biosfera, a fauna e a flora.”

O posicionamento ora defendido encontra guarida em Machado que afirma que “a definição federal [reportando-se à Lei 6.938/81] é ampla, pois vai atingir tudo aquilo que permite a vida, que a abriga e rege”³¹, posicionamento este também complementado por Leite:

A crítica atinente à falta de clareza terminológica da definição legal pode ter sua lógica, mas deve ser refutada. Acredita-se ser mais conveniente a existência de um conceito que, embora pecando pela qualidade técnico-conceitual, abraça um conteúdo mais amplo, ao invés de uma definição restrita, que reduz a esfera de proteção ambiental. Esta visão restrita de meio ambiente é o patrimônio natural e suas relações com os seres vivos. [...]³²

No mesmo sentido Silva assevera que “Tal definição [reportando-se à definição legal] considera o meio ambiente como tudo aquilo que permite, abriga e rege a vida em todas as suas formas, não se limitando, portanto, apenas à vida humana. Trata-se de um conceito que pode ser interpretado de forma abrangente.”³³

Assim, conceituado o meio ambiente, legal e doutrinariamente, impende analisá-lo de forma percuciente, examinando-o, a seguir, sob o prisma de seus variados aspectos.

2.1.2 Aspectos do meio ambiente

Infere-se da análise do conceito de meio ambiente que este contém aspectos diferentes entre si, mas que não lhe retiram a qualidade de unitário. Antes de abordar tais aspectos, faz-se necessário ressaltar que em momento algum se quer defender a compartimentagem do meio ambiente, posto que ele é uno, e por ser uno é indivisível. Assim, não se pretende, em razão da própria impossibilidade aludida, estabelecer divisões de algo que é unitário.

No entanto, buscando-se mecanismo para melhor identificação atividade degradante / bem agredido, o meio ambiente pode ser estudado levando-se em

³¹ MACHADO, Paulo Affonso Leme., op. cit., 2010, p. 55.

³² LEITE, José Rubens Morato., op. cit., 2000, p. 82.

³³ SILVA, Solange Teles da. Direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado: avanços e desafios. **Revista de Direito Ambiental**. São Paulo, v. 48, 2007, p. 227.

consideração os seus variados aspectos. Pois, se a vida saudável é objeto de tutela máxima protegida na Constituição Federal, nada mais lógico que se criem critérios que identifiquem sem maiores dificuldades sob que aspecto(s) do meio ambiente o bem tutelado foi atacado ou desprezado.

Deve-se salientar também, que o artigo 225 da Constituição Federal ao preconizar que “todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida [...]”, findou por tutelar dois sujeitos, “um *imediato*, que é a qualidade do meio ambiente, e outro *mediato*, que é a saúde, o bem estar e a segurança da população, que se vêem sintetizando na expressão ‘qualidade de vida’” (grifo do autor).³⁴

Em sendo assim, demonstra-se claro o fato de constituir-se o meio ambiente de diferenciadas manifestações de interação ou relacionamento entre os seres vivos e o espaço que os circunda, o que justifica o estudo desse complexo em aspectos, visando justamente, proteção eficaz do objeto maior tutelado: a vida saudável e com qualidade.

Inobstante o fato de terem alguns estudiosos formulado diferentes aspectos do meio ambiente, este estudo se aterá aos quatro principais elencados na doutrina pátria, quais sejam: o natural, o artificial, o cultural e do trabalho. Este último, normalmente tratado em apartado posto que inserido no artificial.

2.1.2.1 Meio ambiente natural

O primeiro aspecto, que considera o *meio ambiente natural*, também chamado de físico, abrange o ar, o solo, subsolo, a água, a fauna e a flora.

Pode-se afirmar que este seria o aspecto em que menos se encontra a interferência do ser humano na sua configuração, formado, portanto, pelo conjunto de elementos do mundo natural. No mesmo sentido, Fiorillo:

O meio ambiente natural ou físico é constituído pela atmosfera, pelos elementos da biosfera, pelas águas (inclusive pelo mar territorial), pelo solo, pelo subsolo (inclusive recursos minerais), pela fauna e flora. Concentra o fenômeno da homeostase, consistente no equilíbrio dinâmico entre os seres vivos e o meio em que vivem.³⁵

³⁴ SILVA, José Afonso da., op. cit., 2009, p. 81.

³⁵ FIORILLO, Celso Antônio Pacheco., op. cit., 2007, p. 22.

“[...] O ambiente natural é algo vivo, dinâmico, que se renova permanentemente, como a própria vida. Os recursos naturais deverão ser protegidos pela legislação, porque a sociedade terá de ter seus bens maiores protegidos. [...]”³⁶ Ressalta-se, portanto, que o *meio ambiente natural* representa a interação dos seres vivos com o seu meio.

2.1.2.2 Meio ambiente artificial

O segundo aspecto examina o *meio ambiente artificial* que, ao contrário do *natural*, seria aquele onde se percebe maior interferência humana, vez que compreende o espaço urbano construído. No mesmo sentido, Saleme dispõe que “meio ambiente artificial é tudo aquilo que foi construído pelo homem, como, prédios, casas, viadutos, passagens subterrâneas, pontes, estradas e as edificações em geral”.³⁷

O meio ambiente construído deve ser sadio, contribuindo para a qualidade de vida dos indivíduos que habitam o local, daí a necessidade do planejamento da ocupação do solo urbano. Percebe-se que esse aspecto interrelaciona-se intimamente à compreensão de cidade enquanto espaço urbano, e encontra guarida constitucional nos artigos 225 e 182 da Constituição Federal, entre outros.

Cumprido aduzir que o *meio ambiente artificial* está ligado diretamente ao ambiente natural, e não poderia ser diferente, na medida em que aquele é produzido pela ação do homem ao modificar, transformar, a natureza.

No mesmo sentido, Jadot assevera que uma distinção radical entre o meio ambiente natural e artificial nos dias de hoje faz pouco sentido e questiona onde ainda se poderia encontrar um ambiente totalmente natural, intocado, sem qualquer intervenção humana. Jadot refere então à obra sobre direito ambiental de Despax que aponta como o ambiente é alternadamente dado e construído, *verbis*:

*L'homme a reçu en héritage, sur cette terre, ce que l'on peut appeler les éléments naturels: l'eau, l'air, le sol, la faune et la flore sauvages. Ceux-ci partie de ce que l'on pourrait appeler son environnement 'primaire' qui, dans une civilisation primitive, a longtemps constitué son seul cadre de vie*³⁸.

³⁶ FAGÚNDEZ, Paulo Roney Ávila. Reflexões sobre o direito ambiental. In: LEITE, José Rubens Morato; BELLO FILHO, Ney de Barros (Org.). **Direito ambiental contemporâneo**. São Paulo: Manole, 2004, p. 567.

³⁷ SALEME, Edson Ricardo. **Direito constitucional**. São Paulo: Manole, 2011, p. 283.

³⁸ DESPAX, Michel. *Droit de l'environnement* apud JADOT, Benoît. *L'environnement n'appartient à personne et l'usage qui en est fait est commun à tous: des lois de police règlent la manière d'en jouir* In: OST, François; GUTWIRTH, Serge (Org.). **Quel avenir pour le droit de l'environnement?** Bruxelles: Facultés universitaires Saint-Louis, 1996, p. 102-103.

Segundo a transcrição, Despax afirma que o homem recebeu uma herança nesta terra – os elementos naturais (água, ar, solo, fauna e flora). Elementos estes que constituem a última parte do que poderia ser chamado de ambiente "primário", que em uma civilização primitiva, há muito tempo, constituiu a sua única forma de vida. Mais além, no texto de Jadot, questiona Despax: como ignorar que o homem é, por suas diversas atividades, o arquiteto de seu próprio ambiente?

De fato, homem e natureza complementam-se. Tem razão Jadot ao afirmar que “ils sont dans un rapport dialectique”³⁹, ou seja, “eles estão em uma relação dialética”. Sobre esta relação, François Ost tece algumas considerações interessantes.

Primeiramente, enuncia o referido autor que a dialética estabelece as ligações entre o objeto, o meio ambiente e o observador. E que, em sua base, existe a ideia de que elementos distintos, e muitas vezes antagônicos, relacionam-se. Sem adentrar no emaranhado de definições conducente a negar as diferenças entre A e B (o homem e a natureza, no caso em questão), a dialética visa demonstrar que "um não existe sem o outro", que a distância que os separa é a mesma, e no mesmo intervalo de tempo, que os aproxima. Ost diz ainda que o esforço dialético se presta a mostrar que um existe dentro do outro, que entre homem e natureza há envolvimento mútuo e interação.⁴⁰

Com efeito, o *meio ambiente artificial* é indissociável do *meio ambiente natural*, posto que ele representa a modificação, a transformação da natureza pelo homem.

2.1.2.3 Meio ambiente cultural

O terceiro aspecto refere ao *meio ambiente cultural*, que “é integrado pelo patrimônio histórico, artístico, arqueológico, paisagístico, turístico que, embora artificial, em regra, como obra do Homem, difere do anterior (que também é cultural) pelo sentido de valor especial que adquiriu ou de que se impregnou”.⁴¹

Este aspecto enfatiza ou traz à baila a história do povo, sua formação e cultura. Segundo Saleme, o meio ambiente artístico ou cultural:

³⁹ JADOT, Benoît., op. cit., 1996, p. 103.

⁴⁰ OST, François. Le juste milieu: pour une approche dialectique du rapport homme-nature. In: GÉRARD, Philippe; OST, François; KERCHOVE, Michel van de. **Images et usages de la nature en droit**. Bruxelles: Facultés universitaires Saint-Louis, 1993, p. 33-34.

⁴¹ SILVA, José Afonso da., op. cit., 2009, p. 21.

[...] consiste nos bens de natureza material e imaterial, tomados individualmente ou em conjunto, portadores de referência à identidade, à ação, à memória dos diferentes grupos formadores da sociedade brasileira, nas quais se incluem as formas de expressão; os modos de criar, fazer e viver; as criações científicas, artísticas e tecnológicas; as obras, objetos, documentos, edificações e demais espaços destinados às manifestações artístico-culturais; e os conjuntos urbanos e sítios de valor histórico, paisagístico, artístico, arqueológico, paleontológico, ecológico e científico.⁴²

Sarno lembra que este aspecto está relacionado tanto com os aspectos natural e artificial do meio ambiente, pois retrata elementos que ganharam relevância dentro da sociedade. Adverte, ainda, que o meio ambiente cultural encontra sua previsão constitucional específica no artigo 216, o qual ao fazer alusão ao patrimônio cultural nacional conceitua e delimita o seu objeto. Acerca de sua proteção continua a autora:

A preservação do patrimônio cultural é de suma importância. O passado nos serve de ponte entre o presente e o futuro ao ser recuperado pela memória. A memória, mais que um repertório funcional de dados, é um trabalho de construção do passado. Tais dados serão conformados no conteúdo, alterando-o, detalhando-o, simplificando-o, o que trará representações consensuais perante a memória grupal por meio de uma ideologia grupal. Por isso a memória é transformada em instrumento de dominação ideológica. Adapta-se a narração do fato ocorrido às conveniências da atualidade. Há uma substituição de linguagem, da histórica para a formalística. Com isto, há perda da liberdade de pensar e agir. De qualquer forma, reconhecer elementos como próprios, através do tempo, traz identidade. Esta é uma noção de conteúdo histórico.⁴³

Nesse sentido, a Carta de São Paulo, aprovada no 13º Congresso Internacional de Direito Ambiental, enuncia que “o patrimônio cultural, juntamente com o patrimônio natural, é o que confere a identidade a determinado povo. O patrimônio cultural é toda forma de vida de um povo e sua preservação representa a sua memória histórica. [...]”.⁴⁴

A exemplo do que já se tratou há pouco, a relação dialética, referida por Ost, encontra-se estabelecida não só entre a natureza e o *meio ambiente artificial*, mas pode-se afirmar que também se estabelece entre a natureza e a cultura. No mesmo sentido, Derani enuncia que:

⁴² SALEME, Edson Ricardo., op. cit., 2011, p. 283.

⁴³ SARNO, Daniela Campos Libório Di. **Elementos de direito urbanístico**. São Paulo: Manole, 2004, p. 92.

⁴⁴ 13º CONGRESSO INTERNACIONAL DE DIREITO AMBIENTAL, 2009, São Paulo. **Carta de São Paulo**. São Paulo: Imprensa Oficial do Estado de São Paulo, 2010.

O estudo da realidade social pressupõe a compreensão da inafastável unidade dialética entre *natureza e cultura*. Toda formação cultural é inseparável da natureza, com base na qual se desenvolve. Natureza conforma e é conformada pela cultura. De onde se conclui que tantas naturezas teremos quão diversificadas forem as culturas, e, naturalmente pelo raciocínio inverso, as culturas terão matizes diversos, visto que imersas em naturezas diferentes. (grifo do autor).⁴⁵

É como já afirmado, o meio ambiente alternadamente se dá e se constrói. Diniz lembra, ainda, que apesar do *meio ambiente cultural* ser artificial, posto que resulta, via de regra, de obra humana, não se confunde com o *meio ambiente artificial*, em razão de estar impregnado de valor especial, conforme discorrido neste tópico.⁴⁶

2.1.2.4 Meio ambiente do trabalho

Por fim, aponta-se o quarto aspecto, o *meio ambiente do trabalho* que se refere ao local onde as pessoas exercem suas atividades laborais, lugar que deve oferecer um ambiente saudável para a prestação do serviço, para efetivação do direito à sadia qualidade de vida.

Almeida, ao defender que o *meio ambiente do trabalho* pode ser objeto de ação civil pública, sustenta que a tutela jurídica do mesmo tem relevância pública tendo em vista seu vínculo com o direito de saúde do trabalhador. E justifica seu fundamento constitucional, *verbis*:

A preocupação com o meio ambiente do trabalho tem base constitucional, tanto é verdade que o art. 200, II e VIII, arrola entre as atribuições do Sistema Único de Saúde (SUS), respectivamente: a execução de ações de vigilância sanitária e epidemiológica, bem como as de saúde do trabalhador; colaborar na proteção do meio ambiente, nele compreendido o do trabalho.⁴⁷

É cediço que a Constituição Federal elenca, entre outros direitos dos trabalhadores, no artigo 7º, XXII, o direito à redução dos riscos inerentes ao trabalho, por meio de

⁴⁵ DERANI, Cristiane. **Direito ambiental econômico**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 49.

⁴⁶ DINIZ, Maria Helena. **O estado atual do biodireito**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 687.

⁴⁷ ALMEIDA, Gregório Assagra. **Manual das ações constitucionais**. Belo Horizonte: Del Rey, 2007, p. 294.

normas de saúde, higiene e segurança. Essas normas trabalhistas encontram-se em plano infraconstitucional. No mesmo sentido, Diniz:

[...] Exige intervenção tutelar do Poder Público, que deverá encontrar formas de diminuição dos riscos laborais, por meio da edição de normas de saúde, higiene e segurança e da percepção do adicional de remuneração para atividades perigosas ou insalubres, cabendo ao Sistema Único de Saúde (SUS) a execução das ações de saúde do trabalhador e de colaboração na proteção do meio ambiente, nele compreendido o do trabalho (CF, arts. 7º, XXII e XXIII, e 200, II e VIII; CLT, arts. 189 a 197).⁴⁸

Segundo Silva, trata-se o aspecto em discussão de questão complexa do direito ambiental posto que “o ambiente de trabalho é um complexo de bens imóveis e móveis de uma empresa e de uma sociedade, objeto de direitos subjetivos privados e de direitos invioláveis da saúde e da integridade física dos trabalhadores que o frequentam. [...]”.⁴⁹ E, nesse contexto, pode sofrer agressão ou lesão no âmbito interno ou externo do estabelecimento, o que acaba refletindo na questão da responsabilidade pelos danos.

Analisados os quatro aspectos sugeridos pela doutrina abalizada, percebe-se claramente a interferência destes uns sobre os outros, e não poderia ser diferente, pois, como já asseverado, o meio ambiente é indivisível. Logo, se tais aspectos fazem parte da mesma unidade, obviamente, estão intimamente entrelaçados.

Ressalte-se, por oportuno, que, consoante afirma Leite, a tutela do meio ambiente está necessariamente imbricada com a tutela destes aspectos fundamentais que até então se discorreu sobre, “envolvendo, sobretudo, o controle de todas as formas de poluição, a preservação dos recursos naturais, a restauração dos elementos degradados, o planejamento do solo e a proteção do patrimônio histórico e cultural”.⁵⁰

Cumpra observar, por fim, que tais aspectos não são estanques, pelo contrário. Conforme se examinou neste ponto, todos os aspectos estão interligados e ao mesmo tempo em que formam o meio ambiente, enquanto nele incorporados, são conformados por ele, tendo como fulcro e finalidade a qualidade de vida.

⁴⁸ DINIZ, Maria Helena. op. cit., 2008, p. 687-688.

⁴⁹ SILVA, José Afonso., op. cit., 2009, p. 24.

⁵⁰ LEITE, José Rubens Morato; BORATTI, Larissa Verri. Abordagem jurídica do risco ambiental na perspectiva da cena urbana brasileira. In: BRAVO, Álvaro Sánchez. **Ordenación del territorio y medioambiente**. Sevilla: ArCiBel Editores, 2009, p. 107.

2.2 MEIO AMBIENTE NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL: ANÁLISE DO ARTIGO 225 CAPUT, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

A atual Constituição Federal, ao ter suas primeiras feições estabelecidas no Congresso Constituinte de 1987/88, lembra Marés, mobilizou diversos grupos no sentido de ver seus interesses preservados e garantidos na nova Carta Magna, dentre eles o grupo dos ambientalistas, o qual pretendia ver constitucionalizada a necessidade da preservação do meio ambiente ecologicamente equilibrado para as presentes e futuras gerações.⁵¹

A Constituição Federal brasileira de 1988, seguindo tendência mundial e atendendo ao reclame de tal grupo, superou os velhos paradigmas civilistas, marcadamente patrimonialistas, para deslocar o tratamento ao meio ambiente, a exemplo de outras matérias de que se ocupou, para outro patamar mais sensível, como interesse difuso da sociedade brasileira.⁵²

Benjamin identifica benefícios de natureza substancial e formal na constitucionalização do ambiente.⁵³

Os benefícios de ordem substancial, segundo este autor, são: a) o “*dever de não degradar*”, em contraposição ao “direito de explorar” inerente ao direito de propriedade albergado pelo artigo 5º, XXII, da CF; b) ecologização da propriedade privada e da sua função social, ou seja, o direito de propriedade passa a ser ambientalmente qualificado; c) a proteção ambiental com *status* de direito fundamental; d) legitimação constitucional da função estatal reguladora, com a intervenção estatal, legislativa ou não, em favor da manutenção e recuperação do meio ambiente hígido; e) redução da discricionariedade administrativa, impondo ao administrador o dever de diretamente proteger o meio ambiente e de exigir seu respeito pelos administrados; f) ampliação da participação pública por meio dos instrumentos administrativos e judiciais de tutela coletiva.⁵⁴

Por outro lado, os benefícios formais da constitucionalização do direito ambiental são: a) máxima preeminência e proeminência dos direitos, deveres e princípios ambientais, em relação às normas infraconstitucionais, ou seja, posição hierárquica superior; b) segurança normativa graças ao *status* de direito fundamental, portanto, é

⁵¹ MARÉS, Carlos Frederico. Introdução ao direito socioambiental. In LIMA, André (Org.). **O direito para o Brasil socioambiental**. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 2002, p. 22.

⁵² BENJAMIN, Antônio Herman., op. cit., 2010, p. 89.

⁵³ Ibid., p. 89.

⁵⁴ Ibid., p. 89-96

cláusula pétrea na Constituição; c) substituição do paradigma da legalidade ambiental pelo da constitucionalidade, firmando-se uma ordem pública ambiental constitucionalizada; d) controle da constitucionalidade da lei, ou seja, suas normas passam a ser parâmetro de validade das normas infraconstitucionais; e) reforço exegético pró-ambiente das normas infraconstitucionais, transformando-se em poderosa ferramenta exegética.⁵⁵

A constitucionalização do direito ambiental, como visto, implica num papel mais ativo do Estado no domínio econômico e social. Entretanto, esta hodierna atuação do ente estatal, segundo Prata, não significa uma intervenção arbitrária ou discricionária, mas visa obter concretamente a igualdade dos seus cidadãos. Esse desiderato deve ser alcançado principalmente pela atuação estatal de caráter legislativo, mas também administrativo e jurisdicional.⁵⁶

A Constituição de 1988 é a primeira, na experiência constitucional pátria, a tratar objetivamente da questão ambiental, dedicando ao meio ambiente o Capítulo VI da Ordem Social (Título VIII). Não obstante este capítulo da Lei Maior representar o núcleo normativo da questão ambiental, esta nele não se esgota, pois outras normas constitucionais tratam do meio ambiente direta ou indiretamente.⁵⁷

O artigo 225, seus incisos e parágrafos encerram toda matéria integrante do Capítulo VI⁵⁸, referente ao meio ambiente, nestes termos:

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

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

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

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

⁵⁵ BENJAMIN, Antônio Herman., op. cit., 2010, p. 97-101.

⁵⁶ PRATA, Ana. **A tutela constitucional da autonomia privada**. Coimbra: Livraria Almedina, 1982, p. 116-123.

⁵⁷ SILVA, José Afonso da., op. cit., 2009, p. 46.

⁵⁸ Juliana Santilli observa que o documento internacional que inspirou conceitualmente o capítulo do meio ambiente na Constituição foi o relatório das Nações Unidas intitulado “Nosso futuro comum”, divulgado em 1987, sob a coordenação da então primeira-ministra da Noruega, Gro Brundtland. Deste documento foram integrados ao texto constitucional pátrio os conceitos do *direito fundamental ao meio ambiente sadio, a equidade entre gerações, manutenção dos ecossistemas e processos essenciais para o funcionamento da biosfera, avaliações ambientais prévias e a divulgação de informações ambientais* (in **Socioambientalismo e novos direitos**: proteção jurídica à diversidade biológica e cultural. São Paulo: Editora Fundação Peirópolis, 2005, p. 67).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Silva distingue no artigo 225 três conjuntos de normas: a) o primeiro, no *caput*, consta a norma-princípio, a norma-matriz; b) o segundo encontra-se no parágrafo 1º, com seus incisos, e que estabelecem os instrumentos de garantia da efetividade do direito enunciado no *caput* do artigo; c) o terceiro caracteriza um conjunto de determinações particulares, em relação a objetos e setores, referidos nos parágrafos 2º a 6º, especialmente o 4º, nos quais é revelada a importância e urgência, a exigir imediata proteção e direta regulamentação pela própria Lei Maior, pois teria o constituinte originário, em razão do elevado conteúdo ecológico, assegurado proteção constitucional.⁵⁹

Em razão de representar norma-matriz, impende a análise detida do *caput* do artigo 225, que é “incisivo ao referir-se à necessidade de proteção e preservação do meio ambiente, pelos mecanismos criados para tal finalidade”⁶⁰, para reconhecer o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado como direito fundamental; para identificá-lo como bem de uso

⁵⁹ SILVA, José Afonso da., op. cit., 2009, p. 52.

⁶⁰ SALEME, Edson Ricardo. Municipalização da licença ambiental em Manaus: compatibilização entre licença ambiental e urbanística. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE DIREITO URBANÍSTICO, 6., 2008, Manaus. **Anais eletrônicos...** Porto Alegre: Magister editora; Instituto Brasileiro de Direito Urbanístico, 2009. Disponível em: <http://www.ibdu.org.br/IBDU_ANAIS_V.pdf>. Acesso em: 10 out. 2010, p. 376.

comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida das pessoas, bem como para definir os contornos das competências ambientais.

2.2.1 O direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado

Antes de adentrar o cerne da questão, cumpre tecer algumas considerações gerais acerca dos direitos fundamentais.

Primeiramente, deve-se ressaltar que são utilizadas diversas expressões para significar *derechos fundamentales*, Martín-Retortillo elenca algumas: ‘direitos humanos’, ‘direitos individuais’, ‘direitos dos cidadãos’, ‘direitos políticos’, ‘direitos constitucionais’, ‘direitos fundamentais’, ‘liberdades públicas’, ‘direitos públicos’, ‘direitos civis e políticos’, ‘direitos da pessoa’, entre outras.⁶¹ Eis a razão pela qual alerta a doutrina para a “heterogeneidade, ambiguidade e ausência de um consenso na esfera conceitual e terminológica, inclusive no que diz com o significado e conteúdo de cada termo utilizado [...]”⁶².

Inobstante a diversidade semântica demonstrada, optou-se, neste estudo, pela utilização da expressão *derechos fundamentales* posto que empregada pela Constituição Federal na epígrafe do título II (Direitos e garantias fundamentais).

Luño afirma que os direitos fundamentais constituem a principal garantia dos cidadãos, em um Estado de Direito, de que o sistema jurídico-político estará voltado para o respeito e a promoção da dignidade da pessoa humana na sua dimensão individual⁶³. Ressalta ainda, que no constitucionalismo moderno, tais direitos têm dupla perspectiva, objetiva e subjetiva:

En el horizonte del constitucionalismo actual los derechos fundamentales desempeñan, por tanto, una doble función: en el plano *subjetivo* siguen actuando como garantías de la libertad individual, si bien a este papel clásico se aúna ahora la defensa de los aspectos sociales y colectivos de la subjetividad, mientras que en el *objetivo* han asumido una dimensión institucional a partir de la cual su contenido debe funcionalizarse para la consecución de los fines y valores constitucionalmente proclamados.⁶⁴

⁶¹ MARTÍN-RETORTILLO, Lorenzo. **Derechos fundamentales y constitución**. Madri: Civitas, 1988, p. 47-48.

⁶² SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2006, p. 33.

⁶³ LUÑO, Antonio Enrique Perez. **Los derechos fundamentales**. 8. ed. Madrid: Editorial Tecnos, 2005, p. 20.

⁶⁴ Ibid., p. 25. Tradução livre: “Sob o prisma do constitucionalismo atual os direitos fundamentais desempenham, portanto, uma dupla função: no plano *subjetivo* continuam atuando como garantias da liberdade individual, embora este papel clássico se reúna agora com a defesa de aspectos sociais e coletivos da

Constata o referido autor que este entendimento é reproduzido pela jurisprudência espanhola e se fundamenta na Sentença proferida pelo Tribunal Constitucional Espanhol em 14 de julho de 1981, que declarou que os direitos fundamentais têm duplo caráter: são *direitos subjetivos* posto que são direitos dos indivíduos enquanto asseguram um *status* jurídico ou liberdade em determinado âmbito da existência, e não somente em sentido estrito, enquanto direitos dos cidadãos. E, ao mesmo tempo, são *elementos essenciais de um ordenamento objetivo* da comunidade nacional, enquanto esta se configura como marco de uma convivência humana e pacífica.⁶⁵

Ao tratar da dimensão objetiva, Luño sustenta que, no âmbito da ordem constitucional, os direitos fundamentais passaram a se apresentar como um conjunto de valores objetivos básicos e, ao mesmo tempo, como um marco de proteção das situações jurídicas subjetivas.⁶⁶

Ainda no que tange à perspectiva objetiva dos direitos fundamentais, Sarlet aponta que com advento da Lei Fundamental de 1949 (na Alemanha) ocorreu o impulso decisivo no sentido de desenvolvimento do que atualmente é considerada a dimensão objetiva dos direitos fundamentais e cita o caso *Lüth*.⁶⁷

No caso referido, já abordado neste estudo nas considerações iniciais deste capítulo, a Corte Federal Constitucional alemã, em 1958, proferiu decisão relevante no sentido de que os direitos fundamentais não se limitam à função primeira de serem direitos subjetivos de defesa do indivíduo frente ao poder público, mas, também, constituem parâmetros valorativos, de natureza jurídico-objetiva da Constituição, que informam e vinculam as ações dos órgãos legislativo, judiciários e executivos, como um conjunto de valores objetivos básicos a reclamar uma ação positiva dos poderes públicos, não se limitando a apenas assegurar as garantias negativas dos interesses individuais.⁶⁸

Assim, com a perspectiva objetiva dos direitos fundamentais é outorgada função autônoma que transcende a perspectiva subjetiva, conferindo-lhes um reforço à sua juridicidade.

subjetividade, enquanto no plano *objetivo* hajam assumido uma dimensão institucional a partir da qual seu conteúdo deve visar a consecução dos fins e valores consagrados constitucionalmente.”

⁶⁵ ESPANHA. Tribunal Constitucional de España. **Sentença do Tribunal Constitucional (STC) n. 25/1981**. Disponível em: <http://www.boe.es/aeboe/consultas/bases_datos/doc.php?coleccion=tc&id=SENTENCIA-1981-0025>. Acesso em: 23 set. 2010.

⁶⁶ LUÑO, Antonio Enrique Perez., op. cit., 2005, p. 20.

⁶⁷ SARLET, Ingo Wolfgang., op. cit., 2006, p. 166-167.

⁶⁸ Ibid., p. 167.

A adequada compreensão desse fenômeno, na visão de Sarlet, deve levar em conta, ainda, que é possível falar-se em regras e princípios consagradores de direitos subjetivos fundamentais, bem como de regras e princípios meramente objetivos. Além disso, o reconhecimento de efeitos jurídicos autônomos para além da perspectiva subjetiva.

Na análise dos direitos fundamentais na sua dimensão subjetiva, Sarlet rejeita a expressão “direito público subjetivo” por considerá-la anacrônica e superada, decorrente de uma realidade, por exemplo, que não contempla os direitos fundamentais com eficácia nas relações entre particulares.

O referido autor entende que os direitos fundamentais, como direitos subjetivos, conferem ao seu titular o direito de impor judicialmente seus interesses juridicamente tutelados em face de um destinatário (obrigado). Assim, o direito subjetivo consagrado por uma norma de direito fundamental faz surgir uma relação trilateral formada pelo titular, o objeto e o destinatário do direito.

O objeto de um direito fundamental, segundo Sarlet, encontra-se vinculado aos seguintes fatores:

[...] a) o espaço de liberdade da pessoa individual não se encontra garantido de maneira uniforme; b) a existência de inequívocas distinções no que tange ao grau de exigibilidade dos direitos individualmente considerados, de modo especial, em se considerando os direitos a prestações sociais materiais; c) os direitos fundamentais constituem posições jurídicas complexas, no sentido de poderem conter direitos, liberdades, pretensões e poderes da mais diversa natureza e até mesmo pelo fato de poderem dirigir-se contra diferentes destinatários. [...] ⁶⁹

Sarlet adota a concepção dada por Alexy acerca dos direitos fundamentais em sua perspectiva subjetiva, por entendê-la em sentido bastante elástico e adequada ao sistema constitucional positivo brasileiro, revelada no seguinte tripé: a) direitos a qualquer coisa – englobando os direitos a ações negativas e positivas do Estado e/ou particulares; b) liberdades – no sentido de negação de exigências e proibições; e c) os poderes – significando competências ou autorizações. ⁷⁰

A mera possibilidade, ressalta Sarlet, inerente a todas as normas constitucionais de servirem judicialmente para realizar o controle da constitucionalidade de um ato

⁶⁹ SARLET, Ingo Wolfgang., op. cit., 2006, p. 178.

⁷⁰ Ibid., p. 178-179.

normativo, não deixa de representar uma faceta da subjetivação intrínseca dessas normas que integram a Constituição, na condição de direito objetivo, mas quando se fala de direitos fundamentais subjetivos significa a possibilidade que tem o seu titular, individualmente ou como ente coletivo, de fazer valer judicialmente os poderes, as liberdades ou mesmo o direito à ação ou às ações negativas ou positivas que lhe foram outorgadas pela norma consagradora do direito fundamental em questão.

Tecidas estas questões preliminares acerca da definição e perspectivas objetiva e subjetiva dos direitos fundamentais, cumpre enquadrar o meio ambiente como direito fundamental. Nesse sentido, Diniz, afirma:

Se os direitos fundamentais do homem são os que ele possui pelo simples fato de ser homem, por sua natureza humana e pela dignidade que lhe é inerente, não resultam eles de uma concessão jurídico-estatal, e, por essa razão, a sociedade política tem o dever de consagrá-los e de garanti-los. São direitos do homem jurídico-institucionalmente garantidos e limitados espaço-temporalmente, ou seja, vigentes objetivamente, numa ordem jurídica concreta. O direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado e sadio é um deles, por estar intimamente ligado ao direito à vida e ao fundamento do Estado Democrático de Direito, que é a dignidade da pessoa humana (CF, art. 1º, III), penetrando, por isso, em todos os seus setores jurídicos.[...] (sic).⁷¹

De fato, o meio ambiente ecologicamente equilibrado é indispensável à sadia qualidade de vida, à dignidade da pessoa humana, devendo, portanto, ser defendido e preservado por todos para as presentes e futuras gerações, nos termos do *caput* do artigo 225.

Inobstante o fato de não ter sido arrolado explicitamente em meio aos direitos fundamentais constantes no artigo 5º, da CF, Diniz, com razão, assevera que ele fora reconhecido implicitamente no *caput* do referido dispositivo, como parte integrante do direito à vida.⁷²

Ressalta, ainda, a autora que o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado “é o pressuposto para o exercício dos demais direitos fundamentais, considerando-se que o seu objeto é o direito à vida, abrangendo o direito de viver e a

⁷¹ DINIZ, Maria Helena. Constitucionalismo ecológico. In: RIBEIRO, Lauro Luiz Gomes; BERARDI, Luciana Andrea Accorsi Berardi. **Estudos de direito constitucional: homenagem à professora Maria Garcia**. São Paulo: IOB-Thomson, 2007, p. 317.

⁷² *Ibid.*, p. 319.

qualidade de vida”⁷³.

Com efeito, há de se salientar inclusive que a localização topográfica do artigo 225 no Texto Constitucional não lhe retira a essência de direito fundamental, por duas razões: primeiro, porque a própria Constituição, em seu artigo 5º, parágrafo 2º, reconhece a existência de outros direitos fundamentais além daqueles elencados no referido artigo 5º e, segundo, em decorrência de seu conteúdo substancial normativo.

Destaca-se, também, que a elevação da tutela ambiental ao nível de um direito fundamental, alçando-se, portanto, o meio ambiente ao patamar normativo máximo do ordenamento, faz com que a proteção ambiental deixe, definitivamente, de ser um “interesse menor ou acidental”, e passa a ter um *status* equivalente a “outros valores sociais relevantes [que] só depois de décadas ou mesmo séculos lograram a conquistar.”⁷⁴

O meio ambiente hígido configura-se, portanto, como direito fundamental assegurado à coletividade presente e futura, encontrando os correspondentes preceitos asseguradores aplicação imediata, na dicção do artigo 5º, parágrafo 1º, da Carta Magna, ou seja, são exigíveis de imediato pelos destinatários (todos os indivíduos) do direito fundamental em tela, independentemente de qualquer regulamentação infraconstitucional.

2.2.1.1 Gerações ou Dimensões dos direitos fundamentais: o meio ambiente como direito fundamental de terceira geração ou dimensão

Com efeito, deve-se ressaltar que os direitos fundamentais não foram acolhidos pelas Constituições em um só momento. Tais direitos foram consagrados gradativamente, ou seja, tiveram surgimento em momentos históricos diferentes, daí o porquê de classificá-los em “gerações”.⁷⁵

Cumprе observar que, atualmente, a classificação em “gerações” é discutida, posto que por *geração* tem-se a ideia de um direito sucedendo outro, excluindo o anterior. Como se sabe, os direitos coexistem, razão pela qual grande parte da doutrina tem preferido a utilização da terminologia “dimensão”. Neste sentido, Sarlet:

⁷³ DINIZ, Maria Helena. *Constitucionalismo ecológico*, op. cit., 2007, p. 330.

⁷⁴ BENJAMIN, Antônio Herman. Meio ambiente e constituição: uma primeira abordagem. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE DIREITO AMBIENTAL, 6., 2002, São Paulo. *Anais...* São Paulo: IMESP, 2002, p. 94.

⁷⁵ Pode-se atribuir à Karel Vazak (1979) a criação da classificação das gerações dos direitos fundamentais, que foram divulgadas a partir da obra “a era dos direitos” de Norberto Bobbio. No Brasil, tal classificação foi adotada por Paulo Bonavides que lhe conferiu grande publicidade.

[...] não há como negar que o reconhecimento progressivo de novos direitos fundamentais tem o caráter de um processo cumulativo, de complementaridade, e não de alternância, de tal sorte que o uso da expressão ‘gerações’ pode ensejar a falsa impressão da substituição gradativa de uma geração por outra, razão pela qual há quem prefira o termo ‘dimensões’ dos direitos fundamentais.⁷⁶

Em apertada síntese, posto que não se trata de objetivo específico deste estudo, far-se-á um apanhado doutrinário sobre as dimensões dos direitos fundamentais para nelas localizar o direito ao meio ambiente.

Segundo Saleme, a teoria das gerações ou dimensões dos direitos fundamentais “referem-se ao avanço das conquistas populares em termos de direitos obtidos em face dos governantes”.⁷⁷ Estas dimensões conectam-se aos valores apontados na Revolução Francesa: “liberdade, igualdade e fraternidade”, como se verá a seguir.

Os direitos fundamentais de primeira dimensão são aqueles ligados ao valor liberdade: os direitos civis e políticos.

Pode-se dizer que tal dimensão surgiu a partir das revoluções liberais, no século XVIII, que pretendiam assegurar direitos de liberdade do indivíduo em face do Estado. Têm caráter negativo posto que exigem abstenção estatal e são direitos eminentemente individuais (direitos do indivíduo oponíveis ao Estado). Tais direitos só tinham eficácia vertical uma vez que só eram oponíveis ao Estado e não aos particulares.⁷⁸

Os direitos fundamentais de segunda dimensão estão intimamente relacionados ao valor igualdade: direitos sociais, econômicos e culturais que dominam o século XX. Tais direitos não foram simplesmente conferidos pelo Estado, mas conquistados pela sociedade. São essencialmente coletivos e têm caráter positivo em razão de exigirem uma conduta positiva do Estado e não mera abstenção.⁷⁹

Sarlet adverte que esta dimensão abrange também as denominadas *liberdades sociais*, exemplificando com a liberdade de sindicalização, o direito de greve bem como o reconhecimento de alguns direitos fundamentais aos trabalhadores.⁸⁰

Acerca do surgimento dos direitos fundamentais de terceira dimensão, Saleme:

⁷⁶ SARLET, Ingo Wolfgang., op. cit., 2006, p. 54.

⁷⁷ SALEME, Edson Ricardo., op. cit., 2011, p. 101.

⁷⁸ BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 562-564.

⁷⁹ *Ibid.*, p. 564-569.

⁸⁰ SARLET, Ingo Wolfgang., op. cit., 2006, p. 57.

A degradação do meio ambiente passou a ser tema de diversas pautas de diversas reuniões internacionais; várias entidades foram cometidas de novas responsabilidades no âmbito ambiental, como a elaboração de legislação própria, entre outras ações necessárias à contenção de atos de violação do equilíbrio ambiental. Nesse contexto, surgiram os chamados direitos de terceira geração, concebidos a partir do que se presenciava diante de determinadas situações e segmentos da atividade humana, fosse ela econômica, da saúde e, principalmente, do meio ambiente. A iniciativa de se introduzir direitos capazes de assegurar um ambiente saudável, sob todos os pontos de vista, surgiu do temor do futuro reservado às gerações vindouras.⁸¹

Ainda no que refere aos direitos fundamentais de terceira dimensão, ressalta-se a existência de divergência doutrinária no que tange ao rol de direitos nela enquadrados, em que pese a procedência de muitas das inclusões, este estudo enfoca as delineadas por Bonavides.

Com efeito, tais direitos associam-se ao valor fraternidade ou solidariedade que,

[...] dotados de altíssimo teor de humanismo e universalidade, [...] tendem a cristalizar-se no fim do século XX enquanto direitos que não se destinam especificamente à proteção dos interesses de um indivíduo, ou de um grupo ou de um determinado Estado. Têm primeiro por destinatário o gênero humano mesmo, num momento expressivo de sua afirmação como valor supremo em termos de existencialidade concreta. [...].⁸²

Tais direitos surgiram a partir de reflexões sobre o desenvolvimento, paz, meio ambiente, comunicação e patrimônio comum da humanidade. Nesse sentido, Bonavides elucida que a teoria de Vazak identificara cinco direitos da fraternidade (ou de terceira geração ou dimensão), quais sejam: “o direito ao desenvolvimento, o direito à paz, o *direito ao meio ambiente*, o direito de propriedade sobre o patrimônio comum da humanidade e o direito de comunicação”.⁸³

Nesse contexto, é de se destacar que tais direitos identificados representam um rol *numerus apertus*, ou rol meramente exemplificativo, possibilitando, portanto, a inclusão de outros.

Salienta-se, também, que embora o direito à paz conste, entre os elencados por

⁸¹ SALEME, Edson Ricardo. A afirmação do direito ambiental internacional. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE ADVOCACIA PÚBLICA, 10., 2006, Paraty. **Anais eletrônicos...** São Paulo: Instituto Brasileiro Advocacia Pública, [s.d.]. Disponível em: < http://www.ibap.org/10cbap/teses/edsonricardosaleme_tese.doc>. Acesso em: 10 out. 2010.

⁸² BONAVIDES, Paulo., op. cit., 2010, p. 569.

⁸³ *Ibid.*, p. 569.

Vazak, como direito fundamental de terceira geração ou dimensão, atualmente é considerado, por Bonavides, *direito fundamental de quinta geração* em razão de se constituir objetivo principal do Estado a ser buscado.

Como marca distintiva dos direitos fundamentais de terceira dimensão, Sarlet aponta o fato destes “se desprenderem, em princípio, da figura do homem-indivíduo como seu titular, destinando-se à proteção de grupos humanos [...] caracterizando-se, conseqüentemente, como direitos de titularidade coletiva ou difusa [...]”⁸⁴. Afirma-se, portanto, que os direitos de solidariedade ou fraternidade são transindividuais.

Analisando o caso específico do meio ambiente, reconhecido por Vazak como direito fundamental de terceira geração, percebe-se que o mesmo tem objeto indivisível, que é direito de *todos*, conforme consagrado no artigo 225 da Constituição Federal, mas que não é de propriedade de ninguém, não se esgota em uma única pessoa, transcendendo sua individualidade. No mesmo sentido, Machado:

‘O meio ambiente é um bem coletivo de desfrute individual e geral ao mesmo tempo’. O direito ao meio ambiente é de cada pessoa, mas não só dela, sendo ao mesmo tempo ‘transindividual’. Por isso, o direito ao meio ambiente entra na categoria de *interesse difuso*, não se esgotando numa só pessoa, mas se espraiando para uma coletividade indeterminada. [...] (grifo do autor).⁸⁵

De fato, este é o grande traço da terceira dimensão dos direitos fundamentais, conforme já comentado, eles deixam de se centrar no homem, enquanto indivíduo, para espraiarem-se por uma coletividade indeterminada.

Inobstante a teoria original de Vazak ter previsto apenas as três gerações ou dimensões de direitos fundamentais já expostas e o fato de haver críticas ao surgimento de novas dimensões⁸⁶, é inegável a tendência ao reconhecimento da existência de uma quarta dimensão.

Nesse sentido, Bonavides aponta como direitos fundamentais de quarta geração ou dimensão aqueles introduzidos no ordenamento jurídico com a globalização política. Correspondem ao direito à democracia, à informação e ao pluralismo, direitos que

⁸⁴ SARLET, Ingo Wolfgang., op. cit., 2006, p. 58.

⁸⁵ MACHADO, Paulo Affonso Leme., op. cit., 2010, p. 129.

⁸⁶ Entre as críticas, pode-se citar a tecida por Manoel Gonçalves Ferreira Filho, referindo-se ao fato de que uma inflação de direitos fundamentais acaba por vulgarizá-los e desvalorizá-los. In: **Direitos humanos fundamentais**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 67-68.

sintetizam “o futuro da cidadania e o porvir da liberdade de todos os povos”.⁸⁷ A partir deles é que se pode dizer possível e legítima a globalização política.⁸⁸

O referido autor ainda especula, conforme já mencionado, uma quinta geração ou dimensão. Revendo posicionamento anterior, destaca a paz como *direito fundamental de quinta geração* nas duas edições mais recentes de seu curso de direito constitucional, reservando-lhe o papel central de *supremo direito da humanidade*, pois por meio dela pode-se falar em estabelecimento legítimo da ordem, da liberdade e do bem comum na convivência dos povos.⁸⁹

O presente estudo não pretende delongar-se ainda mais na questão das dimensões dos direitos fundamentais e críticas àquelas sugeridas após a terceira. No entanto, ressalta que assiste razão aos que recomendam o estabelecimento de critérios rigorosos para o reconhecimento de novos direitos fundamentais, a fim de que possa ser resguardada a relevância valorativa da fundamentalidade de que se revestem.

Após o exame perfunctório das dimensões dos direitos fundamentais, que contextualizou seus respectivos surgimentos e reconheceu o direito ao meio ambiente como direito fundamental de terceira dimensão, cumpre, a partir da análise do ordenamento jurídico pátrio, a construção de um regime jurídico dos direitos fundamentais a fim de averiguar o núcleo essencial do direito ao meio ambiente.

2.2.1.2 Regime jurídico dos direitos fundamentais: o núcleo essencial do direito ao meio ambiente

De acordo com Badr, “o estabelecimento de um regime jurídico dos direitos fundamentais é sempre desejável, pois permite o amplo conhecimento desses direitos”.⁹⁰ Entrementes, alerta o autor para os cuidados que devem ser observados a fim de que não se forme um sistema jurídico demasiadamente rígido.

Com base em estudos de Martín-Retortillo, afirma Badr que “há de se ter consciência das implicações jurídicas e políticas da amplitude maior ou menor dos direitos fundamentais, bem como a fixação de seu regime jurídico”.⁹¹

Argumenta, ainda, que podem ser duas as formas para a elaboração de um regime

⁸⁷ BONAVIDES, Paulo., op. cit., 2010, p. 572.

⁸⁸ Ibid., p. 570-572.

⁸⁹ Ibid., p. 579-593.

⁹⁰ BADR, Eid. **Os limites constitucionais à liberdade de ensino das instituições privadas de ensino superior.** São Paulo (SP): PUC, 2006. Tese de doutorado em Direito do Estado, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2006, p. 211.

⁹¹ Ibid., p. 211.

jurídico dos direitos fundamentais, *verbis*:

a) a *primeira* consistiria em um sistema descritivo de cada um dos direitos fundamentais, onde seria indicada, inclusive, a sua incidência em cada caso nos variados elementos que regulassem (ex: se cada um dos direitos possibilitaria um recurso constitucional, se a sua infringência seria motivo sanção penal, se haveria sanção disciplinar, e assim com todas as variações possíveis); b) a *segunda* iria além e corresponde a uma outra metodologia. Trataria-se de se fixar um *núcleo qualificado* de direitos fundamentais, do qual derivam todos os efeitos estabelecidos, salvo aqueles que expressamente sejam excepcionados. (grifo do autor).⁹²

Cumprе apontar a importância prospectiva do *núcleo qualificado*⁹³ acima referido, posto que as normas que sobrevierem ao sistema jurídico dos direitos fundamentais haverão de observar-lhe os contornos, sob pena de incorrer em inconstitucionalidade. Percebe-se, portanto, que a fixação desse *conteúdo essencial* dos direitos fundamentais constituiria parâmetro claro e inequívoco para futuras regulamentações.⁹⁴

Esse *conteúdo essencial*, de acordo com Martín-Retortillo, evidencia um limite que não pode ser ultrapassado pelo legislador, demarcando um espaço que não pode ser invadido pela lei regulamentadora de um determinado direito, caso contrário, restaria caracterizada a sua inconstitucionalidade.⁹⁵

Representa, portanto, o conteúdo mínimo do direito fundamental, que em razão de seu valor, reveste-se de intangibilidade, devendo ser tutelado em quaisquer circunstâncias visando à proteção do próprio direito.

Do exposto, infere-se que quaisquer restrições ou limitações aos direitos fundamentais só serão constitucionais se conservado o *núcleo essencial* do referido direito fundamental. A questão que se impõe repousa na dificuldade em se definir o exato conteúdo essencial do direito para que se possa conferir-lhe adequada proteção.

Nessa perspectiva, são propostas teoricamente duas técnicas (ou modelos) para se averiguar o núcleo essencial do direito fundamental. Para a primeira, *teoria absoluta*, o núcleo essencial é entendido como unidade substancial autônoma e independentemente da

⁹² BADR, Eid., op. cit., 2006, p. 212-213.

⁹³ Sobre o núcleo essencial dos direitos fundamentais, Cf. BADR, Fernanda Matos. Direitos fundamentais: núcleo essencial como limite de flexibilização. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 14, n. 2437, 4 mar. 2010. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=14449>>. Acesso em: 23 set. 2010.

⁹⁴ MARTÍN-RETORTILLO, Lorenzo., op. cit., 1988, p. 73.

⁹⁵ Ibid., p. 126.

situação concreta que possa ser verificada. Já para a *teoria relativa*, o núcleo essencial é definido caso a caso, ou seja, é obtido diante da análise da situação concreta.⁹⁶

Com efeito, salienta-se a dificuldade em se prever em abstrato o núcleo essencial do direito fundamental, no entanto, não se pode negar que a possibilidade da delimitação casuística, sugerida pela teoria relativa, proporciona desmedida elasticidade que aliada ao subjetivismo que lhe é intrínseco, pode desencadear insegurança jurídica.

Divergências e elucubrações à parte, pode-se afirmar que o *núcleo essencial* do direito ao meio ambiente está na integridade do entorno da conexão com o homem, ambos se conjugam numa determinada visão de mundo e se submetem, em processos de concretização, a desafios postos por outros direitos igualmente fundamentais ou por interesses gerais, coletivos ou públicos.

Ademais, a complexidade maior desse direito não tem condão de reduzi-lo à mera tarefa objetiva do Estado. A compreensão do direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado como direito fundamental pode resultar de duas análises: a) por ser condição necessária ao direito à vida, à saúde e mesmo à intimidade; b) por ser decorrente do regime e dos princípios constitucionalmente adotados ou dos tratados internacionais em que o Brasil seja parte (artigo 5º, parágrafo 2º, da CF).⁹⁷

A consagração do direito fundamental ao meio ambiente equilibrado, no artigo 225 da Constituição Federal tem, segundo Silva, duplo significado: a) afirma o valor do meio ambiente como assegurador da dignidade da pessoa humana, das gerações presentes e futuras, ou seja, a dignidade da vida em todas as suas formas, fundada na solidariedade humana no tempo e no espaço; b) ganha *status* de norma constitutiva fundamental da ordem jurídica, meio necessário para que o indivíduo e a coletividade possam desenvolver suas potencialidades e alcançar o desenvolvimento sustentável, portanto, esse direito tem natureza multifacetada, com dupla dimensão: individual e coletiva, podendo, por isso, apresentar uma ampla gama de titulares.⁹⁸

As normas que integram o *caput* do artigo 225 da Constituição Federal, no dizer de Machado, significam que o direito ao meio ambiente equilibrado integra o patrimônio subjetivo de cada indivíduo, como pessoa humana, independentemente de sua nacionalidade, raça, sexo, idade, estado de saúde, profissão, renda ou residência, oponível

⁹⁶ MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Hermenêutica constitucional e direitos fundamentais**. Brasília, IDP, 2000, p. 243-244.

⁹⁷ SAMPAIO, José Adércio Leite, WOLD, Chris, NARDY, Afrânio José Fonseca. **Princípios de direito ambiental**. Belo Horizonte: Del Rey, 2003, p. 95-96.

⁹⁸ SILVA, Solange Teles da. Direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado: avanços e desafios, op. cit., 2007, p. 229-230.

erga omnes, o qual é completado pelo direito de exercício da ação popular ambiental (artigo 5º, LXXIII, da CF).⁹⁹

Frise-se que a dimensão subjetiva do direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado tem natureza dúplice: a) de direito individual e de liberdade – de acesso e de gozo de um ambiente hígido; b) direito de prestação – ação estatal positiva no sentido de sua configuração e efetiva tutela como direito individual e coletivo.¹⁰⁰

2.2.2 O meio ambiente como bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida

Pretende-se aqui, em breves comentários, alinhar a natureza jurídica do meio ambiente como direito fundamental, especificado na Constituição Federal como *bem de uso comum do povo*, para depois defini-lo como *essencial à sadia qualidade de vida* da coletividade.

Entrementes, ressalta-se, por oportuno, a existência de intensa divergência doutrinária acerca interpretação da parte do dispositivo constitucional que designa o meio ambiente *bem de uso comum do povo*, razão pela qual, este estudo exporá, de forma sucinta, os fundamentos determinantes deste desentendimento.

Como visto, o *caput* do artigo 225 reconhece o meio ambiente ecologicamente equilibrado como *bem de uso comum do povo*, que de acordo com o artigo 99, I, do Código Civil (CC), é considerado bem público, *verbis*:

Art. 99. São bens públicos:
I - os de uso comum do povo, tais como rios, mares, estradas, ruas e praças;
[...]

Segundo Saleme, os bens públicos, no que tange à destinação, são classificados como bens de uso comum do povo quando “abertos à utilização pública sem restrição”.¹⁰¹ Complementa o autor afirmando que tais bens podem ser usados pelos “membros da coletividade em condições de igualdade, sem discriminação de usuários ou regra que determine a sua fruição. [...]”.¹⁰²

⁹⁹ MACHADO, Paulo Affonso Leme., op. cit., 2010, p. 129.

¹⁰⁰ SAMPAIO, José Adércio Leite; WOLD, Chris; NARDY, Afrânio José Fonseca., op. cit., 2003, p. 99-100.

¹⁰¹ SALEME, Edson Ricardo. **Direito administrativo**. 3. ed. São Paulo: Rideel, 2009, p. 182.

¹⁰² *Ibid.*, p. 184.

No mesmo sentido, Mello, define tais bens como aqueles cuja utilização por quaisquer sujeitos prescinde “de qualquer ato administrativo que o faculte ou do dever de comunicar previamente à autoridade a intenção de utilizá-los”.¹⁰³

A Constituição Federal, ao adotar o meio ambiente como bem de uso comum do povo, redimensionou o conceito de meio ambiente, de acordo com Machado. Complementa o autor: “o Poder Público passa a figurar não como proprietário de bens ambientais – das águas e da fauna –, mas como um gestor ou gerente, que administra bens que não são dele e, por isso, deve explicar convincentemente sua gestão [...]”.¹⁰⁴

Nessa esteira de raciocínio, o meio ambiente seria, portanto, entendido como “uma categoria difusa, de natureza pública e imaterial, não se confundido com os bens ambientais, que são partes integrantes do ambiente, que tem autonomia e identidade própria [...]”.¹⁰⁵

Consoante disposto no artigo 2º, I, da Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981, o meio ambiente é entendido como patrimônio público a ser necessariamente assegurado e protegido, tendo em vista o uso coletivo:

Art. 2º - A Política Nacional do Meio Ambiente tem por objetivo a preservação, melhoria e recuperação da qualidade ambiental propícia à vida, visando assegurar, no País, condições ao desenvolvimento sócio-econômico, aos interesses da segurança nacional e à proteção da dignidade da vida humana, atendidos os seguintes princípios:

I - ação governamental na manutenção do equilíbrio ecológico, **considerando o meio ambiente como um patrimônio público a ser necessariamente assegurado e protegido, tendo em vista o uso coletivo.** (grifo nosso)

Inferre-se do dispositivo transcrito que, no que tange à dominialidade e em conformidade com o Texto Constitucional, o meio ambiente pertence a todos, não podendo ser apropriado individualmente, no entanto, este é entendido legalmente como patrimônio público.

¹⁰³ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 871.

¹⁰⁴ MACHADO, Paulo Affonso Leme., op. cit., 2010, p. 133.

¹⁰⁵ BENATTI, José Heder. O meio ambiente e os bens ambientais. In: RIOS, Aurélio Virgílio Veiga (org.). **O direito e o desenvolvimento sustentável: curso de direito ambiental**. São Paulo: Peirópolis, 2005, p. 206.

Ocorre que, a análise sistemática da Constituição Federal conduz a outro entendimento, senão veja-se. Em seu artigo 5º, LXXIII, a Carta Magna ao tratar da ação popular dispôs que:

LXXIII - qualquer cidadão é parte legítima para propor ação popular que vise a anular ato lesivo ao **patrimônio público** ou de entidade de que o Estado participe, à moralidade administrativa, **ao meio ambiente** e ao patrimônio histórico e cultural, ficando o autor, salvo comprovada má-fé, isento de custas judiciais e do ônus da sucumbência. (grifo nosso)

Percebe-se que o Texto Constitucional ao tratar o *patrimônio público* de forma apartada do *meio ambiente*, fato este que se repete no artigo 129, III, sugere que um não compõe o outro. Também se deve ressaltar que a Lei Maior não legitima exclusivamente o poder público para a tutela do meio ambiente (como se verá no item seguinte). Dessa forma, conclui Leite que a Carta Magna “apartou o meio ambiente de uma visão de bem público estrito senso, mas, ao que tudo indica, elencou o bem ambiental como disciplina autônoma e a título jurídico autônomo”.¹⁰⁶

Lembra ainda o autor, de duas situações que conduzem ao mesmo raciocínio: primeiro, que quando existe pagamento pecuniário a título de indenização por danos aos bens ambientais, tais valores são depositados em um fundo que não é gerido e administrado exclusivamente pelo Poder Público; e segundo, que no processo de reparação do *macrobem* ambiental, busca-se em primeiro plano a reparação do próprio dano para, em um segundo momento, se pensar em indenização pecuniária à coletividade que teve a qualidade do seu *macrobem* ambiental suprimida ou diminuída, e não a reparação para o proprietário (público ou privado).¹⁰⁷ Nesse sentido, afirma:

Não se deve aceitar, desta forma, a qualificação do bem ambiental como patrimônio público, considerando ser o mesmo essencial à sadia qualidade de vida e, portanto, um bem pertencente à coletividade. Nestes termos, conclui-se que o bem ambiental (*macrobem*) é um bem de interesse público, afeto à coletividade, entretanto, a título autônomo e como disciplina autônoma [...]¹⁰⁸

¹⁰⁶ LEITE, José Rubens Morato., op. cit., 2000, p. 87.

¹⁰⁷ Ibid., p. 87.

¹⁰⁸ Ibid., p. 87.

Assim, pode-se afirmar que a Constituição Federal trata o meio ambiente como um *macrobem* imaterial. O sentido atribuído à expressão *bem de uso comum do povo*, de acordo com Bulos, não é o mesmo do direito privado, mas “trata-se de um *tertium genus*, de um bem que não é público nem particular: o *bem ambiental*”.¹⁰⁹

O bem ambiental têm interesse ou titularidade difusa, mas, além disso, pode-se afirmar que também têm sua *natureza difusa*. No mesmo sentido, Diniz afirma que o bem ambiental “possui natureza jurídica de direito difuso, assumindo a feição de direito transindividual, tendo como titulares pessoas ligadas apenas por circunstâncias fáticas, podendo [...] ser desfrutado por qualquer pessoa dentro das restrições impostas constitucionalmente”.¹¹⁰

Salienta-se por fim, que a Constituição vinculou o direito ao meio ambiente à qualidade de vida, ao afirmá-lo essencial à sadia qualidade de vida. Percebe-se, que a Carta Magna ao fazê-lo, alinhava o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado a um dos fundamentos da República Federativa do Brasil, qual seja a dignidade da pessoa humana prevista no artigo 1º, III.

Analisando o direito à vida em sua dimensão ampla e própria, Trindade entende que o direito fundamental à vida compreende não só o direito de não ser privado dela, mas também “o direito de todo ser humano de dispor dos meios apropriados de subsistência e de um padrão de vida decente”, o que ele denomina *direito de viver*¹¹¹. Complementa o referido autor:

Desta perspectiva, o direito a um meio ambiente sadio e o direito à paz configuram-se como extensões ou corolários do direito à vida. O caráter fundamental do direito à vida torna inadequados enfoques restritos do mesmo em nossos dias; sob o direito à vida, em seu sentido próprio e moderno, não só se mantém a proteção contra qualquer privação arbitrária da vida, mas além disso, encontram-se os Estados no dever de ‘buscar diretrizes destinadas a assegurar o acesso aos meios de sobrevivência’ a todos os indivíduos e todos os povos. Neste propósito, têm os Estados a obrigação de evitar riscos ambientais sérios à vida [...].¹¹²

¹⁰⁹ BULOS, Uadi Lammêgo. **Curso de direito constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 1320.

¹¹⁰ DINIZ, Maria Helena., op. cit., 2007, p. 326.

¹¹¹ TRINDADE, Antônio Augusto Cançado. **Direitos humanos e meio ambiente**: paralelo dos sistemas de proteção internacional. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 1993, p. 73.

¹¹² Ibid., p. 75.

Com efeito, é óbvio que o meio ambiente está intimamente ligado à vida, no entanto, o *caput* do artigo 225 vincula o direito ao meio ambiente à sadia qualidade de vida, que “só pode ser conseguida e mantida se o meio ambiente estiver ecologicamente equilibrado”.¹¹³ Ao fazê-lo, o constituinte nada mais fez que prever um direito visando à concretização de um dos fundamentos republicanos.

O *caput* do artigo 225 ainda vai além. Após reconhecer o meio ambiente como direito fundamental, como direito de todos, como macrobem imaterial de interesse difuso conectando-o à dignidade da pessoa humana, ainda estabelece a competência / dever de sua preservação, que será objeto de análise do tópico seguinte.

2.2.3 Competências ambientais para a tutela do meio ambiente: O Estado e a coletividade como promotores da preservação ambiental

Sabe-se que a repartição de competências é pressuposto da autonomia que é conferida pela Constituição Federal aos entes federativos. Neste sentido, Silva denomina-a “ponto nuclear da definição de Estado federal”¹¹⁴ guiada pelo princípio da *predominância do interesse*.¹¹⁵ Complementa Saleme:

Não existe entidade federativa superior às demais. A Constituição reconheceu serem todas autônomas, sem possibilidade de diferenciação por grau hierárquico. O que se pode reconhecer é um critério determinado no texto constitucional em razão das competências nele distribuídas. A competência atribuída a determinada entidade a torna singular em face das demais na regulamentação de assunto específico.¹¹⁶

Assim, tem-se que a Constituição Federal de 1988 prevê expressamente os poderes da União nos artigos 21 e 22, indica os poderes dos Municípios no artigo 30 e, consoante inteligência do artigo 25, §1º, os poderes remanescentes cabem aos Estados.

Com efeito, deve-se salientar que o sistema complexo de atribuição de competências incorporado no Texto Constitucional prevê, ainda, possibilidades de delegação (artigo 22, parágrafo único), espaços comuns em que podem atuar União, Estados, Distrito Federal e Municípios (artigo 23) e campos onde União e Estados podem

¹¹³ MACHADO, Paulo Affonso Leme., op. cit., 2010, p. 133.

¹¹⁴ SILVA, José Afonso. **Curso de direito constitucional positivo**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 478.

¹¹⁵ Pelo princípio da predominância do interesse, a União Federal é competente para legislar sobre assuntos de predominante interesse nacional (ou geral), aos Estados cabe legislar sobre assuntos de predominante interesse regional e, aos Municípios compete legislar sobre assuntos de interesse local.

¹¹⁶ SALEME, Edson Ricardo., op. cit., 2011, p. 51.

atuar concorrentemente, tendo aquela o poder de editar normas gerais enquanto a estes (e até aos Municípios) cabe suplementá-las.

A competência é definida, por Silva como “a faculdade juridicamente atribuída a uma entidade ou a um órgão ou agente do Poder Público para emitir decisões [...]” permitindo-lhes realizar suas funções.¹¹⁷

As competências em matéria ambiental estabelecidas pela Constituição Federal, de acordo com Ferreira, podem ser classificadas quanto à sua natureza como executivas, administrativas e legislativas. Segundo a autora:

[...] A competência executiva reserva a determinada esfera do poder o direito de estabelecer e executar diretrizes, estratégias e políticas relacionadas ao meio ambiente; a competência administrativa, por sua vez, traz consigo o sentido de implementação e fiscalização, ou seja, remete ao exercício do poder de polícia pelas entidades federativas com o propósito de proteger e preservar o meio ambiente; finalmente, a competência legislativa refere-se à capacidade outorgada a um ente da Federação para legislar sobre questões referentes à temática ambiental.¹¹⁸

No que tange à extensão das competências ambientais, ou seja, “quanto à participação de uma ou mais entidades na esfera da normatividade ou da realização material”¹¹⁹, a referida autora dispõe que a competência é exclusiva quando atribuída a determinado ente federativo excluindo os demais do seu exercício que, por sua vez, só se diferencia da competência privativa por ser indelegável; a competência é comum (também denominada cumulativa ou paralela) quando pode ser exercida igualmente pelos entes federativos; é concorrente quando prevista a possibilidade de disposição sobre a matéria por mais de um ente da federação (restando atribuída à União a aptidão para elaborar normas gerais) e, por fim, tem-se a competência suplementar que faculta a produção de normas visando à regulamentação das normas gerais porventura existentes ou suprir-lhes a omissão ou ausência.¹²⁰

¹¹⁷ SILVA, José Afonso., op. cit., 2007, p. 479.

¹¹⁸ FERREIRA, Helene Sivini. Competências ambientais. In: CANOTILHO, José Joaquim Gomes; LEITE, José Rubens Morato (org.), op. cit., 2010, p. 228-229.

¹¹⁹ SILVA, José Afonso., op. cit., 2007, p. 481.

¹²⁰ FERREIRA, Helene Sivini., op. cit., 2010, p. 229.

Benjamin, por sua vez, entende que podem ser identificados dois tipos de competências ambientais na Constituição Federal, quais sejam: competência legislativa e competência de implementação.¹²¹

Com efeito, diante de tal afirmação, percebe-se que esta última competência [de implementação] foi segmentada pela autora supracitada em competência executiva e administrativa, sobre o que já se discorreu. Vale dizer que para parte da doutrina, a exemplo de Silva (2007) e Freitas (2000), a competência de implementação é denominada *competência material*.

Antes da análise das competências ambientais, Oliveira recomenda ao aplicador da legislação a sua interpretação sistemática “pautada no espírito federalista que inspirou a organização do Estado brasileiro” em razão do “pouco apuro técnico do constituinte” que resultou em “normas pouco precisas”.¹²² Nesse sentido, transcreve a autora escólio de Barroso:

A tutela dos interesses ambientais enfatiza certas peculiaridades do federalismo brasileiro, por envolver o exercício de competências político-administrativas comuns e competências legislativas concorrentes entre a União, os Estados e os Municípios. Os balizamentos constitucionais da esfera de atuação de cada entidade nem sempre são objetivas aferíveis e caberá ao Judiciário dirimir os conflitos, que se afiguram inevitáveis.¹²³

Desta forma, visando delinear a competência ambiental prevista na Constituição Federal, cumpre analisar cada espécie apontada separadamente. Primeiramente tratando da competência legislativa e, após, da competência material (ou de implementação).

2.2.3.1 *Competência ambiental legislativa*

Conforme já aduzido, a competência ambiental legislativa implica na possibilidade conferida pela Constituição Federal aos entes federativos para elaborarem leis acerca de

¹²¹ BENJAMIN, Antônio Herman V. Introdução ao direito ambiental brasileiro. In: CYSNE, Maurício; AMADOR, Teresa. **Direito do ambiente e redação normativa: teoria e prática nos países lusófonos**. Gland: International Union for Conservation of Nature (IUCN), 2000, p. 41.

¹²² OLIVEIRA, Cláudia Alves de. Competências ambientais na federação brasileira. In: MOTA, Maurício (coord.). **Fundamentos teóricos do direito ambiental**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008, p. 107.

¹²³ *Ibid.*, p. 107.

matérias relativas ao meio ambiente e pode se subdividir em: privativa, exclusiva, concorrente e suplementar.

2.2.3.1.1 Competência ambiental legislativa privativa

No que tange à *competência ambiental legislativa privativa*, dispõe o artigo 22 da Constituição Federal que compete privativamente à União Federal legislar sobre:

[...]
 IV - águas, energia [...]
 [...]
 XII - jazidas, minas, outros recursos minerais [...]
 XXVI - atividades nucleares de qualquer natureza;
 [...]
 Parágrafo único. Lei complementar poderá autorizar os Estados a legislar sobre questões específicas das matérias relacionadas neste artigo.

Conforme transcrito, conferiu-se à União Federal competência privativa para legislar sobre as referidas matérias, fundamentada no interesse nacional. Entrementes, pode-se vislumbrar no parágrafo único do dispositivo constitucional trasladado que os Estados podem legislar sobre questões específicas de tais matérias desde que autorizados por lei complementar, prevendo a possibilidade, portanto, da delegabilidade.

2.2.3.1.2 Competência ambiental legislativa exclusiva

Preliminarmente, cumpre distinguir competência privativa e competência exclusiva, já que o presente estudo optou por estudá-las separadamente. Sobre a distinção, Bulos é esclarecedor ao afirmar que “[...] a competência exclusiva não admite complementaridade, muito menos transferência de poder de um ente para outro. Já a competência privativa aceita suplementação e delegação, permitindo transferência de poder”.¹²⁴

Como visto no item anterior, que tratou da competência privativa, percebeu-se a possibilidade de delegação da competência ao permitir que os Estados, desde que

¹²⁴ BULOS, Uadi Lammêgo., op. cit., 2007, p. 759.

autorizados por lei complementar, legislem sobre questões específicas das matérias naquele dispositivo delineadas, o mesmo não acontece aqui.

Em se tratando de *competência ambiental legislativa exclusiva*, Ferreira, com base em Silva, lembra que o artigo 25, §1º da Constituição Federal reserva aos Estados as competências que não lhes sejam vedadas pelo Texto Constitucional. A autora sustenta que o dispositivo constitucional abrange, concomitantemente, as atribuições estaduais de natureza executiva e legislativa, restando possível, portanto, aos Estados legislar sobre qualquer tema, inclusive em matéria ambiental, desde que não lhes seja vedado pela Carta Magna.¹²⁵

Com efeito, ressalta-se desde já que, nos termos do artigo 32, §1º, CF, ao Distrito Federal são atribuídas as competências legislativas reservadas aos Estados e Municípios. Deve-se salientar, também, que alguns doutrinadores denominam a competência dos Estados como *competência residual*.

Ferreira inclui, ainda, como *competência ambiental legislativa exclusiva*, a competência municipal. Ao Município cabe, nos termos do artigo 30, I, CF, legislar sobre “assuntos de interesse local”. Infere-se do Texto Constitucional, portanto, que podem os Municípios legislar em matéria ambiental quando se tratar de matéria de caráter local.

Segundo Freitas, a substituição da expressão “peculiar interesse”, utilizada na Constituição Federal desde 1891, pela expressão “interesse local” em 1988, desfez entendimento consolidado na doutrina há muitos anos. Critica o autor:

[...] Pois bem: qual o assunto ambiental do interesse federal ou estadual que não interessa à comunidade? Então, raciocinando em sentido contrário, tudo é do interesse local e, portanto, da competência municipal? O subjetivismo da expressão origina as mais atrozés dúvidas. E, apesar dos anos passados da promulgação da nova Constituição, ainda não se definiram a doutrina e a jurisprudência.¹²⁶

De fato, a subjetividade trazida pela expressão enseja divergência e polêmica doutrinária, pois existe um rol de matérias que são de interesse local, mas que também são de interesse nacional e/ou regional.

¹²⁵ FERREIRA, Helene Sivini., op. cit., 2010, p. 233.

¹²⁶ FREITAS, Vladimir Passos de. **A Constituição Federal e a efetividade das normas ambientais**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2000, p. 62.

Bulos diz que “controvérsias à parte, interesse local é aquele que diz respeito às necessidades básicas e imediatas do Município”¹²⁷, o que leva a crer que quaisquer matérias que transcendam o âmbito de interesse local, não podem ser atribuídas exclusivamente ao Município.

Entretanto, atenta Machado, abalizado na melhor doutrina, que “o interesse local não se caracteriza pela exclusividade do interesse, mas pela sua predominância”¹²⁸. O referido autor reporta-se, portanto, ao próprio princípio norteador da repartição de competências, já referido neste estudo, em rodapé, no tópico 2.2.3 (Nota 114).

O que se recomenda, portanto, é a detida análise da magnitude do interesse local e a verificação de sua predominância, submetendo-se estritamente, evidente, ao disposto nas legislações federal e estadual em vigor.

2.2.3.1.3 Competência ambiental legislativa concorrente

Dispõe o artigo 24 em seus incisos I, VI, VII e VIII da Carta Magna que compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:

- [...]
- I - direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico;
- [...]
- VI – florestas, caça, pesca, fauna, conservação da natureza, defesa do solo e dos recursos naturais, proteção do meio ambiente e controle da poluição;
- VII – proteção ao patrimônio histórico, cultural, artístico, turístico e paisagístico;
- VIII – responsabilidade por dano ao meio ambiente, ao consumidor, a bens e direitos de valor artístico, estético, histórico, turístico e paisagístico;
- [...]

Com efeito, os parágrafos primeiro ao quarto deste dispositivo constitucional trazem determinações importantes a serem seguidas no âmbito da legislação concorrente. A competência da União Federal está limitada ao estabelecimento das normas gerais no âmbito da legislação concorrente (§1º). Entretanto, a competência da União para legislar sobre normas gerais não exclui a competência suplementar dos Estados (§2º)¹²⁹.

¹²⁷ BULOS, Uadi Lammêgo., op. cit., 2007, p. 770.

¹²⁸ MACHADO, Paulo Affonso Leme., op. cit., 2010, p. 399.

¹²⁹ Com a devida vênia, já se aborda preliminarmente a competência legislativa suplementar, tendo em vista estar intimamente ligada à competência legislativa concorrente, de forma a aclarar os seus contornos.

Ante a inexistência de lei federal dispendo sobre as normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena para atender a suas peculiaridades (§3º), contudo, a superveniência de lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário (§4º).

Infere-se do dispositivo em comento que as matérias ambientais elencadas podem ser objeto de legislação concorrente da União, dos Estados e do Distrito Federal. Pode-se dizer que, ao outorgar a mais de um ente federativo o poder de legislar sobre tais assuntos, a Constituição Federal demonstrou sua preocupação com a matéria, possibilitando a união das entidades político-administrativas para exercer ação comum, legislando conjuntamente, cooperando entre si no trabalho legislativo.

Deve-se ressaltar, entretantes, que embora possam legislar de forma concorrente, não podem exercer o poder legiferante de forma igualitária, posto que os próprios parágrafos do dispositivo em alusão determinam que compete à União a edição de normas gerais as quais podem ser suplementadas pelos Estados.

Conforme já visto, ante a inexistência da norma geral editada pela União, podem os Estados legislar plenamente objetivando atender suas peculiaridades, o que não impede a edição de norma geral posterior pela União, caso em que prevalecerá sobre a lei estadual suspendendo-lhe a eficácia, no que lhe for contrário.

No que se refere à norma geral da União subsequente à *norma geral* do Estado (no exercício legiferante pleno nos termos do artigo 24, §3º), percebe-se que o dispositivo constitucional não fala em *revogação* da lei estadual, mas tão-somente em *suspensão da eficácia* dos dispositivos que lhes forem contrários, o que resulta dizer que, caso seja a lei ulterior (norma geral da União) revogada, a lei estadual (ou os dispositivos suspensos) voltam a produzir efeitos.

2.2.3.1.4 Competência ambiental legislativa suplementar

Pela competência suplementar, os entes federativos podem preencher vazios, adicionar, esclarecer e aperfeiçoar, legislativamente, matérias de interesse regional, nos casos dos parágrafos do artigo 24¹³⁰ ou de interesse local, no caso previsto no artigo 30, II, da CF.

¹³⁰ BULOS, Uadi Lammêgo., op. cit., 2007, p. 760.

Trata-se de competência não cumulativa, ou como querem alguns, *competência vertical*, no sentido de que, nos termos dos dispositivos mencionados, podem os entes exercer atividade legiferante observando o disposto nas normas gerais. Esclarece Bulos:

[...] o exercício da competência complementar não lhes autoriza [refere o autor aos estados] a realizar inovações inusitadas e ilógicas, porque o constituinte de 1988 não lhes outorgou o poder de inovar. O desempenho dessa especial atribuição de natureza federativa adstringe-se ao esquema traçado pelas *normas gerais*. O respeito ao plano federal, em sede de complementaridade, é incondicional à preservação das vigas-mestras da Carta Magna. [...] Trata-se [a competência complementar] de uma categoria autônoma na orografia do Estado Federal brasileiro, apresentando-se em duas modalidades distintas: (i) *competência complementar* – exercida mediante a edição de lei federal de interesse dos Estados e do Distrito Federal; e (ii) *competência supletiva* – decorre da inércia da União que não elabora a lei federal pleiteada pelos Estados e Distrito Federal. [...] (grifo do autor)¹³¹

Já se mencionou no tópico anterior que, por força do §2º do artigo 24, a competência da União para legislar sobre normas gerais não exclui a competência complementar dos Estados. Isso quer dizer que, podem os Estados complementar a competência da União *complementando* a legislação sobre florestas, caça, pesca, fauna, conservação da natureza, defesa do solo e dos recursos naturais, proteção do meio ambiente e controle da poluição; proteção ao patrimônio histórico, cultural, artístico, turístico e paisagístico; responsabilidade por dano ao meio ambiente, ao consumidor, a bens e direitos de valor artístico, estético, histórico, turístico e paisagístico; ou ante a inexistência de *normas gerais* sobre os referidos assuntos, por meio do exercício da *competência supletiva*, legislar de forma plena objetivando atender suas peculiaridades com observância aos parâmetros já traçados neste estudo.

Ao tratar da competência complementar dos Municípios, a Constituição Federal, em seu artigo 30, II, atribuiu-lhes competência para “suplementar a legislação federal e estadual no que couber”. Assim, embora não tenham os Municípios recebido da Lei Maior competência legislativa concorrente, foram-lhes reservadas parcelas de poder para “preencher lacunas e adaptar normas emanadas pela União e pelos Estados à realidade local”.¹³²

¹³¹ BULOS, Uadi Lammêgo., op. cit., 2007, p. 760.

¹³² FERREIRA, Heline Sivini., op. cit., 2010, p. 235.

Imperioso aduzir que para que para que os Municípios possam exercer a competência legislativa suplementar é imprescindível a existência de norma federal ou estadual anterior, posto que a estes entes não foi outorgado o poder de legislar plenamente em caso de inexistência de norma geral, a exemplo dos Estados, como visto.

Assim, deduz-se que no exercício da competência legislativa suplementar só podem os Municípios *complementar* a legislação já existente, faltando-lhes, portanto, a *competência supletiva*.

Para finalizar, cabe lembrar que no plano normativo federal também foi reconhecida a competência ambiental legislativa suplementar dos Estados e Municípios nos termos dos parágrafos 1º e 2º da Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981, que dispõem respectivamente que caberá aos Estados, na esfera de suas competências e nas áreas de sua jurisdição, a elaboração de normas supletivas e complementares e padrões relacionados com o meio ambiente, observados os que forem estabelecidos pelo Conselho Nacional do Meio Ambiente (CONAMA), possibilidade esta estendida aos Municípios, nos termos do §2º, desde que observadas as normas e os padrões federais e estaduais.

2.2.3.2 Competência ambiental material ou de implementação

Entende-se por competência material, também denominada competência administrativa, o poder atribuído para implementar, fiscalizar, bem como para impor sanções no caso de descumprimento da lei. Freitas comenta que ela normalmente é identificada “pelo uso dos verbos ‘prover’, ‘editar’, ‘autorizar’, ‘promover’, ‘administrar’ e ‘organizar’ [...]”¹³³.

Cumpra aduzir que com a Constituição Federal de 1988, pela primeira vez, foram atribuídas separadamente as competências materiais que antes decorriam automaticamente das competências legislativas correspondentes.¹³⁴

A competência material, atualmente delineada constitucionalmente, portanto, reporta-se ao exercício do poder de polícia, abrangendo “a prestação de serviços referentes àquelas matérias, bem como a tomada de providências para sua realização”¹³⁵ que, no caso específico, implica nas ações que objetivam a defesa e preservação ambiental.

¹³³ FREITAS, Vladimir Passos de., op. cit., 2000, p. 72.

¹³⁴ OLIVEIRA, Cláudia Alves de., op. cit., 2008, p. 110.

¹³⁵ Ibid., mesma página.

2.2.3.2.1 Competência ambiental material exclusiva

A Constituição Federal, em seu artigo 21, confere exclusivamente à União determinadas competências materiais que implicitamente referem-se ao meio ambiente, em alguns momentos abrangendo os recursos naturais e noutros o planejamento urbano, *verbis*:

Art. 21. Compete à União:

[...]

IX - elaborar e executar planos nacionais e regionais de ordenação do território e de desenvolvimento econômico e social;

[...]

XIX - instituir sistema nacional de gerenciamento de recursos hídricos e definir critérios de outorga de direitos de seu uso;

XX - instituir diretrizes para o desenvolvimento urbano, inclusive habitação, saneamento básico e transportes urbanos;

[...]

XXIII - explorar os serviços e instalações nucleares de qualquer natureza e exercer monopólio estatal sobre a pesquisa, a lavra, o enriquecimento e reprocessamento, a industrialização e o comércio de minérios nucleares e seus derivados, atendidos os seguintes princípios e condições:

a) toda atividade nuclear em território nacional somente será admitida para fins pacíficos e mediante aprovação do Congresso Nacional;

b) sob regime de permissão, são autorizadas a comercialização e a utilização de radioisótopos para a pesquisa e usos médicos, agrícolas e industriais; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 49, de 2006)

c) sob regime de permissão, são autorizadas a produção, comercialização e utilização de radioisótopos de meia-vida igual ou inferior a duas horas; ; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 49, de 2006)

d) a responsabilidade civil por danos nucleares independe da existência de culpa; ; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 49, de 2006)

Percebe-se que, no caso específico do inciso XXIII, conferiu-se a competência exclusiva à União em virtude da relevância e prudência que a referida atividade recomenda, devendo somente este ente político exercer seu controle e fiscalização.

No que refere aos incisos IX e XX, há de se ter cautela na observância do interesse da União, pois se sabe que tais dispositivos preveem atividades que estão intimamente ligadas àquelas de competências estaduais e municipais.

Em relação aos Estados, em primeiro plano, deve-se salientar que a Constituição Federal lhes reserva competência remanescente ao dispor, em seu artigo 25, §1º, que toda

matéria que não for de competência federal ou municipal, será, residualmente, de competência estadual.

Além disso, o texto constitucional prevê, nos parágrafos segundo e terceiro do mesmo dispositivo, que é de competência dos Estados a exploração direta, ou mediante concessão, dos serviços locais de gás canalizado, na forma da lei (vedada a edição de MP para a sua regulamentação); bem como a possibilidade destes entes federativos, mediante lei complementar, instituírem regiões metropolitanas, aglomerações urbanas e microrregiões, constituídas por agrupamentos de municípios limítrofes, para integrar a organização, o planejamento e a execução de funções públicas de interesse comum.

Vale ressaltar que, a exemplo do que já foi tratado na competência legislativa, o Distrito Federal possui a mesma competência material outorgada aos Estados e Municípios.

No que tange às atribuições ambientais exclusivas do Municípios, cabem-lhe, por força constitucional, promover, no que couber, adequado ordenamento territorial, mediante planejamento e controle do uso, do parcelamento e da ocupação do solo urbano, de acordo com o artigo 30, VIII, bem como promover a proteção do patrimônio histórico-cultural local, observada a legislação e a ação fiscalizadora federal e estadual, nos termos do inciso IX do mesmo dispositivo.

2.2.3.2.2 Competência ambiental material comum

Ainda no que tange à competência de implementação, o texto constitucional previu expressamente a competência material comum dos entes federativos para a proteção e preservação do meio ambiente nos termos do artigo 23, VI. Entrementes, cuidou também do meio ambiente em outros incisos, veja-se:

Art. 23. É competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios:

[...]

III - proteger os documentos, as obras e outros bens de valor histórico, artístico e cultural, os monumentos, as paisagens naturais notáveis e os sítios arqueológicos;

IV - impedir a evasão, a destruição e a descaracterização de obras de arte e de outros bens de valor histórico, artístico ou cultural;

[...]

VI - proteger o meio ambiente e combater a poluição em qualquer de suas formas;

VII - preservar as florestas, a fauna e a flora;

[...]

XI - registrar, acompanhar e fiscalizar as concessões de direitos de pesquisa e exploração de recursos hídricos e minerais em seus territórios;

[...]

De acordo com o parágrafo único do referido dispositivo as leis complementares fixarão normas para a cooperação entre a União e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, tendo em vista o equilíbrio do desenvolvimento e do bem-estar em âmbito nacional, no entanto, ressalta-se, lamentavelmente, a inexistência de qualquer normatização regulamentando a matéria.

Com efeito, ante a inexistência da referida lei complementar, entende-se que o artigo 23 supracitado tem eficácia plena, podendo, portanto, os entes federativos exercer a competência material independentemente de norma regulamentadora. No mesmo sentido, Figueiredo afirma que:

Entendidas as normas constitucionais como dotadas de eficácia e, em várias hipóteses, com ratificação expressa de outras normas constitucionais como são as veiculadas nos artigos 216, inciso V, art. 225 *caput*, §§1º e 2º, verificamos que as pessoas enumeradas no art. 23 devem exercitar plenamente a competência constitucional, mesmo sem se configurar a cooperação, que se deverá dar, se editada fosse a lei complementar. Portanto, sua atividade fiscalizadora deverá ser exercida.¹³⁶

Assim, juridicamente, e nos termos do artigo 225 da Constituição, o Estado brasileiro, entendidos todos os entes federativos, tem o dever, e não mera faculdade, de garantir a proteção e preservação ambiental para as presentes e futuras gerações. Segundo Canotilho, essa determinação constitucional “implica a existência de autênticos deveres jurídicos dirigidos ao Estado e demais poderes públicos”¹³⁷.

Entretanto, é imperioso acrescentar que, ainda no território do poder de polícia, os indivíduos também têm competência de implementação (ao contrário da competência legislativa) ao passo que a eles cabe, igualmente, o dever de proteção e preservação do

¹³⁶ FIGUEIREDO, Lúcia Valle. Discriminação constitucional das competências ambientais: aspectos pontuais do regime jurídico das licenças ambientais. **Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico**. Salvador: Instituto Brasileiro de Direito Público, n. 5, fev./mar./abr., 2006, p. 08. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com/revista/REDAE-5-FEVEREIRO-2006-LUCIA%20VALLE.pdf>>. Acesso em 27 set. 2010.

¹³⁷ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Estudos sobre direitos fundamentais**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008, p. 181.

meio ambiente em conformidade com o artigo 225, dever este que podem exercer de diversas formas, como, por exemplo, via ação popular.

2.2.3.3 *Responsabilidade ambiental entre gerações compartilhada entre Poder Público e coletividade*

O meio ambiente, reconhecido como direito fundamental do homem, necessita da participação e responsabilidade partilhada do Estado e da coletividade para a consecução dos seus objetivos eleitos constitucionalmente.

Trata-se, de acordo com Leite, de “direito fundamental intergeracional, intercomunitário, incluindo a adoção de uma política de solidariedade.”¹³⁸ No mesmo sentido, complementa Mota, sobre o dever de preservação ambiental para as presentes e futuras gerações:

É o que chamamos de equidade intergeracional, um conceito que surge nos anos 80, cuja origem está relacionada com as ansiedades desencadeadas pelas mudanças globais que caracterizaram a segunda metade do século XX. O poder de destruição dos artefatos humanos e a população mundial aumentaram em um nível sem precedentes. Esse crescimento ocasionou o aumento do uso dos recursos naturais e também da consciência sobre a escassez desses recursos. Há uma crescente preocupação de que as mudanças globais podem ter como efeito a redução da parte da riqueza e diversidades globais a que cada habitante do mundo tem acesso ou terá acesso no futuro. O suposto conteúdo desses direitos, haurido de instrumentos legais internacionais, é o de direitos que cada geração tem em beneficiar-se e em desenvolver o patrimônio natural e cultural herdado das gerações precedentes, de tal forma que este possa ser passado às gerações futuras em circunstâncias não piores do que as recebidas.¹³⁹

Dada a importância do meio ambiente, Machado critica o texto constitucional no sentido de que este poderia mencionar de forma mais clara a participação da sociedade para sua defesa e preservação. Atenta o referido autor para o fato de que a Constituição Federal ao utilizar-se da terminologia *coletividade* finda por esquecer-se do papel a ser desempenhado pelos indivíduos *per se*. No entanto, aponta como uma das marcas

¹³⁸ LEITE, José Rubens Morato., op. cit., 2000, p. 96.

¹³⁹ MOTA, Mauricio. O princípio da precaução em direito ambiental: uma construção a partir da razoabilidade e da proporcionalidade. **Revista de direito do Estado**. Rio de Janeiro: Editora Renovar, n. 4, out-dez., 2006, p. 246-247.

inconfundíveis do novo direito ambiental a presença e atuação da *sociedade civil* em defesa do meio ambiente.¹⁴⁰

Há quem afirme que grande parte da população não tem condições de participar efetivamente e nesse contexto, Saleme, tratando da participação popular na gestão urbana, também acresce o fato de também não possuírem muitas pessoas condições de opinar sobre várias matérias, quer por absoluta falta de entendimento, quer por falta de conhecimentos técnicos. O aludido autor defende a disponibilização de mecanismos visando assegurar o entendimento popular destas questões, por meio de esclarecimento da matéria, e complementa:

Deve-se propiciar ao indivíduo formas do mesmo participar, decidindo ou mesmo opinando, direta ou indiretamente. Isso pode ser efetivado não apenas por meio das já mencionadas entidades que eventualmente integre, mas também de maneira individual, como possibilidade efetiva, não apenas potencial, de ser ouvido ou ter sua opinião consignada. Na esfera pública, a participação também não escaparia da opinião popular seja por meio da participação de orçamentos participativos, ouvidorias e outros meios que propiciem a real integração do munícipe em sua comunidade.¹⁴¹

Entrementes, acerta a Constituição ao atribuir responsabilidade partilhada entre o Estado e a coletividade para defesa e preservação do meio ambiente, posto que tal mister dificilmente seria executado de forma eficaz pelo Estado isoladamente considerado. Para a concretização do dever constitucionalmente imposto é necessário esforço comum.

Defende-se que este dever envolve responsabilidade pública, a exemplo do que já afirmaram Saleme e Silva, quando trataram da participação popular no plano diretor:

O direito dos indivíduos opinarem e controlarem a Administração na efetivação de atos e medidas premeditadas em prol do interesse coletivo já transformados em construção legislativa, compreendida, *in casu*, nos planejamentos locais e regionais, envolvem a *responsabilidade pública*, emanada da própria Constituição. Como bem observou Dromi, na mesma proporção que o poder

¹⁴⁰ MACHADO, Paulo Affonso Leme., op. cit., 2010, p. 135-136.

¹⁴¹ SALEME, Edson Ricardo. Parâmetros sobre a função social da cidade. In: CONGRESSO NACIONAL DO CONSELHO NACIONAL DE PESQUISA E PÓS GRADUAÇÃO EM DIREITO, 14, 2005, Fortaleza. **Anais eletrônicos...** São Paulo: Conselho Nacional de Pesquisa e Pós Graduação em Direito – CONPEDI, 2006. Disponível em: <<http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/Anais/Edson%20Ricardo%20Saleme.pdf>>. Acesso em: 10 out. 2010, p. 9.

creceu, o controle também deve aumentar, com grau evolutivo do próprio Estado de direito.¹⁴² (grifo do autor)

Por fim, ao determinar prospectivamente esta responsabilidade, a Constituição Federal acabou por prever o princípio da *responsabilidade ambiental entre gerações*, que refere “a um conceito de economia que conserva o recurso sem esgotá-lo [...]”¹⁴³.

Nesse diapasão, deverão todos (Poder Público e coletividade) orientar suas condutas no sentido de preservar e defender o meio ambiente para que as futuras gerações também possam dele usufruir. Nesse contexto, vislumbra-se no tributo um importante mecanismo à disposição do Estado, também, para promover a defesa e preservação ambiental, aspecto, este, que se analisará de forma mais detalhada nos capítulos seguintes.

¹⁴² SALEME, Edson Ricardo; SILVA, Solange Teles da. Plano diretor, participação popular e responsabilidades. In: CONGRESSO NACIONAL DO CONSELHO NACIONAL DE PESQUISA E PÓS GRADUAÇÃO EM DIREITO, 16, 2007, Belo Horizonte. **Anais eletrônicos...** São Paulo: Conselho Nacional de Pesquisa e Pós Graduação em Direito – CONPEDI, 2008. Disponível em: <http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/bh/edson_ricardo_saleme.pdf>. Acesso em: 10 out. 2010, p. 1511.

¹⁴³ MACHADO, Paulo Affonso Leme., op. cit., 2010, p. 137.

3 O ESTADO E O PODER DE TRIBUTAR: UMA ANÁLISE DAS LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR ESTATAL NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

Antes de abordar o tributo como instrumento conferido ao Estado capaz, também, de auxiliá-lo na preservação e proteção ambiental, é preciso, introdutoriamente, traçar os lineamentos do próprio Estado para justificar o seu poder de tributar, bem como os contornos de sua intervenção sobre o domínio econômico.

3.1 O ESTADO: ASPECTOS GERAIS

Partindo do pressuposto de que a sociabilidade é uma necessidade humana, o agrupamento de indivíduos em *sociedade* visando à própria sobrevivência vem desde uma época que não se pode precisar.

Com razão, já afirmou Maluf, certa feita, que essa determinação cronológica exata esbarra-se em inúmeras dificuldades “porquanto a ciência não dispõe de elementos seguros para reconstituir a história e os meios de vida das primeiras associações humanas”.¹⁴⁴ Entrementes, teoria prevalecente aponta a sociedade como fruto da natureza humana, não se devendo olvidar, todavia, da participação da vontade humana para a sua constituição e manutenção.¹⁴⁵

Pode-se apontar como adeptos da teoria da sociedade natural, ou organicistas, Aristóteles, São Tomás de Aquino, Comte, Savigny, entre outros.¹⁴⁶ Aristóteles já afirmava que o homem é um ser eminentemente social e que precisa relacionar-se com outros para poder se desenvolver. São Tomás de Aquino, no mesmo sentido, afirmou que o homem é um animal eminentemente social e político e “que a sociedade representa para o homem um elemento vital para sua sobrevivência, pois é nela que ele encontra a satisfação de suas necessidades e a proteção de seus direitos e bens”.¹⁴⁷

De outro lado, estão os contratualistas sustentando que a existência da sociedade só se justifica com a vontade humana. Entre os estudiosos que referiram ao elemento *vontade*

¹⁴⁴ MALUF, Sahid. **Teoria geral do estado**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 53.

¹⁴⁵ BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de teoria do estado e ciência política**. 6. ed. São Paulo: Celso Bastos Editora, 2004, p. 25.

¹⁴⁶ CARVALHO, Kildare Gonçalves. **Direito constitucional: teoria do estado e da constituição**. 14. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2008, p. 67

¹⁴⁷ BASTOS, Celso Ribeiro., op. cit., 2004, p. 26.

na constituição das sociedades, pode-se apontar Platão, quando em “A República” mencionou a organização social criada racionalmente pelo homem; Thomas Hobbes, que em “O Leviatã” trata da passagem do *estado de natureza* para o *estado social* por meio de um pacto de submissão ou *contrato social*, como forma de conter a ação beligerante que seria da natureza humana; Locke, que também trouxe a ideia do contrato social, mas em contexto diferente do Hobbesiano¹⁴⁸, como um pacto de consentimento unânime visando a proteção e preservação de seus direitos; e Rousseau, que em “O Contrato Social” disse que a sociedade surge da vontade humana, por meio do pacto social, mas diferentemente de Hobbes, a justificativa seria uma forma de superação das fragilidades inerentes à pessoa humana diante das dificuldades da natureza por meio da associação de indivíduos, objetivando a defesa e a proteção de cada um deles e de seus bens.¹⁴⁹

Assim, conforme já aduzido, reafirma-se que a sociedade decorre da própria natureza humana, considerando, também, o elemento volitivo para a sua constituição e manutenção. Para a sua manutenção, é necessária a coexistência pacífica dos indivíduos que só é possível mediante a implementação de normas sociais que estabeleçam e assegurem os direitos e deveres destes.

Com efeito, adverte Azambuja que nem todo agrupamento humano pode ser denominado *sociedade*, pois se considerada a acepção científica do termo esta reflete “uma coletividade de indivíduos reunidos e organizados para alcançar uma finalidade comum.”¹⁵⁰ Assim, a sociedade pressupõe organização permanente e objetivo comum.

A doutrina indica vários tipos de sociedade como, por exemplo, a sociedade familiar, a sociedade religiosa, a sociedade política, entre outras, sendo esta última a que interessa particularmente a este estudo em razão de estar intimamente ligada à noção de

¹⁴⁸ Enquanto para Hobbes os homens em *estado de natureza* viviam em guerra de todos contra todos e buscavam no *estado social* a proteção e a convivência harmoniosa; para Locke os homens que se encontravam em *estado de natureza* estavam temerosos e enfraquecidos e buscavam, por meio do contrato social, a proteção de seus bens e direitos, além de visar, com a sociedade constituída, proteção dela mesma contra eventuais invasões. Cf. BASTOS, Celso Ribeiro., op. cit., 2004, p. 28-29. Rousseau, em seu *O Contrato Social*, não deixa dúvidas a esse respeito: “Suponho que os homens tenham chegado àquele ponto em que os obstáculos prejudiciais à sua conservação no estado de natureza sobrepõem, por sua resistência, as forças que cada indivíduo pode empregar para se manter nesse estado [...] Ora, como os homens não podem engendrar novas forças, mas apenas unir e dirigir as existentes, não tem meio de conservar-se senão formando, por agregação, um conjunto de forças que possa sobrepôr a resistência, aplicando-as a um só móvel e fazendo-as agir em comum acordo [...] Cada um de nós põe em comum sua pessoa e todo o seu poder sob a suprema direção da vontade geral; e recebemos, coletivamente, cada membro como parte indivisível do todo” (In: **O contrato social**. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 20 e 22). Daí, conclui Rousseau com a sua famosa máxima sobre a teoria contratualista de formação do Estado: “[...] uma forma de associação que defenda e proteja com toda força comum a pessoa e os bens de cada associado, e pela qual cada um, unindo-se a todos, só obedeça, contudo, a si mesmo e permaneça tão livre quanto antes. [...]” (op. cit., p. 20-21).

¹⁴⁹ BASTOS, Celso Ribeiro., op. cit., 2004, p. 26-31.

¹⁵⁰ AZAMBUJA, Darcy. **Teoria geral do estado**. 4. ed. São Paulo: Globo, 2008, p. 18.

Estado.

Pois bem, com o passar do tempo as sociedades se tornaram complexas e, em decorrência disto, passaram a reclamar uma maior organização com vistas à regulação do relacionamento entre os indivíduos, bem como visando à proteção do interesse comum. Nesse sentido, surgem os governantes que, segundo Bastos, eram indivíduos “que em razão da força ou da destreza pessoal, ou em virtude de faculdades mágicas, ou de um invocado relacionamento especial com Deus, se alçavam em detentores de um poder que sobrepairava a todos e cujos fins iam-se amoldando às necessidades da época.”¹⁵¹

Carvalho afirma que “das várias formas de sociedade, a sociedade política é aquela que permite a realização da totalidade do ser humano e concilia os objetivos dos demais grupos sociais, ainda que conflitantes, em função de um fim comum a atingir.”¹⁵² No mesmo sentido, Dallari as conceitua como “todas aquelas que, visando a criar condições para a consecução dos fins particulares de seus membros, ocupam-se da totalidade das ações humanas, coordenando-as em função de um fim comum.”¹⁵³

De fato, como já defendido, as sociedades políticas surgiram com o escopo de organizar e realizar os fins das sociedades existentes. E, por isso mesmo, são classificadas como sociedades de fins gerais, pois não têm um único objetivo, mas prestam-se a criar condições para que os indivíduos que a integram logrem êxito em seus propósitos particulares, sincronizando harmoniosamente tais interesses a uma finalidade comum.

Sobre o momento do surgimento do Estado, Dallari lembra as três principais teorias: 1) Para alguns estudiosos, tais como Eduard Meyer e Wilhelm Koppers, o Estado sempre existiu, assim como a própria sociedade; 2) Para outros autores, que representam a corrente majoritária, a sociedade humana existiu sem o Estado por certo período de tempo, mas este foi constituído para atender às necessidades e conveniências do grupo social; 3) Por fim, há os que só admitem como Estado a sociedade política dotada de certas características bem delineadas. Entre eles está Karl Schmidt, Balladore Pallieri e Ataliba Nogueira.¹⁵⁴

São inúmeras as teorias a explicar as causas do surgimento do Estado, que o analisam sob variados aspectos, dentre os quais três são constantemente elencados, quais sejam o aspecto sociológico, segundo o qual se verificam os elementos constitutivos das

¹⁵¹ BASTOS, Celso Ribeiro., op. cit., 2004, p. 37.

¹⁵² CARVALHO, Kildare Gonçalves., op. cit., 2008, p. 68.

¹⁵³ DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de teoria geral do estado**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 41.

¹⁵⁴ DALLARI, Dalmo de Abreu., op. cit., 1995, p. 43-50.

sociedades políticas primitivas criadas pelo homem; o aspecto histórico, que concebe o Estado como “um produto social decorrente da própria evolução da sociedade”¹⁵⁵; e o aspecto doutrinário que o examina sob o prisma filosófico.¹⁵⁶

Ressalte-se, por oportuno, que o presente estudo não pretendeu fazer uma abordagem minuciosa das classificações ou tipos de sociedades existentes, mas abordou perfunctoriamente a sociedade política tendo em vista estar ela intrinsecamente ligada à própria definição de Estado, já que este é, por muitos, definido como uma *sociedade* ou *organização política*.¹⁵⁷

3.2 O ESTADO: CONCEITO E ELEMENTOS

Preliminarmente, destaca-se que a terminologia *Estado*, no sentido empregado atualmente, é relativamente nova, na medida em que passou a ser amplamente utilizada após a disseminação da obra de Maquiavel intitulada “O Príncipe”¹⁵⁸. Salienta-se que por essa afirmação não se quer dizer que o referido filósofo introduziu tal acepção, mas a partir dele, certamente, ela foi substituindo lentamente os termos utilizados para significá-lo, passando, portanto, a representar “a máxima organização de um grupo de indivíduos sobre um território em virtude de um poder de comando [...]”¹⁵⁹.

O vocábulo *Estado* deriva do latim *status* que significa “modo de estar, posição, ordem”.¹⁶⁰ Significa, em seu sentido ontológico, “um organismo próprio dotado de funções próprias, ou seja, o modo de ser da sociedade politicamente organizada, uma das formas de manifestação do poder.”¹⁶¹

Inobstante a relevância da análise percuciente da origem do Estado, considerando o

¹⁵⁵ BASTOS, Celso Ribeiro., op. cit., 2004, p. 51.

¹⁵⁶ Ibid., p. 51.

¹⁵⁷ No mesmo sentido, Cf. AZAMBUJA, Darcy., op. cit., 2008, p. 18; BASTOS, Celso Ribeiro., op. cit., 2004, p. 38; CARVALHO, Kildare Gonçalves de., op. cit., 2008, p. 69; DALLARI, Dalmo de Abreu., op. cit., 1995, p. 41.

¹⁵⁸ A referida obra, após a carta dedicatória a Lourenço de Médici, já inicia seu texto trazendo no 1º tópico intitulado “Quantos são os gêneros dos principados e de que modos são adquiridos” as seguintes palavras: “Todos os Estados, todos os domínios que tiveram e têm poder sobre os homens, foram e são ou repúblicas ou principados. [...]”. In: MAQUIAVEL, Nicolau. **O príncipe**. São Paulo: Hedra, 2009, p. 31.

¹⁵⁹ BOBBIO, Norberto. **Estado, governo, sociedade**: por uma teoria geral da política. 4. ed. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1987, p. 65-67.

¹⁶⁰ HOUAISS, op. cit.

¹⁶¹ BASTOS, Celso Ribeiro., op. cit., 2004, p. 49.

momento e as causas do surgimento deste, tal investigação¹⁶², já realizada superficialmente no subitem anterior, não se relaciona diretamente com o objeto deste estudo, razão pela qual se passa à definição do Estado e à verificação de seus elementos, a fim de que se possa, posteriormente, justificar o seu poder de tributar.

3.2.1 Definição de Estado

No que tange à definição de Estado, enfrenta-se, novamente, a mesma dificuldade encontrada no primeiro capítulo deste trabalho quando analisado o conceito de meio ambiente, posto que as definições doutrinárias não são uniformes. Sobre este entrave, Kelsen:

Devido à variedade de objetos que o termo comumente denota, definir ‘Estado’ torna-se difícil. Às vezes, a palavra é usada em um sentido bem amplo, para indicar a ‘sociedade’ como tal, ou alguma forma especial de sociedade. Mas a palavra também é com frequência usada com um sentido bem mais restrito, para indicar um órgão particular da sociedade – por exemplo, o governo, ou os sujeitos do governo, uma ‘nação’, ou o território que eles habitam. [...]¹⁶³

A despeito desta dificuldade, grande parte da doutrina define o Estado com base em três elementos constituintes, como condições de existência, quais sejam o povo e o território, como elementos materiais, e o poder soberano ou político, como elemento formal.¹⁶⁴

Considerando os referidos elementos, Bastos conceitua o Estado como uma espécie de *sociedade política* criada voluntariamente pelo homem visando à realização do bem comum, *verbis*:

[...] [O Estado] é um tipo de sociedade criada a partir da vontade do homem e

¹⁶² Sobre a análise em questão, Cf. BOBBIO, Norberto., op. cit., 1987, p. 73-76. Sobre a origem e tipos de Estado, Cf. BADR, Eid. **O direito comunitário e o MERCOSUL à luz da Constituição Federal brasileira**. Rio de Janeiro: Kindlebook, 2010, p. 22-30.

¹⁶³ KELSEN, Hans. **Teoria geral do direito e do estado**. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1992, p. 183.

¹⁶⁴ Nesse sentido, Cf. BASTOS, Celso Ribeiro., op. cit., 2004, p. 69-121; DALLARI, Dalmo de Abreu., op. cit., 1995, p. 63-86; MALUF, Sahid., op. cit., 1995, p. 23-27; SALEME, Edson Ricardo., op. cit., 2009, p. 17-18, entre outros.

que tem como objetivo a realização dos fins daquelas organizações mais amplas que o homem teve necessidade de criar para enfrentar o desafio da natureza e das outras sociedades rivais. O Estado nasce, portanto, de um ato de vontade do homem que cede seus direitos ao Estado em busca de proteção e para que este possa satisfazer suas necessidades sempre tendo em vista a realização do bem comum. Na medida em que começam a se alargar as esferas de atuação do poder coletivo, é dizer, na medida em que a própria complexidade da vida social começa a demandar uma maior quantidade de decisões por parte dos poderes existentes, faz-se portanto imprescindível que um único órgão exerça esse poder. Essa centralização do poder dá origem ao Estado.¹⁶⁵

No mesmo sentido Maluf sustenta que o Estado, democraticamente considerado, “é apenas uma instituição nacional, um *meio* destinado à realização dos fins da comunidade nacional” (grifo no original),¹⁶⁶ definindo-o como o “órgão executor da soberania nacional”.¹⁶⁷

Assim, considerando-se a soberania, bem como os diversos conceitos doutrinários acerca do Estado, pode-se concluir que: O Estado, classicamente compreendido, é uma organização humana, burocraticamente administrada, sob a qual vive um povo num território delimitado e governado por leis que se fundam num poder não sobrepujado por nenhum outro externamente e supremo internamente.¹⁶⁸

3.2.2 Elementos caracterizadores do Estado

Conforme aduzido, são três os elementos que caracterizam o Estado. O primeiro deles, o *território*, reflete a base geográfica onde se fixarão os indivíduos e onde “terá lugar o exercício do poder e aplicação do ordenamento jurídico-positivo estatal”.¹⁶⁹ Este primeiro elemento relaciona-se intimamente com a *soberania*, vez que esta será exercida dentro dos limites¹⁷⁰ traçados por ele.

Para Kelsen, “a unidade do território de Estado e, portanto, a unidade territorial do Estado, é uma unidade jurídica, não geográfica ou natural. Porque o território do Estado,

¹⁶⁵ BASTOS, Celso Ribeiro., op. cit., 2004, p. 42-43.

¹⁶⁶ MALUF, Sahid., op. cit., 1995, p. 21.

¹⁶⁷ Ibid., p. 22.

¹⁶⁸ Cf. BADR, Eid., op. cit., 2010, p. 27-28; BASTOS, Celso Ribeiro, **Curso de teoria do estado e ciência política**, p. 10; FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves, **Curso de direito constitucional**, p. 39; CANOTILHO, J. J. Gomes, op. cit., p. 39.

¹⁶⁹ STRECK, Lenio Luiz; MORAIS, José Luis Bolzan de. **Ciência política e teoria geral do estado**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001, p. 152.

¹⁷⁰ Ressalta-se que o território não se limita à extensão geográfica delimitada pelas fronteiras, mas também abrange as águas territoriais, o ar e o subsolo. Acerca do território do Estado, cf. BASTOS, Celso Ribeiro., op. cit., 2004, p. 69-75; AZAMBUJA, Darcy., op. cit., 2008, p. 54-66.

na verdade, nada mais é que a esfera territorial de validade da ordem jurídica chamada Estado.”¹⁷¹ Para o referido autor, portanto, o território representa o âmbito de validade da norma jurídica.

De fato, pode-se afirmar que o *território* exerce duas funções: positiva e negativa. Pela primeira, tem-se que tudo e todos que estão dentro dos seus limites estão sujeitos à sua autoridade; já a segunda implica em afastar toda e qualquer autoridade alienígena, no sentido de que, no território do Estado só vige a sua ordem jurídica.¹⁷² A este fenômeno Kelsen nominou *impenetrabilidade da ordem jurídica estatal* e sobre ele discorre:

O princípio de que a ordem jurídica nacional tem validade exclusiva para um determinado território, o território do Estado no sentido mais restrito, e de que, dentro desse território, todos os indivíduos estão sujeitos única e exclusivamente a essa ordem jurídica nacional ou ao poder coercitivo do Estado, é geralmente expresso dizendo-se que só pode existir um Estado no mesmo território, ou – tomando emprestada uma expressão da física – que o Estado é ‘impenetrável’.
[...]¹⁷³

Tem-se, por conseguinte, que o *território* é elemento fundamental do Estado posto que circunscreve o campo de validade das normas jurídicas, estando, portanto, diretamente ligado à soberania.

Como segundo elemento do Estado, pessoal e constitutivo deste, a doutrina tradicional aponta o *povo*, como seu substrato humano. Com efeito, não se pode confundir o *povo*, elemento do Estado, com *população*. A população representa o conjunto de indivíduos que se encontram em um certo momento em determinado Estado, independentemente de sua nacionalidade. Refere-se, portanto, a um “conceito demográfico-matemático”.¹⁷⁴

Já o *povo* é constituído pelo agrupamento de indivíduos vinculados à determinada ordem normativa. É o Estado que lhes confere o caráter de *povo*. Trata-se de um “conceito jurídico-constitucional”.¹⁷⁵ Segundo Kelsen, representa a esfera pessoal de validade da ordem jurídica nacional:

¹⁷¹ KELSEN, Hans., op. cit., 1992, p. 207-208.

¹⁷² STRECK, Lenio Luiz; MORAIS, José Luis Bolzan de., op. cit., 2001, p. 152.

¹⁷³ KELSEN, Hans., op. cit., 1992, p. 211.

¹⁷⁴ STRECK, Lenio Luiz; MORAIS, José Luis Bolzan de., op. cit., 2001, p. 154.

¹⁷⁵ Ibid., p. 154.

[...] Assim como o Estado tem apenas um território, ele tem apenas um povo, e, como a unidade do território é jurídica e não natural, assim o é a unidade do povo. Ele é constituído pela unidade da ordem jurídica válida para os indivíduos cuja conduta é regulamentada pela ordem jurídica nacional, ou seja, é a esfera pessoal de validade dessa ordem. Exatamente como a esfera territorial de validade da ordem jurídica nacional é limitada, assim também o é a esfera pessoal. Um indivíduo pertence ao povo de um dado Estado se estiver incluído na esfera pessoal de validade de sua ordem jurídica. [...]¹⁷⁶

Nesse sentido, pode-se afirmar que “o povo brasileiro é o conjunto formado pelos brasileiros natos e naturalizados”¹⁷⁷, posto que todos estão vinculados ao Estado, submetendo-se aos ditames contidos em seu ordenamento jurídico, ou seja, como sujeitos de direitos e obrigações.

Por fim, classifica-se o *poder* como terceiro elemento do Estado. Pode-se afirmar que o poder é resultado da organização social, posto que coordena e, ao mesmo tempo, desempenha a tarefa de coesão entre os integrantes de determinada sociedade. Segundo Bastos, o poder é natural em qualquer tipo de sociedade visto que, sem ele, inexistiria ordem ou organização, fazendo-se, portanto, imprescindível para a vida em sociedade bem como para a organização do Estado.¹⁷⁸

A terminologia *poder* é plurívoca. São diversos os sentidos que lhe atribuem a depender de sua utilização. Nesse sentido, esclarece Kelsen:

A palavra ‘poder’ tem significados diferentes nesses diferentes usos. O poder do Estado ao qual o povo está sujeito nada mais é que a validade e a eficácia da ordem jurídica, de cuja unidade resultam a unidade do território e a do povo. O ‘poder’ do Estado deve ser a validade e a eficácia da ordem jurídica nacional, caso a soberania deva ser considerada uma qualidade desse poder. Porque a soberania só pode ser a qualidade de uma ordem normativa na condição de autoridade que é a fonte de obrigações e direitos. Quando, por outro lado, se fala dos três poderes do Estado, o poder é compreendido como uma função do Estado, sendo distinguidas três funções do Estado. [...]¹⁷⁹

Depreende-se do transcrito que o poder do Estado corresponde à validade e

¹⁷⁶ KELSEN, Hans., op. cit., 1992, p. 230.

¹⁷⁷ STRECK, Lenio Luiz; MORAIS, José Luis Bolzan de., op. cit., 2001, p. 154.

¹⁷⁸ BASTOS, Celso Ribeiro., op. cit., 2004, p. 90.

¹⁷⁹ KELSEN, Hans., op. cit., 1992, p. 250.

eficácia da ordem jurídica nacional. Assim, o poder encontra-se diretamente relacionado ao direito. No mesmo sentido, Reale já afirmara que “estão destinadas ao insucesso todas as doutrinas que procuram eliminar do direito o conceito de *poder*, ou, então, tentam reduzir o poder a uma *categoria jurídica pura*.” (grifo do autor).¹⁸⁰ Segundo este autor, a soberania e o direito têm como fundamento último o bem comum, e mais a frente, complementa:

Somos de opinião que não é possível que o direito *se positive*, ou seja, que uma regra se torne regra de *Direito Positivo* sem o *poder* em geral e – se reservarmos a expressão *Direito estatal* para indicar o grau de *plena positividade jurídica* – sem a *soberania*. Esta é uma exigência do bem comum. O poder estatal, em suma, representa um momento de apreciação de valores de seleção e de elaboração, cujo resultado consiste na *declaração da positividade objetiva de uma regra de eficácia universal tendo em vista a sua finalidade eminentemente social*. (grifo do autor).¹⁸¹

Infere-se do até agora exposto que os três elementos constantemente utilizados pela doutrina como caracterizadores do Estado encontram-se intimamente atrelados à soberania, posto que esta será exercida dentro dos limites traçados pelo *território* e sobre o *povo*.

Com efeito, deve-se distinguir a soberania do *poder político*. Segundo Bastos, “soberania não é propriamente um poder do Estado, mas é uma qualidade que se empresta normalmente a este poder. [...] A soberania é, pois, um atributo do Estado.”¹⁸² Para Reale, a “*Soberania é o poder que tem uma Nação de organizar-se livremente e de fazer valer dentro de seu território a universalidade de suas decisões para a realização do bem comum*.”¹⁸³ (grifo do autor).

Pela soberania, reconhece-se que não existe poder superior ou igual na ordem interna, nem poder superior na ordem externa, estabelecendo um relacionamento de equilíbrio e coordenação nas relações externas e de supremacia na ordem interna.

¹⁸⁰ REALE, Miguel. **Teoria do direito e do estado**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 107.

¹⁸¹ *Ibid.*, p. 110.

¹⁸² BASTOS, Celso Ribeiro., op. cit., 2004, p. 90.

¹⁸³ REALE, Miguel., op. cit., 2000, p. 140.

3.3 O PODER DE TRIBUTAR NO ESTADO E SUAS LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS

Antes de tratar do poder de tributar e de suas limitações constitucionais, convém analisar a terminologia “tributo”, já que, como alerta Carvalho “[...] todo o edifício da ciência do Direito Tributário tem como ponto de referência principal a noção de tributo”.¹⁸⁴

Etimologicamente tributo deriva do latim *tributum*, particípio passado de *tribuere*, que significa, entre outros sentidos, a distribuição, divisão ou repartição entre as tribos. No mesmo sentido, Pereira assevera que “a origem desse termo [tributo] está no verbo latino *tribuere* – distribuir, repartir entre as tribos – que significava o ato de dividir entre o povo os encargos do custeio da vida em sociedade”.¹⁸⁵

Infere-se, portanto, da própria etimologia do termo, que o tributo já era utilizado pelos homens quando ainda viviam em tribos, em tempos longínquos que os tributaristas não podem precisar. Fato é que a simples existência em coletividade já presume a necessidade de determinado tipo de contribuição solidária para sua manutenção. Surge então o tributo, como instrumento de viabilização da existência em sociedade.

Acredita-se que o tributo surgiu antes mesmo da moeda, quando os indivíduos ainda permutavam bens e serviços. Diz-se que nas comunidades primitivas, o tributo, já existente, consistia em contribuição *in natura* ou *in labore*. Os indivíduos contribuía com alimentos ou prestando serviços à comunidade e tais contribuições “eram condição de sobrevivência, fruto de uma ética tribal que, informalmente, limitava e definia os direitos dos indivíduos e das famílias”.¹⁸⁶

Pelo exposto neste capítulo, pode-se admitir a sociabilidade como inclinação inata do ser humano, tendo em vista que o indivíduo, sozinho, dificilmente sobreviveria às intempéries e condições adversas cujo enfrentamento se torna necessário em virtude da própria sobrevivência. Assim, trilhando esse raciocínio lógico pode-se afirmar que a vida social é um traço fundamental da própria espécie humana.

Sabe-se que os primeiros povos eram nômades, viviam permanentemente mudando de lugar em busca de melhores condições. À proporção em que se tornavam escassos os recursos, os povos primitivos saíam em busca de um novo território, até o descobrimento

¹⁸⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma tributária**. 2. Ed. São Paulo: editora Revista dos Tribunais, 1981, p. 53.

¹⁸⁵ PEREIRA, Ivone Rotta. **A tributação na história do Brasil**. São Paulo: Moderna, 1999, p. 6.

¹⁸⁶Ibid., p. 6.

da agricultura. Com o conhecimento de novas técnicas agrícolas e pecuárias passaram a se fixar em determinados territórios ampliando a aglomeração populacional e originando a formação de vilas/cidades e entre outras formas de comunidade.

Com efeito, “o domínio de novas técnicas de produção aumentou a disponibilidade de alimentos e, aos poucos, a economia primitiva passou a gerar excedentes, ou seja, a produzir mais do que a comunidade podia consumir”.¹⁸⁷ E, tudo aquilo que antes era comum, passou a ser apropriado particularmente por determinados indivíduos.

Com o aumento da produção, as famílias se apropriavam e negociavam “o excedente do rebanho, da lavoura e dos objetos que produziam”¹⁸⁸ dando origem à propriedade privada e ao comércio. Daí, inúmeros fatos se sucederam: a expansão dos mercados, a criação da moeda e, como não poderia deixar de ser, a necessidade de regulamentação das atividades então praticadas, bem como a instituição dos direitos e deveres dos habitantes daquela sociedade. Tais necessidades já passam a contextualizar a criação do Estado, que obviamente não se deveu a fatores isolados, mas, como visto, um “complexo processo de integração e de discriminação”.¹⁸⁹

Fato é que, criado o Estado, surgiu a necessidade de recursos financeiros para que este pudesse desempenhar as atividades que lhe foram conferidas, o Estado precisava e precisa ter capacidade econômica. E, para tanto, necessita de recursos financeiros.

Baleeiro afirma que o imposto é um fenômeno social complexo e que está “congenitamente consociado ao fenômeno político” e complementa:

[...] Vivendo em sociedade, os homens têm necessidades que só pelo grupo podem ser satisfeitas. O primeiro cacique, que, pela força, audácia e astúcia, comandou a tribo no ataque ou na defesa, foi escolhido juiz e possivelmente se arvorou a sacerdote. Quando logrou essa ascendência, fez-se alimentar pelo esforço dos demais, que se resignaram ao sacrifício, em parte pelo medo, em parte porque tiveram a obscura intuição de que o chefe era instrumento útil e necessário ao grupo. Até hoje se repete que o pior dos governos é melhor do que a anarquia.¹⁹⁰

Assim, defende ociosa qualquer fundamentação a uma conduta que atravessa milênios, consolidando-se de século a século, adaptando-se às novas circunstâncias, e

¹⁸⁷ PEREIRA, Ivone Rotta., op. cit., 1999, p. 5.

¹⁸⁸ Ibid., p. 5.

¹⁸⁹ REALE, Miguel., op. cit., 2000, p. 41.

¹⁹⁰ BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 274.

arremata afirmando que os tributos existem porque criados e mantidos instintivamente pelas sociedades, que não “acharam solução melhor para alguns de seus problemas perenes. A justificação dos impostos confunde-se com a do Estado ou a do poder político, do que eles são expressão e efeito”.¹⁹¹

Acredita-se prescindível uma análise histórica percuciente da origem e desenvolvimento da tributação no Brasil por não dizer diretamente com a temática deste estudo, razão pela qual, passa-se à análise da forma como o Estado, atualmente, angaria os recursos de que carece para realizar o bem comum.

No Brasil, por força do princípio da liberdade de iniciativa na ordem econômica, a atividade econômica é conferida à iniciativa privada, podendo o Estado exercê-la tão-somente nos casos pré-definidos no artigo 173 da Constituição Federal, ou seja, quando o exercício da atividade econômica for necessário aos imperativos da segurança nacional ou em virtude de relevante interesse coletivo. Desta feita, conclui-se que a presença estatal diretamente na economia – por meio da intervenção por absorção ou por participação – somente deve ocorrer nas aludidas hipóteses constitucionais.

Assim, fora as hipóteses mencionadas, o Estado não pode exercer atividade econômica, no entanto, permanecem as suas obrigações definidas em seus objetivos constitucionais e legais; e para adimpli-las ele realiza atividade financeira consistente em arrecadar, gerir e aplicar recursos financeiros visando satisfazer as necessidades públicas ou a consecução dos fins para os quais fora criado.

Pelo exposto, infere-se que sem a tributação o Estado não poderia realizar seus objetivos de acordo com o sistema capitalista adotado, a não ser que se estatizasse a economia, optando-se por outro sistema econômico, o que não seria possível à luz da atual Constituição. No mesmo sentido, Machado afirma que a tributação é, “sem sombra de dúvida, o instrumento de que se tem valido a economia capitalista para sobreviver. Sem ele não poderia o Estado realizar os seus fins sociais, a não ser que monopolizasse toda a atividade econômica”.¹⁹²

Assim, em razão de sua soberania, tem o Estado o *poder de tributar*, ou seja, o poder de exigir de seus súditos os recursos de que carece a fim de viabilizar o bem comum, razão pela qual, alguns doutrinadores denominam o *poder de tributar* um aspecto ou parcela da soberania estatal.¹⁹³ Neste sentido também:

¹⁹¹ BALEEIRO, Aliomar., op. cit., 1997, p. 274.

¹⁹² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 26.

¹⁹³ Neste sentido, MACHADO, Hugo de Brito, op. cit., 2009, p. 29.

O poder tributário – entendido como a faculdade que possui o Estado de impor tributos – é atributo da soberania estatal, e, por isso, inerente ao poder político. Onde quer que exista poder político, existe poder tributário. Para Hensel, significa o poder geral do Estado aplicado ao setor de sua atividade impositiva, equivalendo, portanto, ao direito de imposição do ente público.¹⁹⁴

Sabe-se, hodiernamente, que a maior fonte da receita arrecadada pelos cofres públicos é proveniente da imposição tributária, no entanto, deve-se ressaltar que o *poder de tributar* estatal não é ilimitado. Ele encontra os seus contornos definidos na Constituição Federal.

A Carta Política Fundamental de 1988 delinea a competência tributária repartindo e limitando o poder de tributar dos entes federativos, funcionando como um anteparo do cidadão frente à ânsia estatal arrecadatória. Dessa forma, resta estabelecida constitucionalmente a competência para instituição de impostos, contribuições e do empréstimo compulsório, porquanto as taxas e contribuições de melhoria – no plano abstrato – são de competência comum dos entes estatais.

Cumprе mencionar que tal poder – de tributar – ou a relação de tributação não configura relação de poder, já que é exercido pelo Estado por delegação do povo na medida em que é outorgado pela Constituição Federal, expressão fundamental da vontade coletiva. Trata-se, portanto, de poder consentido, implicando a existência de relação jurídica, embora se fundamente na soberania estatal. Com efeito, tal compreensão, inclusive, pode encontrar fundamento nas teorias contratualistas. No mesmo sentido, Borges:

No Estado constitucional moderno, o poder tributário deixa de ser um poder de fato, mera relação tributária de força (*Abgabegewaltverhältnis*) para converter-se num poder jurídico que se exerce através de normas. Esgota-se a relação de poder a partir do momento em que o Estado exerce, no âmbito da Constituição, o seu poder tributário e o faz por meio do instrumento de lei formal e material, ato do poder legislativo. (grifo do autor)¹⁹⁵

¹⁹⁴ DENARI, Zelmo. **Curso de direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2008, p. 22.

¹⁹⁵ BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 25.

Segundo Machado, o poder de tributar é justificado de acordo com a concepção adotada do próprio Estado. “A idéia mais generalizada parece ser a de que os indivíduos, por seus representantes, *consentem* na instituição do tributo, como de resto na elaboração de todas as regras jurídicas que regem a nação”.¹⁹⁶ (grifo do autor)

Conforme asseverado, os tributos constituem a maior fonte de renda do Estado e, por representarem atuação estatal coercitiva no patrimônio privado, devem ser observados alguns ditames traçados na Carta Magna, os quais representam limites ao Poder Público ao mesmo tempo em que constituem segurança ao sujeito passivo tributário. Afinal, “[...], se por um lado o poder de tributar apresenta-se vital para o Estado, beneficiário da potestade, por outro a sua disciplinação e contenção são essenciais à sociedade civil ou, noutras palavras, à comunidade dos contribuintes.”¹⁹⁷

Assim, delinea a Constituição Federal os limites ao poder de tributar demarcando a competência tributária, consagrando os princípios tributários bem como a imunidade tributária. Ressalta-se, desde já, que estas limitações não serão abordadas de forma detalhada, no entanto, este estudo buscará reunir os elementos essenciais destas, especialmente das que concorrem diretamente com a temática deste estudo.

3.3.1 Competência Tributária

Como é cediço, o Brasil é um país federativo. A federação é cláusula pétrea e se caracteriza por ser composta por entes autônomos. Para fazer face à sua autonomia político-administrativa, os entes federativos necessitam de recursos financeiros, como visto, e a delimitação da competência tributária pode ser apontada como “reclamo impostergável dos princípios federativo e da autonomia municipal e distrital, que nosso ordenamento jurídico consagrou.”¹⁹⁸

Carrazza afirma que, no Brasil, em razão da força tributante estatal não atuar livremente, não há falar-se em poder tributário, mas somente em competência tributária, *verbis*:

¹⁹⁶ MACHADO, Hugo de Brito., op. cit., 2009, p. 29.

¹⁹⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 34.

¹⁹⁸ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 487

Em boa técnica, não se deve dizer que as pessoas políticas têm, no Brasil, *poder tributário*. *Poder tributário* tinha a Assembléia Nacional Constituinte, que era soberana. Ela, realmente, tudo podia, inclusive em matéria tributária. A partir do momento, porém, em que foi promulgada a Constituição Federal, o *poder tributário* retornou ao povo (detentor da soberania). O que passou a existir, em seu lugar, foram as *competências tributárias*, que a mesma Constituição Federal repartiu entre a União, os Estados-membros, os Municípios e o Distrito Federal.¹⁹⁹ (grifo do autor).

No entanto, *data maxima venia*, não é porque o poder de tributar encontra limites no Texto Constitucional que deixa de existir. Com efeito, Becker já afirmava que o Estado, detentor de poder – poder dos indivíduos transindividualizado – subordina-se às regras jurídicas por ele mesmo criadas, regras estas que contém também limitações, com a finalidade de garantir a continuidade de sua relação constitucional, ou sua própria existência.²⁰⁰ Estas limitações não invalidam ou excluem o poder de tributar, que é “manifestação do *poder estatal*”.²⁰¹

De acordo com Carvalho, “a competência tributária, em síntese, é uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos.”²⁰² Pode ser definida como “[...] a possibilidade de criar, *in abstracto*, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas. [...]”²⁰³, ou seja, é a aptidão ou faculdade que detém a pessoa política, conferida pela Constituição Federal, para editar leis que criam, abstratamente, os tributos.

Pode-se afirmar que os entes federativos possuem competência para a instituição de tributos como forma de garantir a sua autonomia. E essa é a função primordial da atribuição/discriminação da competência tributária, conceder autonomia aos entes. Desta forma, percebe-se claramente que a previsão constitucional da competência tributária está diretamente atrelada ao princípio federativo.

A competência tributária, conforme já aduzido, sofre limitações traçadas no próprio texto constitucional. Juntamente com os princípios constitucionais tributários funciona como um anteparo do contribuinte frente ao Estado. Se a Federação é composta

¹⁹⁹ CARRAZZA, Roque Antônio., op. cit., 2008, p. 490.

²⁰⁰ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007, p. 222-223.

²⁰¹ Ibid., p. 284.

²⁰² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 267.

²⁰³ CARRAZZA, Roque Antônio., op. cit., 2008, p. 491.

por entes autônomos, não há falar-se em invasão de competência administrativa tampouco competência legislativa.

3.3.1.1 Características da competência tributária

Antes de abordar o texto constitucional no que se refere à discriminação da competência tributária, faz-se necessário o estudo, ainda que sucinto, de suas características, bem como diferenciá-la da capacidade tributária ativa.

As características da competência tributária, objeto de labor doutrinário, podem ser destacadas em: privatividade, indelegabilidade, incaducabilidade, inalterabilidade, irrenunciabilidade e facultatividade do exercício.²⁰⁴

A privatividade, diretamente relacionada aos impostos, deve-se ao fato da Constituição Federal prever, para cada pessoa política, faixa privativa de impostos a exigir. “Quem diz privativa, diz exclusiva, quer dizer: excludente de tôdas as demais pessoas; que priva de seu uso tôdas as demais pessoas. A exclusividade da competência de uma pessoa implica na proibição peremptória, *erga omnes*, para exploração desse campo” (sic).²⁰⁵ Ou seja, ao atribuir competência para instituição de determinado tributo a uma pessoa política, a Constituição Federal nega a competência das demais para a instituição deste tributo.

Como se verá a seguir, a Carta Suprema ao prever a competência tributária não cria tributos, estes deverão ser criados por meio de lei pelo ente a quem ela foi atribuída. Assim, o ente federativo cria o tributo se assim o desejar, evidenciando outra característica da competência tributária: a facultatividade. Prova é que a União Federal, por força do artigo constitucional 153, inciso VII, tem a competência para a instituição do imposto sobre as grandes fortunas, mas ainda não a exerceu. Fato que não acarreta em sua perda, pois a incaducabilidade é outra característica da competência tributária e, neste sentido, Carvalho é esclarecedor:

[...] A Constituição existe para durar no tempo. Se o não uso da faixa de atribuições fosse perecível, o próprio Texto Supremo ficaria comprometido, posto na contingência de ir perdendo parcelas de seu vulto, à medida que o

²⁰⁴ CARRAZZA, Roque Antônio., op. cit., 2008, p. 505. Também em: CARVALHO, Paulo de Barros., op. cit., 2010, p. 270.

²⁰⁵ ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, p. 106.

tempo fluísse e os poderes recebidos pelas pessoas políticas não viessem a ser acionados, por qualquer razão histórica que se queira imaginar. Impõe-se, portanto, a perenidade das competências, que não poderiam ficar submetidas ao jogo instável dos interesses e dos problemas por que passa determinada sociedade.²⁰⁶

Pela inalterabilidade tem-se que a competência não pode ter seus contornos dilatados pelos entes federativos a quem é conferida, ou seja, somente a Constituição Federal pode estabelecer os limites da competência tributária, ampliando-a ou restringindo-a. Também não podem as pessoas políticas renunciá-la, por se tratar de matéria indisponível, e nesse sentido complementa Carrazza:

Nada obstante a competência tributária seja patrimônio de seu titular, a ele faltam alguns poderes de disposição sobre ela. A pessoa política que a titulariza pode até não a utilizar [em razão da facultatividade], mas não a pode renunciar. Em rigor, só uma reforma constitucional poderá alterar o perfil das competências tributárias das pessoas políticas. Enfim, a competência tributária é irrenunciável, porque foi atribuída a pessoas políticas a título originário, pela Constituição. A renúncia, isto é, a unilateral e definitiva abdicação ao direito de criar tributos, é juridicamente ineficaz.²⁰⁷

E, como última característica da competência tributária, vislumbra-se a indelegabilidade, característica esta que inclusive a diferencia da capacidade tributária ativa. Pois bem, pela indelegabilidade tem-se que o ente político detentor de competência tributária não poderá delegá-la a outro.

Ressalte-se que a competência tributária abrange a competência legiferante, ou seja, conforme já afirmado anteriormente, o ente federativo a quem foi atribuída competência tributária pela Constituição Federal criará o tributo por meio de lei. Desta forma, tem-se que tal prerrogativa não pode ser transmitida, em razão de ser indelegável.

Assim, a principal diferença entre a competência tributária e a capacidade tributária ativa consiste no fato de englobar a competência tributária a competência legiferante, enquanto a capacidade tributária ativa refere-se tão-somente à aptidão para fiscalizar ou arrecadar determinado tributo. Ou seja, o ente dotado de competência tributária para determinado tributo, além de ter capacidade tributária ativa, tem o poder de

²⁰⁶ CARVALHO, Paulo de Barros., op. cit., 2010, p. 271.

²⁰⁷ CARRAZZA, Roque Antônio., op. cit., 2008, p. 657.

legislar sobre este tributo, enquanto a recíproca não é verdadeira. No mesmo sentido, Carvalho esclarece que a competência tributária:

Não se confunde com capacidade tributária ativa. Uma coisa é poder legislar, desenhando o perfil jurídico de um gravame ou regulando os expedientes necessários à sua funcionalidade; outra é reunir credenciais para integrar a relação jurídica, no tópico de sujeito ativo. O estudo da competência tributária é um momento anterior à existência mesma do tributo, situando-se no plano constitucional. Já a capacidade tributária ativa, que tem como contranota a capacidade tributária passiva, é tema a ser considerado no ensejo do desempenho das competências, quando o legislador elege as pessoas componentes do vínculo abstrato, que se instala no instante em que acontece, no mundo físico, o fato previsto na hipótese normativa.²⁰⁸

Assim, pode-se vislumbrar hipótese em que o ente ou a pessoa que arrecada ou fiscaliza não tem competência tributária, mas compõe a relação jurídico-tributária por ser detentora da capacidade tributária ativa que, ao contrário da competência tributária, pode ser delegada.

3.3.1.2 *Discriminação constitucional de competências tributárias*

Ao prescrever a competência tributária, a Constituição Federal não está criando tributos, mas apenas delimitando espaços onde poderá haver tributação – os nichos de competência. É necessário que cada ente federativo a quem foi atribuída competência tributária a exerça criando e regulamentando os tributos. Também Carrazza:

Realmente, estamos convencidos de que a Constituição Brasileira não criou tributos, mas, apenas, discriminou competências para que a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal, por meio de lei, venham a fazê-lo. Poderia, é certo, tê-lo feito, já que o *poder constituinte* é soberano. Preferiu, todavia, permitir que cada pessoa política, querendo, institua os tributos de sua competência. (grifo do autor).²⁰⁹

²⁰⁸ CARVALHO, Paulo de Barros., op. cit., 2010, p. 268.

²⁰⁹ CARRAZZA, Roque Antônio., op. cit., 2008, p. 498.

Ressalta-se que a Constituição Federal não só discrimina a competência tributária, atribuindo-a aos entes federativos, mas também define o conteúdo material para o seu exercício bem como suas hipóteses de incidência.²¹⁰

Afirma-se que a competência para instituição de impostos é privativa dos entes federativos discriminados no texto constitucional, ou seja, a União Federal detém competência para instituição e regulamentação dos impostos previstos no artigo 153, os Estados aqueles insertos no artigo 155 e aos Municípios cabem os elencados no artigo 156. E, por força do disposto nos artigos 155 e 147 da Constituição Federal, competem ao Distrito Federal os impostos estaduais e municipais.

Este último dispositivo – artigo 147 – dispõe ainda sobre a competência para instituição de impostos nos Territórios Federais. Preceitua que competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais.

E, por fim no que concerne aos impostos, prevê a Carta Magna em seu artigo 154 a competência da União Federal para instituição do “imposto residual” e “imposto extraordinário de guerra” em seus incisos I e II respectivamente.

O imposto residual, de competência da União, poderá ser instituído mediante lei complementar, desde que observe os seguintes requisitos: o referido tributo não pode estar previsto no artigo 153, não pode ser cumulativo, nem ter fato gerador ou base de cálculo próprios dos impostos já discriminados constitucionalmente.

Ou seja, para instituição do imposto residual, como o próprio nome já indica, deve-se estar diante de uma situação em que não haja previsão constitucional de incidência de impostos federais – uma situação nova – e, ainda, não pode ser ele cumulativo com imposto já existente, ou ter mesmo fato gerador ou mesma base de cálculo de imposto já previsto na Constituição Federal.

Já o imposto extraordinário, ou imposto de guerra – ou ainda extraordinário de guerra –, também de competência federal, não deve observância aos mesmos requisitos do imposto residual, ou seja, sua matéria não é reservada à lei complementar, permite-se a incidência em situações já previstas, inclusive cumulativamente, com mesmo fato gerador ou base de cálculo de impostos constitucionalmente discriminados.

De acordo com o segundo inciso do artigo 154 da Constituição Federal, que trata do imposto extraordinário de guerra, compete à União a criação deste imposto na

²¹⁰ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 111.

iminência ou no caso de guerra externa, podendo ser ele compreendido ou não em sua competência tributária. Informa, ainda, o dispositivo constitucional que a referida exação deverá ser suprimida, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.

Em decorrência da delimitação rígida da competência de cada ente para instituição/regulamentação de impostos, a Carta Magna praticamente impediu, no plano lógico, a ocorrência de conflitos de competência.²¹¹

No que diz respeito às taxas e às contribuições de melhoria, afirma-se que são tributos de competência concorrente, ou seja, podem ser criados por qualquer ente federativo. Assim, qualquer pessoa política pode instituir uma taxa por determinado serviço ou contribuição de melhoria em razão de obra pública de que decorra valorização imobiliária. Ressalta-se apenas que esta competência, em um primeiro momento de qualquer pessoa política, depois da prestação do serviço ou realização da obra pública obviamente passa a ser privativa daquele ente que prestou o serviço ou realizou a obra.

A competência tributária para instituição dos empréstimos compulsórios foi atribuída à União Federal que, de acordo com o artigo 148 da Constituição Federal, poderá, mediante lei complementar, instituir tal tributo, visando atender a despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência ou, ainda, poderá instituí-lo, no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional observando o princípio da anterioridade tributária.

E, por fim, no que tange à discriminação de competências para instituição das contribuições especiais, estabelece o artigo 149 da Constituição Federal que compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, observado o disposto nos artigos 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no artigo 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

Consoante o § 1º do artigo 149, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios têm competência para instituição de contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o artigo 40 da Constituição Federal, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União.

E, dispõe ainda o artigo 149-A, que os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de

²¹¹ De acordo com o artigo 146, I, da Constituição Federal, cabe à lei complementar dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

iluminação pública, observados os princípios da legalidade, irretroatividade e anterioridade.

Viu-se neste item que a competência tributária foi inteiramente disciplinada no texto constitucional que a atribuiu aos entes federativos consistindo em uma clara limitação ao poder de tributar, na medida em que impede aos entes a instituição de tributos não abrangidos em sua competência previamente definida.

3.3.2 Princípios constitucionais tributários

Derivada do latim *principium,ii*, etimologicamente, a acepção *princípio* denota a noção de início, começo, base. Os princípios jurídicos constituem a base do ordenamento jurídico. São normas de caráter geral que têm papel fundamental, ao mesmo tempo em que fundamentam a ordem jurídica, trazendo consigo orientações e diretrizes que devem ser observadas pelas demais normas. São as ideias mais abstratas e fundamentais, informadoras do ordenamento jurídico. E se os princípios se fazem presentes na Constituição Federal, reclamam maior observância ainda.

Segundo Carrazza, o princípio “é um enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam”²¹².

Acerca da posição dos princípios no ordenamento jurídico, ensina Bonavides que “os princípios, uma vez constitucionalizados, se fazem a chave de todo o sistema normativo”²¹³. E continua:

A proclamação da normatividade dos princípios em novas formulações conceituais e os arestos das Cortes Supremas no constitucionalismo contemporâneo corroboram essa tendência irresistível que conduz à valorização e eficácia dos princípios como normas-chaves de todo o sistema jurídico; normas das quais se retirou o conteúdo inócuo de programaticidade, mediante o qual se costumava neutralizar a eficácia das Constituições em seus valores reverenciais, em seus objetivos básicos, em seus princípios cardeais.²¹⁴

²¹² CARRAZZA, Roque Antônio., op cit., 2008, p. 39.

²¹³ BONAVIDES, Paulo., op. cit., 2010, p. 258.

²¹⁴ Ibid., p. 286.

Assim, consagrados como fontes-matrizes do sistema jurídico, é imprescindível que todas as demais normas submetam-se aos seus ditames e, por consequência, a sua violação significa uma transgressão ao sistema jurídico como um todo, vez que eles o fundamentam. No mesmo sentido, Carvalho:

[...] os princípios aparecem como linhas diretivas que iluminam a compreensão de setores normativos, imprimindo-lhes caráter de unidade relativa e servindo de fator de agregação num dado feixe de normas. Exercem eles uma reação centrípeta, atraindo em torno de si regras jurídicas que caem sob seu raio de influência e manifestam a força de sua presença. Algumas vezes, constam de preceito exposto, logrando o legislador constitucional enunciarlos com clareza e determinação. Noutras, porém, ficam subjacentes à dicção do produto legislado, suscitando um esforço de feitiço indutivo para percebê-los e isolá-los. São os princípios implícitos. [...] ²¹⁵

Os princípios implícitos são conceituados por Saleme como aqueles que “são interpretados como os existentes a partir da abstração de normas determinadas e que também são considerados na aplicação e efetivação do comando legal”.²¹⁶ No entanto, buscando não desvirtuar este estudo de seu enfoque principal, abordar-se-ão, de forma sucinta, apenas os princípios expressos.

Conforme já afirmado, os princípios constitucionais tributários, ao lado da competência tributária, limitam o poder de tributar no sentido de que “o Estado passa a ter de concretizar todos os fins (in)diretamente determinados pelos princípios constitucionais. E em razão de esses princípios apontarem para fins contraditórios, poderá haver a necessidade concreta de ponderação por meio do postulado da proporcionalidade.”²¹⁷

E esta é a razão pela qual esta abordagem se faz necessária, por também se constituírem os princípios limitações ao poder de tributar do Estado, ou seja, este deverá observá-los sempre em sua atuação. Desta forma, percebe-se claramente que, também os princípios tributários funcionam como um anteparo do cidadão/sujeito passivo da relação jurídico-tributária frente ao Estado.

Cumprido salientar que os princípios serão tratados de modo perfunctório, pois isoladamente considerados cada um deles daria ensejo a um trabalho específico e pormenorizado.

²¹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros., op. cit., 2010, p. 195-196.

²¹⁶ SALEME, Edson., op. cit., 2009, p. 29.

²¹⁷ ÁVILA, Humberto., op. cit., 2010, p. 280.

Assim, por não se tratar este estudo de mera análise de princípios, mas também por se fazer necessária a sua inclusão neste pelas razões anteriormente expostas, ater-se-á tão-somente à exposição de seus aspectos principais e, quando possível, já relacioná-los à extrafiscalidade.

3.3.2.1 Princípio Federativo

Antes de abordar os princípios constitucionais tributários, impõe-se a tratativa do princípio federativo, posto que diretamente vinculado à competência tributária já tratada em tópico anterior.

A forma federativa de Estado está prevista na Constituição Federal desde o seu primeiro dispositivo e encontra no artigo 60, sua perpetuidade, posto que ele a estabelece como cláusula pétrea, vedando a possibilidade de sua modificação ainda que por Emenda Constitucional. Por se tratar de cláusula pétrea, qualquer lei ou mesmo emenda à Constituição Federal que seja contra o Estado Federativo é inconstitucional.

Pois bem, sabe-se que existem dois tipos de estado: o estado unitário – em que só há uma instância de poder, centralizado –, e o estado federativo, onde há a descentralização do poder. Assim, pode-se afirmar que o princípio federativo, que norteia a Constituição Federal, impede a concentração de poder do Estado em uma única instância. Tem-se, portanto, que no Brasil o poder é descentralizado e a federação é composta pela União Federal, Distrito Federal, Estados-membros e Municípios.

Assim, afirma-se que a discriminação constitucional da competência administrativa quando se trata de serviços públicos (a Constituição Federal discrimina o que é de competência de cada ente federativo de forma que um não interfira na esfera do outro e que não possam eles também, esquivar-se de suas responsabilidades impostas, como já visto, inclusive, no primeiro capítulo deste estudo); a autonomia administrativa que gozam os entes em suas respectivas esferas de competência; e a expressa discriminação constitucional da competência tributária, são corolários da forma federativa de Estado. Pode-se ressaltar, inclusive, que é por meio da competência tributária, como já afirmado anteriormente, que se consagra a autonomia federativa via autonomia financeira.

Cuida-se primeiramente deste princípio, pois se percebe que ele está presente, de alguma forma, em todos os outros princípios e nos dispositivos constitucionais. Pode-se citar como exemplo claro o princípio da não-discriminação tributária em razão da procedência ou do destino dos bens, previsto no artigo 152 da Constituição Federal, que

veda o manejo de alíquotas, bases de cálculo ou qualquer outra fórmula tributária em benefício ou prejuízo da economia de entes estatais específicos. Ele visa afastar mecanismos fiscais protetivos e/ou discriminatórios que retratam políticas fiscais claramente ofensivas ao pacto federativo.

3.3.2.2 *Princípio da Legalidade*

Sabe-se que o princípio da legalidade não é privativo do direito tributário, mas norteia todo o ordenamento jurídico, vez que previsto de forma genérica no artigo 5º, II da Constituição, no entanto, percebe-se diante da leitura do artigo 150, I, da Constituição Federal, que o referido mandamento “ganha feição de maior severidade”.²¹⁸

Com efeito, o aludido dispositivo prevê que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça, ou seja, pelo princípio da legalidade tem-se que deve haver, necessariamente, lei para instituição ou majoração de tributo.

Esse princípio surge como um corolário da segurança jurídica, pois não se admite a imposição de consequências pela prática de condutas que não foram disciplinadas em lei anteriormente. Complementa Machado:

Sendo a lei a manifestação legítima da vontade do povo, por seus representantes nos parlamentos, entende-se que o ser *instituído em lei* significa ser o tributo consentido. O povo consente que o Estado invada seu patrimônio para dele retirar os meios indispensáveis à satisfação das necessidades coletivas. Mas não é só isto. Mesmo não sendo a lei, em certos casos, uma expressão desse consentimento popular, presta-se o princípio da legalidade para garantir a *segurança* nas relações do particular (contribuinte) com o Estado (fisco), as quais devem ser inteiramente disciplinadas, em lei, que obriga tanto o sujeito passivo como o sujeito ativo da relação obrigacional tributária. (grifo do autor).²¹⁹

Pode-se afirmar que, em regra, os tributos são instituídos por lei ordinária, salvo as exceções constitucionais que reservam o imposto residual, o imposto sobre as grandes fortunas, o empréstimo compulsório e algumas contribuições à lei complementar. Razão

²¹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros., op. cit., 2010, p. 206.

²¹⁹ MACHADO, Hugo de Brito., op. cit., 2009, p. 34.

pela qual também não poderão versar sobre tais tributos as Medidas Provisórias em vista do impeditivo constitucional previsto no artigo 62, § 1º, III.

Ainda no que tange às Medidas Provisórias, permite o artigo 62, § 2º da Constituição Federal sua utilização em matéria tributária, no entanto, este estudo não aprofundará o referido assunto, suficiente para discussão em estudo próprio, tendo em vista não tratar diretamente com a temática deste e, ainda, considerando as inúmeras controvérsias acerca da utilização do referido instituto na seara tributária.

3.3.2.2.1 Mitigação do Princípio da Legalidade e extrafiscalidade

O princípio da legalidade sofre algumas mitigações previstas no § 1º do artigo 153 da Constituição Federal, que preconiza ser facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas do imposto sobre a importação de produtos estrangeiros; exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; produtos industrializados; e dos impostos sobre as operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários.

Tal faculdade, entretanto, não significa discricionariedade, pois, de acordo com o próprio texto do dispositivo, o ato do Poder Executivo se dará dentro dos limites e condições já estabelecidos em lei. Assim, tem-se que primeiramente é necessário que esta prescreva as condições que dão ensejo à alteração de alíquotas bem como trace os limites para estas eventuais modificações e, só então, poderá o Poder Executivo desempenhar a aludida faculdade constitucionalmente outorgada.²²⁰

Os referidos impostos federais podem sofrer alteração em suas alíquotas por ato do Poder Executivo por se tratarem de tributos regulatórios, que são aqueles por meio dos quais pode o Estado intervir sobre o domínio econômico, quer estimulando, quer desestimulando condutas, por meio da alteração das alíquotas, com objetivo diverso da mera arrecadação. Com efeito, este estudo tem em seu cerne este tipo de tributação, extrafiscal, que será devidamente aprofundado no capítulo seguinte.

²²⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2004, p. 55.

3.3.2.3 Princípio da Irretroatividade

O princípio da irretroatividade também não é exclusivo do direito tributário, é princípio genérico de toda ordem jurídica. Carvalho acredita inclusive na desnecessidade da referida regra entre as limitações do poder de tributar, segundo ele:

[...] a prescrição é despicienda, visto que a diretriz contida no art. 5º, XXXVI, da Constituição Federal é portadora deste mesmo conteúdo axiológico, irradiando-se por todo o universo do direito positivo, incluindo, portanto, a região das imposições tributárias. O simples vedar que a lei não prejudique o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada, seria o bastante para obstar qualquer incursão do legislador dos tributos pelo segmento dos fatos sociais que, por se terem constituído cronologicamente antes da edição legal, ficariam a salvo de novas obrigações. [...] ²²¹

No entanto, a Constituição Federal, em seu artigo 150, III, “a”, dispõe que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios cobrar tributos “em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado”.

Infere-se da simples leitura do dispositivo, claramente, a estreita relação entre o referido princípio e a segurança jurídica. As situações consolidadas são mantidas. O tributo novo só ensejará cobrança futura à sua instituição, não podendo alcançar fatos passados.

Pode-se afirmar então que o princípio em comento tem sua existência orientada pela segurança jurídica na medida em que o sujeito passivo da relação tributária tem “o direito de poder planejar sua vida de modo a sofrer a menor carga tributária possível, e mais, tem o direito de saber de antemão se os atos que pratica poderão ou não sofrer incidência tributária”²²².

Embora o dispositivo constitucional se refira à necessidade de lei pretérita ao fato gerador tão-somente no tocante à instituição e majoração do tributo, também não poderão retroagir aquelas leis que preveem infrações ou que agravem as penalidades tributárias.

²²¹ CARVALHO, Paulo de Barros., op. cit., 2010, p. 209.

²²² SCHERKERKEWITZ, Isso Chaitz. **Sistema constitucional tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1996, p. 51.

Tem-se, também, que, de acordo com os artigos 105 e 106 do Código Tributário Nacional, não podem retroagir as leis que extingam ou reduzam tributos.²²³

O Código Tributário Nacional, no artigo 106, prevê que a lei aplica-se a ato ou fato pretérito em duas ocasiões: em qualquer caso, quando for expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados; e em se tratando de ato não definitivamente julgado quando deixar de defini-lo como infração; quando deixar de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão (desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo); e por fim, quando lhe cominar penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Cumprido salientar que no tocante às leis interpretativas admite-se a retroação. Ocorre que, a bem da verdade, a nova lei – interpretativa – não retroage, ela só explicita a real vontade da norma primeira, que, neste momento é compreendida em seu verdadeiro sentido e, em virtude da norma interpretativa, lhe é conferida a eficácia que já lhe era intrínseca desde o seu nascedouro, se tivesse sido entendida desde então.²²⁴

Acerca da segunda possibilidade de retroação contida no artigo 106, é necessário que os contribuintes beneficiados estejam em litígio, insurgindo-se contra a cobrança, na esfera administrativa ou judicial, para que a lei que vem reduzir a penalidade ou deixar de definir determinado ato como infração tributária possa retroagir.

É importante ressaltar que o Código Tributário Nacional (CTN) é claro quando fala que lei que comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática pode retroagir, ou seja, se o tributo é minorado, não há falar-se em retroação, tendo em vista a previsão normativa somente no que tange às penalidades.

A exemplo do princípio da legalidade, abordado anteriormente, o princípio da irretroatividade também se constitui tema vasto e, em muitos aspectos, de polêmica doutrinária/jurisprudencial, que mais uma vez, preserva-se este estudo de maior apuramento tendo em vista não dizer diretamente com a temática proposta.

Para finalizar este princípio, deve-se salientar que não se confunde com o princípio da anterioridade, que se verá a seguir. Aquele diz respeito à vigência da lei, aduz que só serão alcançados os fatos geradores ocorridos depois da vigência da lei que

²²³ ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Direito tributário na constituição e no STF**. 12. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2007, p. 96.

²²⁴ Sobre a segurança jurídica e as leis interpretativas: BADR, Fernanda Matos. O prazo para repetição do indébito tributário consoante jurisprudência do STJ e lei complementar n. 118/05. **Revista de direito tributário da APET**. São Paulo: MP editora; Associação Paulista de Direito Tributário, n. 19, p.63-84, 2008.

institua/majore os tributos (extinga ou minore também), já este último princípio diz respeito à produção de efeitos dessa lei. Outra diferença consiste no fato de que a irretroatividade não comporta exceções, não existem tributos que não precisem respeitar tal princípio, ao contrário da anterioridade que tem suas exceções constitucionalmente previstas no artigo 150, § 1º, como se verá a seguir.

3.3.2.4 *Princípio da Anterioridade*

Dispõe o artigo 150, III, “b”, da Constituição Federal, ser vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios cobrar tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou.

O princípio da anterioridade ingressou no ordenamento jurídico pátrio como forma de evitar a surpresa do contribuinte, bem como prepará-lo para suportar tributação nova ou maior no exercício fiscal seguinte. A lei que institui ou majora o tributo, embora vigente, só passa a produzir efeitos no outro exercício fiscal, que, por força do artigo 34 da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, coincide com o ano civil no Brasil.

Esse princípio visa permitir às pessoas e empresas fazerem sua programação contábil bem como sua preparação para, no exercício financeiro subsequente, suportar nova ou maior tributação. Objetiva, o referido princípio, conferir segurança jurídica às relações, bem como às atividades exercidas pelo sujeito passivo da relação tributária, “mediante planejamento prévio à ocorrência de fatos tributários, evitando-se a surpresa fiscal”²²⁵. Complementam Alexandrino e Paulo:

A garantia da não-surpresa do sujeito passivo é corolário do próprio Estado de Direito. Assegura-se aos contribuintes não só a criação e majoração de tributos dependente de seu consentimento indireto (efetivada por seus representantes eleitos), conforme o princípio da legalidade. É exigência constitucional, também, uma certa antecedência, de quais tributos, e em que montante, serão deles exigidos em situações normais.²²⁶

Também funciona este princípio como um anteparo do contribuinte frente ao poder de tributar do Estado na medida em que traz consigo a garantia da não-surpresa na tributação. Ou seja, pelo disposto na alínea “b” do artigo 150, III, CF, só poderá ser

²²⁵ MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2004, p. 23.

²²⁶ ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente., op. cit., 2007, p. 99.

efetivamente cobrado o tributo no exercício fiscal subsequente àquele em que a lei [que o instituiu ou majorou] foi publicada.

Alguns autores, a exemplo de Denari²²⁷, tratam do princípio da anterioridade nominando-o princípio da anualidade, no entanto, estes não se confundem. Acerca da diferença entre ambos, Machado é esclarecedor:

O princípio da anualidade estava na Constituição de 1946 (art. 141, § 34). Foi abolido pela Emenda Constitucional nº 18, de 1965, e restaurado pela Constituição de 1967 (art. 150, § 28). Com a Emenda nº 1, de 1969, o princípio foi mais uma vez abolido, e não obstante seja excelente instrumento de fortalecimento do Poder Legislativo, não foi restabelecido pela Constituição de 1988, que tem entre as suas virtudes precisamente o restabelecimento do prestígio do Congresso Nacional. Pelo princípio da anualidade, nenhum tributo pode ser cobrado, em cada exercício, sem que esteja prevista a sua cobrança no respectivo orçamento. Distingue-se, assim, nitidamente, do princípio da anterioridade, pelo qual nenhum tributo será cobrado em cada exercício sem que a lei que o criou, ou aumentou, tenha sido publicada no exercício anterior.²²⁸

Pois bem, segundo a regra geral estabelecida pela alínea “b”, do artigo 150, III, CF, o tributo criado ou majorado só poderá ser efetivamente cobrado no exercício fiscal subsequente. Ocorre que, determinado tributo instituído no último dia do ano civil e cobrado no dia seguinte (primeiro dia do ano civil subsequente, que, como visto corresponde ao primeiro dia do exercício fiscal) respeita o princípio da anterioridade, pois em nada se contrapõe ao mandamento contido no dispositivo constitucional em alusão. No entanto, é fácil perceber que tal situação destoa da própria finalidade do princípio, ou seja, não há como se evitar a surpresa do contribuinte, ou mesmo, possibilitar que ele se prepare para suportar carga tributária superior no exercício financeiro seguinte.

Por isso mesmo, a Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003 ingressou no ordenamento com a proposta de significativa mudança no princípio da anterioridade tal como previsto na Constituição Federal, impondo a observância da finalidade própria do princípio. Então, como duas faces da mesma moeda – pois o princípio é um só: princípio da anterioridade tributária –, foi acrescida a alínea “c” ao artigo 150, III, CF, prevendo prazo nonagesimal, no mínimo, para a produção de efeitos da lei que institui ou majora tributos.

²²⁷ DENARI, Zelmo., op. cit., 2008, p. 62-65.

²²⁸ MACHADO, Hugo de Brito., op. cit. 2004, p. 93.

Cumpra salientar, que antes da EC 42/2003, as contribuições sociais para a previdência social já deviam observância à anterioridade nonagesimal, pois o próprio § 6º do artigo 195, CF, dispunha que as contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas depois de decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no artigo 150, III, “b”.

Além das contribuições para a seguridade social, também a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente nas operações com combustíveis (CIDE-combustíveis), por força do artigo 177, da CF, observam o mesmo prazo. O referido dispositivo prescreve que a 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 poderá ter sua alíquota reduzida e restabelecida por ato do Poder Executivo, não se lhe aplicando o disposto no artigo 150, III, ‘b’. Daí depreende-se que a mesma respeita a anterioridade mitigada, ou nonagesimal, o que significa dizer que leis que instituem ou majorem tais contribuições devem ser cobradas noventa dias após a sua publicação não importando se no mesmo exercício fiscal ou no exercício subsequente.

Em epítome, tem-se como regra geral que o tributo majorado ou criado só pode ser efetivamente cobrado no exercício fiscal subsequente, de acordo com o disposto na alínea “b” do artigo 150, III, CF, observando o interregno mínimo de noventa dias, ou seja, deve haver o transcurso do prazo de no mínimo noventa dias entre a publicação da lei e a produção de seus efeitos, por força da alínea “c” do mesmo dispositivo constitucional.

3.3.2.4.1 Exceções ao princípio da anterioridade e extrafiscalidade

Com efeito, prevê o § 1º do artigo 150, da CF, algumas exceções ao princípio da anterioridade. Segundo este dispositivo constitucional, a vedação do inciso III, “b” ou seja, anterioridade geral, não se aplica aos tributos previstos nos artigos 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II, quais sejam eles empréstimo compulsório no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, imposto sobre a importação de produtos estrangeiros; sobre a exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; sobre produtos industrializados; imposto sobre as operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; e o “imposto de guerra”.²²⁹

²²⁹ MACHADO, Hugo de Brito., op. cit., 2004, p. 105-107; AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 125-128.

Determina ainda que a vedação do inciso III, “c”, ou seja, a observância do prazo nonagesimal, não se aplica aos tributos previstos nos artigos 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, que são respectivamente o empréstimo compulsório para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; o imposto sobre a importação de produtos estrangeiros; sobre a exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; sobre a renda e proventos de qualquer natureza; imposto sobre as operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; e o imposto de guerra; nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos artigos 155, III, e 156, I. Ou seja, imposto sobre a propriedade de veículos automotores e sobre propriedade predial e territorial urbana.²³⁰

Percebe-se neste rol das exceções ao princípio da anterioridade, mais uma vez, a presença de alguns *tributos regulatórios*, que, em razão de se constituírem instrumento do Estado de intervenção sobre o domínio econômico, também por isso, são, por força constitucional, mais flexíveis e aptos ao cumprimento de rápidas alterações. Nesse sentido, Amaro:

[...] Entre as exceções, temos tributos que, por atenderem a certos objetivos extrafiscais (política monetária, política de comércio exterior), necessitam de maior flexibilidade e demandam rápidas alterações. Por isso, o imposto de importação, o imposto de exportação, o imposto sobre produtos industrializados e o imposto sobre operações de crédito, câmbio, seguro e operações com títulos e valores mobiliários (além de comportarem exceção ao princípio da estrita reserva legal, no sentido de poderem ter suas alíquotas alteradas por ato do Poder Executivo, dentro de limites e condições definidas na lei) não se submetem ao princípio da anterioridade, e, portanto, podem ser aplicados no próprio exercício financeiro em que seja editada a lei que os tenha criado ou aumentado (ou em que tenha sido publicado o ato do Poder Executivo que haja majorado a alíquota).²³¹

Tem-se, portanto, justificando as exceções ao princípio da anterioridade tributária previstas no artigo 150, §1º, da Constituição Federal, *tributos extrafiscais*, que por esta mesma razão devem ser flexíveis e *tributos emergenciais*, que reclamam urgência, como os casos de guerra externa ou calamidade pública. Carvalho, com clareza, resume a regra geral do princípio da anterioridade até aqui exposta:

²³⁰ MACHADO, Hugo de Brito., op. cit., 2004, p. 105-107; AMARO, Luciano., op. cit., 2009, p. 125-128.

²³¹ AMARO, Luciano., op. cit., 2009, p. 125.

Diante das alterações introduzidas pela Emenda Constitucional, podemos afirmar a existência de quatro regimes para vigência das leis que instituem ou aumentam tributos, decorrentes da conjugação dos princípios da anterioridade e da noventena, bem como suas exceções: (i) a regra geral é a aplicação cumulada desses dois princípios; (ii) em se tratando de empréstimos compulsórios motivados por calamidade pública ou guerra externa, imposto de importação, imposto de exportação, imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários, e impostos extraordinários, não se aplica a anterioridade nem o prazo nonagesimal; (iii) o imposto sobre a renda e a fixação da base de cálculo dos impostos sobre a propriedade de veículos automotores e sobre a propriedade predial e territorial urbana sujeitam-se à anterioridade, mas estão excluídos da exigência de vacância legislativa por noventa dias; e (iv) ao imposto sobre produtos industrializados e às contribuições sociais destinadas ao financiamento da seguridade social, conquanto excepcionados da anterioridade, aplica-se a noventena.²³²

No que tange o instituto da Medida Provisória, esta sofreu profundas alterações com a promulgação da Emenda Constitucional nº 32 de 11 de setembro de 2001, inclusive no que diz respeito à observância do princípio da anterioridade. No entanto, pelas mesmas razões apresentadas quando da explanação do princípio da legalidade tributária, abstém-se este estudo de seu exame aprofundado, passando-se à análise do princípio da isonomia.

3.3.2.5 Princípio da Isonomia ou Igualdade Tributária

No que refere ao princípio da isonomia²³³, cabe aduzir primeiramente que a igualdade não é intenção apenas da lei tributária. Percebe-se, claramente, a atenção da Constituição Federal de 1988 com o princípio da isonomia, na medida em que expressamente o menciona em vários de seus dispositivos, preocupação, esta, característica marcante do momento de transição vivido pela sociedade brasileira ao tempo da Constituinte de 1987/88. O Brasil deixava para trás a Lei Maior imposta por um governo ditatorial com a promulgação de uma Constituição elaborada por um Congresso Constituinte democraticamente eleito.

Ressalta-se que a isonomia é prevista, inclusive, como objetivo fundamental da República Federativa do Brasil, quando estabelece o artigo 3º do Texto Constitucional que

²³² CARVALHO, Paulo de Barros., op. cit., 2010, p. 208-209.

²³³ Acerca do princípio da isonomia e capacidade contributiva em estudo comparado com as formulações de justiça de Alf Ross, do qual foram retirados trechos deste estudo: BADR, Fernanda Matos. Capacidade contributiva tributária e as formulações de justiça de Alf Ross. In: CONGRESSO NACIONAL DO CONSELHO NACIONAL DE PESQUISA E PÓS GRADUAÇÃO EM DIREITO, 19, 2010, Florianópolis. **Anais**. São Paulo: Conselho Nacional de Pesquisa e Pós Graduação em Direito – CONPEDI, 2011.

se deve buscar a promoção do bem coletivo sem quaisquer preconceitos vedando-se quaisquer formas de discriminação.

Cumprido salientar que o princípio da isonomia, constitucionalmente previsto, tem como destinatário não só o aplicador do direito, mas também o legislador, que nele deve se pautar quando da elaboração das normas. Essas devem garantir tratamentos isonômicos para os seus destinatários, nas condições e hipóteses nelas estabelecidas.

A igualdade preconizada na Constituição Federal não significa apenas isonomia perante a lei (igualdade formal), porquanto, neste caso, apenas se estaria, em última análise, corroborando o já previsto no ordenamento jurídico: que as normas jurídicas devem ser aplicadas em conformidade com outras normas jurídicas. Nesse sentido, Kelsen:

Com a garantia da igualdade *perante* a lei, no entanto, apenas se estabelece que os órgãos aplicadores do direito somente podem tomar em conta aquelas diferenciações que sejam feitas nas próprias leis a aplicar. Com isso, porém, apenas se estabelece o princípio, imanente a todo o Direito, da juridicidade da aplicação do Direito em geral e o princípio imanente a todas as leis da legalidade da aplicação das leis, ou seja, apenas se estatui que as normas devem ser aplicadas de conformidade com as outras normas. Com isto, porém, nada mais se exprime senão o sentido imanente às normas jurídicas.²³⁴ (grifo do autor)

Assim, a igualdade formal ou perante a lei, como aduzido, implicaria tão-somente a observância de critérios diferenciadores contidos na própria lei. Significa dizer que todas as pessoas, inobstante suas peculiaridades e diferenças, se submetem de igual forma à letra da norma que sobre elas incide de modo uniforme e com a mesma intensidade.

Ávila assevera que a igualdade perante a lei “garante a aplicação uniforme da lei: os cidadãos, e os contribuintes em particular devem ter o mesmo tipo de aplicação da lei, sem qualquer distinção. Uma lei não pode ser aplicada de um modo para um contribuinte e de outro, para outro contribuinte [...]”²³⁵.

No entanto, a leitura atenta e sistemática da Carta Magna revela que a mesma não tem como escopo garantir unicamente a igualdade formal – uma das dimensões da igualdade –, mas, também, a isonomia material, pois a própria lei pode conter distinção arbitrária em seu conteúdo e, “se a exigência da igualdade se exaurisse na igualdade

²³⁴ KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Tradução de João Batista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 158.

²³⁵ ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 74.

perante a lei, leis que tratassem diferentemente os cidadãos [...] em razão do sexo ou da raça, seriam constitucionais, desde que aplicadas da mesma forma para todos aqueles do mesmo sexo ou da mesma raça”.²³⁶

Dessa feita, para a concretização da igualdade [em ambas dimensões], faz-se necessário além da aplicação uniforme da lei – igualdade formal –, que esta [lei] seja isonômica em seu conteúdo – igualdade material. Complementa Kelsen:

A igualdade dos indivíduos sujeitos à ordem jurídica, garantida pela Constituição, não significa que aqueles devam ser tratados por forma igual nas normas legisladas com fundamento na Constituição, especialmente nas leis. Não pode ser uma tal igualdade aquela que se tem em vista, *pois seria absurdo impor os mesmos deveres e conferir os mesmos direitos a todos os indivíduos sem fazer quaisquer distinções.* (grifo nosso).²³⁷

De fato, todos os indivíduos têm características únicas que lhes são inerentes. As idiossincrasias devem ser respeitadas e as diferenças devem ser alcançadas também pela igualdade conferida.

Tratar de forma isonômica consiste em verificar e reconhecer as diferenças reais existentes entre as pessoas, considerá-las, e, mediante o estabelecimento de critério(s) de *discrímén*, veiculado(s) por normas, dispensar-lhes tratamento justo. Acerca dos critérios *discrímén*s elucidada Mello:

[...] As discriminações são recebidas como *compatíveis com a cláusula igualitária apenas e tão-somente quando existe um vínculo de correlação lógica* entre a peculiaridade diferencial acolhida por residente no objeto, e a desigualdade de tratamento em função dela conferida, *desde que tal correlação não seja incompatível com interesses prestigiados na Constituição.*[...] (grifo do autor).²³⁸

Inferese, portanto, que a correta aplicação da isonomia de acordo com os ensinamentos acima trasladados, impende em analisar o critério discriminatório, verificar se o mesmo é razoável, ou seja, averiguar se há correlação lógica entre o traço distintivo

²³⁶ ÁVILA, Humberto., op. cit., 2009, p. 74.

²³⁷ KELSEN, op. cit., 1998, p. 158.

²³⁸ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Conteúdo jurídico do princípio da igualdade.** 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p.17.

acolhido e o efetivo tratamento jurídico dispensado em virtude da desigualdade declarada e, por fim, se tal correlação lógica encontra-se harmonizada com a Constituição Federal.

O critério desigualador adotado jamais poderá ser arbitrário, sob pena de restar transgredido o princípio da igualdade. Canotilho assente com o referido entendimento ao afirmar que “[...] existe observância da igualdade quando os indivíduos ou situações iguais não são arbitrariamente (proibição do arbítrio) tratados como desiguais. Por outras palavras: o princípio da igualdade é violado quando a desigualdade de tratamento surge como arbitrária.”²³⁹

Ora, admitir-se a adoção de um critério arbitrário para desigualar os indivíduos seria ir de encontro ao próprio fundamento do princípio da igualdade que tem por escopo não só conferir aos indivíduos tratamento isonômico, mas também impedir “desequiparações fortuitas ou injustificadas”²⁴⁰.

Dessa forma, após analisados os aspectos basilares do princípio da igualdade, cumpre apontar sua existência na seara tributária. Como não poderia deixar de ser, o princípio da isonomia encontra-se previsto como uma limitação ao poder de tributar, no artigo 150, II, CF, que proíbe a instituição, por parte das pessoas políticas, de tratamento desigual aos contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

O Texto Fundamental de 1988, portanto, estabelece igualdade de possibilidades virtuais, no sentido de que os cidadãos tenham direito a tratamento idêntico perante a lei, mas quando forem considerados os casos concretos, devem ser avaliados isonomicamente, estabelecendo-se tratamentos de acordo com as diferenças existentes, conforme já defendido.

Com efeito, pode-se enfatizar o pensamento esposado com os dizeres de Moraes: “O que se veda são as diferenciações arbitrárias, as discriminações absurdas, pois, o tratamento desigual dos casos desiguais, na medida em que se desigualam, é exigência tradicional do próprio conceito de justiça”²⁴¹.

Não pode, assim, reiterar-se, haver distinção objetiva, nem subjetiva de forma desarrazoada. O critério de diferenciação deve ter finalidade ou relação com o objetivo da norma: deve-se verificar a razoabilidade no critério de diferenciação e, para tanto, impõe-se a busca da pertinência lógica no critério que desiguala.

²³⁹ CANOTILHO, J.J. Gomes. **Direito constitucional**. 6. ed. Coimbra: Livraria Almedina, 1993, p. 565.

²⁴⁰ MELLO, Celso Antônio Bandeira de., op. cit., 1999, p. 18.

²⁴¹ MORAES, Alexandre. **Direito constitucional**. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2005, p. 32.

Especificamente no âmbito do direito tributário, um dos principais critérios diferenciadores entre os contribuintes é a maior ou menor capacidade contributiva que detêm. Os que ganham mais contribuirão com mais, os que ganham menos contribuirão com menos e os que auferem renda insuficiente, possivelmente sequer contribuirão. Logo, a capacidade contributiva permite a realização da isonomia, como se verá a seguir.

3.3.2.6 Princípio da Capacidade Contributiva

No direito tributário, serve de critério diferenciador entre os sujeitos passivos da relação jurídico-tributária a maior ou menor capacidade contributiva. Este princípio está contemplado no §1º do artigo 145 da Constituição Federal que dispõe que *sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.*

Embora o dispositivo constitucional aludido mencione em seu texto *capacidade econômica* “os economistas costumam equiparar a capacidade contributiva tributária à capacidade econômica”.²⁴² Segundo Tipke e Yamashita a distinção da terminologia adotada na norma não deve ser relevante. No mesmo sentido Carrazza afirma que “[...] no Brasil, *capacidade contributiva* é o mesmo que *capacidade econômica*. Conquista do Estado Moderno, ajuda a realizar a justiça fiscal, porque tem por escopo fazer com que cada pessoa colabore com as despesas públicas na medida de suas possibilidades”²⁴³. Pode-se afirmar que ambas expressões possuem núcleo comum: a capacidade ou densidade econômica apta a sofrer imposição tributária.

A capacidade contributiva corresponde ao potencial do contribuinte em arcar com a imposição do tributo. Ou seja, o Fisco arrecada aos cofres públicos recursos que são compulsoriamente retirados do particular, na medida de sua capacidade contributiva, a fim de que o Estado alcance os seus fins.

É sabido que todos devem cooperar com o pleno desenvolvimento e manutenção do Estado para que este atinja sua finalidade precípua de proporcionar o bem comum, conforme já debatido no início deste capítulo. No entanto, esta cooperação deve se operar

²⁴² TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e o princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 30.

²⁴³ CARRAZZA, op. cit., 2008, p. 104.

na proporção das respectivas capacidades de cada contribuinte e é justamente nisso que consiste o princípio da capacidade contributiva: na cooperação de acordo com as condições subjetivas de cada um.

Pode-se perceber claramente a importância do referido princípio na medida em que ele garante constitucionalmente a graduação tributária de acordo com as possibilidades do sujeito passivo da relação jurídico-tributária, sob pena de ser instituído tributo juridicamente inválido.

Carvalho, ao abordar o tema, fala em capacidade contributiva absoluta ou objetiva e capacidade contributiva relativa ou subjetiva. Pela primeira, entende a escolha legislativa por fatos reveladores de riqueza passíveis de tributação (princípio pré-jurídico), já a capacidade contributiva relativa busca a repartição equitativa da tributação levando-se em consideração a efetiva participação dos sujeitos passivos da relação jurídico-tributária no evento econômico, *verbis*:

[...] É a *capacidade contributiva absoluta ou objetiva*, que se consubstancia na singela participação das pessoas em fatos que denotem sinais de riqueza. [...] Da providência contida na escolha de fatos presuntivos de fortuna econômica decorre a possibilidade de o legislador, subseqüentemente, distribuir a carga tributária de maneira equitativa, estabelecendo, proporcionadamente às dimensões do evento, o grau de contribuição dos que dele participaram. Exsurge aqui a chamada *capacidade contributiva relativa ou subjetiva*, fator lógico de discriminação que atua decisivamente para que se realize o princípio jurídico da igualdade tributária. (grifo do autor).²⁴⁴

Diante do exposto, afirma-se que o legislador ao eleger os *fatos-signos presuntivos de riqueza* (Becker) realiza o princípio da capacidade contributiva objetiva. “É *objetiva* porque se refere *não* às condições econômicas reais de cada contribuinte, individualmente considerado, mas às suas *manifestações objetivas de riqueza* [...]”²⁴⁵. (grifo do autor).

Becker ao afirmar que o legislador ordinário está juridicamente obrigado a observar o referido mandamento, diz que ele deve:

[...] escolher para a composição da hipótese de incidência da regra jurídica criadora do tributo, exclusivamente *fatos que sejam signos presuntivos de renda*

²⁴⁴ CARVALHO, Paulo de Barros., op. cit., 2010, p. 403.

²⁴⁵ CARRAZZA, op. cit., 2008, p. 90.

ou capital. A desobediência pelo legislador ordinário a essa regra constitucional, tem como conseqüência a inconstitucionalidade da lei. [...]. (grifo do autor).²⁴⁶

E diz-se que foi realizado o princípio da capacidade contributiva relativa (ou subjetiva) quando repartido o impacto tributário de forma que o sujeito passivo da relação jurídico-tributária contribua de acordo com sua efetiva capacidade. Ou nos dizeres de Derzi: “a capacidade relativa ou subjetiva refere-se à concreta e real aptidão de determinada pessoa (considerados seus encargos pessoais e inafastáveis) para o pagamento de certo imposto.”²⁴⁷

A capacidade contributiva se demonstra um meio para se realizar a isonomia e, por isso mesmo, deve ser observada de forma absoluta, impondo a Constituição Federal a observância do referido princípio em suas dimensões objetiva e subjetiva.

Com efeito, o princípio da capacidade contributiva²⁴⁸ tem muitas peculiaridades e existe divergência doutrinária acerca de algumas temáticas que lhes são iminentes, tais como: a sua exclusiva aplicabilidade em impostos pessoais (em virtude da discutida cláusula “sempre que possível” contida no artigo 145, § 1º, CF); a possibilidade de sua concretização em tributos vinculados; a própria ambiguidade da locução *capacidade contributiva*; etc. São inúmeros debates e proposições que ensejariam estudos direcionados singulares, cuja análise detida fugiria ao objetivo do presente estudo, no entanto, convém ainda, relacionar o princípio em comento com a extrafiscalidade.

3.3.2.6.1 Princípio da capacidade contributiva e extrafiscalidade

Pode-se afirmar que a extrafiscalidade pode ser encontrada em normas tributárias de todo o mundo, vez que por meio delas pode o Estado intervir sobre o domínio econômico. Tais normas têm o condão de *violar* o princípio da capacidade contributiva sob a escusa de que são utilizadas por motivos de política econômica, cultural, sanitária, ambiental.²⁴⁹

²⁴⁶ BECKER, Alfredo Augusto., op. cit., 2007, p. 528.

²⁴⁷ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 691.

²⁴⁸ Sobre o princípio da capacidade contributiva e tais peculiaridades apontadas: BADR, Fernanda Matos. Princípio da capacidade contributiva: pessoalidade e progressividade no imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 15, n. 2442, 9 mar. 2010. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/14465>>. Acesso em: 17 dez. 2010.

²⁴⁹ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas., op. cit., 2002, p. 39.

Entre as normas extrafiscais, pode-se apontar aquelas que representam um benefício aos sujeitos passivos da relação tributária, tais como os incentivos fiscais e, de outro lado, tem-se aquelas que acarretam encargos adicionais, quando se visa o desestímulo de determinada prática.

Pois bem, viu-se há pouco que o princípio da capacidade contributiva se trata de meio de concretização da isonomia tributária na medida em que preconiza dever o contribuinte colaborar com os cofres públicos na proporção de suas possibilidades. Ocorre que tal máxima, via de regra, é *enfraquecida* quando confrontada com a extrafiscalidade e que pode ser claramente exemplificada com a progressividade no Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU) a seguir explanada.

De acordo com o disposto no artigo 156, § 1º da CF, pode o referido imposto ser progressivo em razão do valor do imóvel bem como ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso deste.

Infere-se do mencionado dispositivo a busca pela concretização do próprio princípio da capacidade contributiva, que prevê a graduação do imposto segundo a capacidade econômica do contribuinte. Por meio da progressividade (fiscal), pode o Poder Público Municipal, em função das características individuais do proprietário e propriedade identificadas, tais como a quantidade de imóveis de sua propriedade, a localização dos mesmos, suas extensões, etc. (aferindo seu real poder de contribuição) efetivar o princípio da capacidade contributiva.²⁵⁰

Ocorre que permite o artigo 182, § 4º, II, CF, a progressividade (extrafiscal) no tempo do IPTU visando a ordenação urbanística municipal. A referida progressividade extrafiscal se fundamenta no descumprimento do plano diretor. Neste sentido, em outro momento:

[...] a propriedade urbana deve cumprir a sua função social e para tanto deve atender às exigências expressas no plano diretor. Caso a referida propriedade não cumpra tal função, pode o Município, mediante lei específica para área incluída naquele plano, exigir do proprietário a promoção de seu adequado aproveitamento. Para tanto, lhe é conferido instrumento de irretorquível eficácia, qual seja: o IPTU progressivo no tempo, mediante a majoração da alíquota pelo prazo de cinco anos consecutivos, nos termos do art. 7º da Lei n.º 10.257/2001 (Estatuto da Cidade).²⁵¹

²⁵⁰ BADR, Fernanda Matos. IPTU como instrumento da política de desenvolvimento urbano. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 175, 2010, p. 81.

²⁵¹ *Ibid.*, p. 82.

Assim, vislumbra-se a possibilidade da progressividade do IPTU no tempo objetivando o cumprimento da função social da propriedade, não se atendo o Estado à capacidade contributiva do proprietário, mas tão-somente visando a promoção do adequado aproveitamento da propriedade nos termos da Constituição Federal. No mesmo sentido, Coêlho:

Fonrouge, com a oposição de alguns, entendia que o princípio da capacidade contributiva era impossível com a tributação extrafiscal. O mestre portenho tem razão. [...] as técnicas inibitórias de extrafiscalidade só são possíveis pela *exacerbação dos encargos fiscais*, tornando proibitivos certos consumos e hiperonerosas certas situações. [...]. (grifo do autor).²⁵²

Tem-se, portanto, a desconsideração por parte do Estado da efetiva capacidade contributiva do sujeito passivo da relação jurídico-tributária, tendo em vista interesse público maior, que o autoriza a intervir sobre o domínio econômico, utilizando-se inclusive da tributação, para atendê-lo.

3.3.2.7 Princípio da vedação ao confisco

Este princípio visa assegurar ao contribuinte que ele não será tributado de forma excessiva, ou seja, a tributação não pode ser de tal monta que venha a desestimular a atividade econômica que gera tributação.

Veda o artigo 150, VI da Constituição Federal, *a utilização do tributo com efeito de confisco*. Infere-se da própria leitura do dispositivo constitucional a sua difícil configuração. A dificuldade reside em se estabelecer o limite razoável, ou seja, se saber até quando a tributação é razoável e quando ela deixa de ser.²⁵³

Sabe-se que é fácil a aplicação do referido princípio nos casos *extremos* e *representativos*, ou seja, diante de uma alíquota de 100% sabe-se claramente estar defronte de uma alíquota confiscatória. A dificuldade na interpretação e aplicação deste princípio surge quando confrontado em casos *relativos*, que, infelizmente, constituem a

²⁵² COÊLHO, Sacha Calmon Navarro., op. cit., 2010, p. 74-75.

²⁵³ CARVALHO, Paulo de Barros., op. cit., 2010, p. 211.

maioria.²⁵⁴ Ou seja, se analisada uma alíquota excessivamente elevada, provavelmente será ela confiscatória; por sua vez, uma alíquota baixa ou próxima de zero dificilmente o será. Percebe-se, portanto, que a dificuldade está em se estabelecer os limites ou “o ponto de ingresso nos territórios do confisco”.²⁵⁵

Tem-se, portanto, que a análise desse princípio é possível quando em se verificando o caso concreto, para que se consiga visualizar com propriedade se a tributação é confiscatória ou não. Acerca do dispositivo constitucional que prevê o princípio em alusão, Carvalho:

Intrincado e embaraçoso, o objeto da regulação do referido art. 150, IV, da CF, acaba por oferecer unicamente um rumo axiológico, tênue e confuso, cuja nota principal repousa na simples advertência ao legislador dos tributos, no sentido de comunicar-lhes que existe limite para a carga tributária. Somente isso.²⁵⁶

Apesar da dificuldade exposta, pode-se afirmar que esse princípio favorece essencialmente o contribuinte que tem a garantia de que não será sujeito à tributação confiscatória e por via de consequência, favorece também o Estado, no sentido de que o princípio não deixa que padeça a atividade geradora de tributos.

Não obstante vedar o dispositivo constitucional a utilização do *tributo* com efeito de confisco, e não se tratar a multa de tributo em razão da previsão normativa contida no artigo 3º do Código Tributário Nacional, tem entendido o Supremo Tribunal Federal que a estas deve ser estendido o preceito constitucional, no sentido de que, também, as multas não podem ser confiscatórias.²⁵⁷

3.3.2.7.1 Princípio da vedação ao confisco e extrafiscalidade

Na esteira do princípio da capacidade contributiva pode, também, o princípio da vedação ao confisco *sucumbir* ante a extrafiscalidade. Ou seja, consente-se uma maior agressividade fiscal da tributação que “de fato, possa acarretar desvantagens econômicas

²⁵⁴ BALEEIRO, Aliomar., op. cit. 2006, p. 575.

²⁵⁵ CARVALHO, Paulo de Barros., op. cit., 2010, p. 211-212.

²⁵⁶ Ibid., p. 212.

²⁵⁷ Neste sentido conferir jurisprudência do STF: ADI 1.075/DF; ADI 551/RJ, entre outras.

àquele que, embora não pratique ato ilícito, persiste em atuar contrariamente aos interesses políticos, sociais ou econômicos superiores da coletividade”.²⁵⁸

Exemplo claro de alíquota confiscatória admitida em razão da extrafiscalidade é a do Imposto sobre produtos industrializados incidente sobre os cigarros contendo tabaco, que, de acordo com a Tabela de incidência do IPI (TIPI)²⁵⁹, é de 330%.

A alíquota exacerbada é tolerada, pois utilizada com a finalidade de desestimular o consumo do produto, ou seja, sabendo o Estado o quanto gasta com a saúde pública para tratar doenças provenientes do uso do cigarro, intervém sobre o domínio econômico alterando excessivamente a alíquota do cigarro visando desencorajar a utilização da substância nociva.

3.3.2.8 Princípios da uniformidade geográfica e da não-discriminação tributária

O artigo 151 dispõe que é vedado à União instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País.

O mencionado dispositivo constitucional determina a observância do princípio da uniformidade geográfica, ou seja, os tributos instituídos pela União Federal devem ser uniformes em todo o território nacional. Impõe também que a tributação não terá o condão de distinguir ou preferir Estados, Distrito Federal ou Municípios, um em detrimento dos outros.

Na esteira do artigo 151, dispõe o artigo 152, da CF, ser vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino, trazendo ao Texto Constitucional o princípio da não-discriminação tributária.

Tem-se, portanto, nestes dois dispositivos, ou com estes dois princípios, mais um reforço ao princípio federativo, no sentido de que restam proibidas as *preferências*, posto que buscam, essencialmente, “assegurar o funcionamento harmônico do postulado federativo, impedindo a ocorrência da denominada ‘guerra fiscal’ entre os entes

²⁵⁸ BALEEIRO, Aliomar., op. cit., 2006, p. 577.

²⁵⁹ Tabela de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI). Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/aliquotas/DownloadArqTIPI.htm>>. Acesso em: 26 dez. 2010.

políticos”.²⁶⁰ Estão de acordo, inclusive, com o princípio da liberdade do tráfego, examinado a seguir.

3.3.2.9 Princípio da liberdade de tráfego

O princípio elencado no artigo 150, V, da Constituição Federal veda a fixação pelo legislador de limitação ao tráfego de pessoas ou mercadorias por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais.

Ressalte-se que tal princípio não veda a tributação em operações interestaduais ou intermunicipais, mas tão-somente que o ônus tributário seja agravado em decorrência da operação ser dessa natureza. Complementa Melo:

Este princípio constitui reafirmação do princípio federativo, coibindo a exigência de gravames tributários que acarretem o impedimento da livre circulação entre os Estados e Municípios, sendo que o seu destinatário é o legislador respectivo, não podendo ser criada uma autêntica barreira fiscal, como é o caso de dificultar a livre movimentação física de bens e pessoas, mediante a imposição de substanciais ônus de ICMS.²⁶¹

Assim, veda a Constituição Federal a fixação de alíquotas imoderadas ou a cobrança de taxas arbitrárias em virtude da procedência ou destino de bens e serviços. Cumpre salientar que a própria Carta Magna ressalvou a possibilidade de cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público.

3.3.2.10 Princípio da não-cumulatividade

Em linhas gerais, o referido princípio diz não poder haver incidência cumulativa de tributos. No que diz respeito aos impostos, o princípio só é aplicado ao IPI (imposto sobre produtos industrializados) e ICMS (imposto sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação), ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

²⁶⁰ ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente., op. cit., 2007, p. 161.

²⁶¹ MELO, José Eduardo Soares de., op. cit., 2004, p. 35.

Em determinados momentos faz-se referência à *técnica* da não-cumulatividade, noutros ao princípio da não-cumulatividade, ensejando dúvidas se se trata de fato de técnica ou princípio constitucional. Sobre o assunto elucida Machado:

A não-cumulatividade pode ser vista como *princípio*, e também como *técnica*. É um princípio, quando enunciada de forma genérica, como está na Constituição, em dispositivo a dizer que o imposto '*será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores, pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal*'. Em tal enunciado não se estabelece exhaustivamente o modo pelo qual será efetivada a não-cumulatividade. Não se estabelece a técnica. Tem-se simplesmente o princípio.

A técnica da não-cumulatividade, a seu turno, é o modo pelo qual se realiza o princípio. Técnica é 'maneira ou habilidade especial de executar algo'. Assim, a técnica da não-cumulatividade é o modo pelo qual se executa, ou se efetiva, o princípio. (grifo do autor).²⁶²

É sabido que muitos produtos que são consumidos resultam de várias etapas produtivas pretéritas. O princípio em comento, posto que enunciado de forma genérica tal como se encontra previsto na Constituição, veda a incidência cumulativa do tributo, ou seja, o imposto pago em operações anteriores, deve ser compensado nas posteriores, que se concretiza por meio da utilização da técnica da não-cumulatividade, conforme escólio acima transcrito de Machado.

3.3.3 Imunidades tributárias

Conforme já visto no item 3.3.1, a competência tributária consiste na faculdade que os entes federativos têm de criar tributos *in abstracto*. No entanto, é de dizer que esta competência sofre limitações.

Pode-se afirmar que as imunidades tributárias configuram-se legítimas limitações à competência ao passo que obstaculizam a própria instituição de tributos em certas situações, ou seja, os entes sequer podem exercer atividade legislativa impositiva tendo em vista que a Constituição Federal vedou tal atuação.²⁶³

Existem situações da vida que não podem ser tributadas e, embora exprimam sinais de riqueza, o constituinte não permite a tributação, caracterizando, assim, a imunidade,

²⁶² MACHADO, Hugo de Brito., op. cit., 2004, p. 124.

²⁶³ CARRAZZA, Roque Antônio., op. cit., 2008, p. 704-705.

que se dá quando a Carta Magna, diretamente, impede a tributação em determinadas situações que resolveu proteger, excluindo parcela da competência dos entes, consolidando mais uma limitação ao poder de tributar.

Pode-se justificar a norma tributária imunizante como instrumento previsto na Constituição Federal para “facilitar, por meio da exclusão de encargos tributários, a consecução de finalidades que devem ser atingidas pelo próprio Estado”.²⁶⁴ Complementa Amaro:

O fundamento das imunidades é a preservação de *valores* que a Constituição reputa relevantes (a atuação de certas entidades, a liberdade religiosa, o acesso à informação, a liberdade de expressão etc.), que faz com que se ignore a eventual (ou efetiva) capacidade econômica revelada pela pessoa (ou revelada na situação), proclamando-se, independentemente da existência dessa capacidade, a não-tributabilidade das pessoas ou situações imunes. [...] (grifo do autor)²⁶⁵

A imunidade tributária se verifica no momento definidor da competência tributária. A norma imunizante congrega-se às demais normas constitucionais com o fito de delinear o espaço dentro do qual os entes tributantes poderão atuar – diferentemente da isenção, estudada a seguir, que se opera no âmbito do exercício desta competência –, impedindo-os de fazer incidir tributação sobre pessoas, coisas ou situações imunizadas.

Caso desrespeitada a norma, ou seja, se a pessoa política, ao legislar, incluir em seu campo de tributação pessoa, coisa ou situação imune, padecerá a aludida lei de inconstitucionalidade. No mesmo sentido:

As pessoas político-constitucionais, portanto, somente podem atuar, na área de tributação, dentro do âmbito da competência tributária, âmbito esse definido rígida e expressamente pela Carta Constitucional. As imunidades tributárias definem uma área textualmente subtraída à competência legislativa (em matéria tributária) das pessoas constitucionais; é dizer: elas não têm competência para editar leis que instituem tributos sobre os fatos, pessoas ou bens imunizados, subtraídos à tributação. [...] ²⁶⁶

²⁶⁴ ÁVILA, Humberto., op. cit., 2010, p. 218.

²⁶⁵ AMARO, Luciano., op. cit., 2009, p. 151.

²⁶⁶ BARRETO, Aires F.; BARRETO, Paulo Ayres. **Imunidades tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001, p. 12

Reitera-se que a partir do momento em que a própria CF imuniza, as pessoas políticas estão impedidas de legislar fazendo incidir a tributação. Assim, as pessoas alcançadas por tal imunidade jamais configurarão o pólo passivo da obrigação tributária – que sequer chega a existir, já que é vedada a criação de hipótese normativa neste sentido – vez que lhes foi conferido, pela Lei Maior, *direito público subjetivo* de não serem tributados.²⁶⁷

A imunidade nada mais é que um óbice constitucional à tributação. Doutrinadores tradicionais, a exemplo de Baleeiro, costumam classificar as imunidades em subjetivas, objetivas e mistas.

Serão subjetivas quando alcançarem pessoas, objetivas quando coisas e mistas quando alcançarem pessoas e coisas. Sabe-se, no entanto, que a regras imunizantes só beneficiam as pessoas, sejam por sua própria natureza jurídica (o que os tradicionalistas classificam como imunidade subjetiva) ou porque relacionadas com certos fatos, bens ou situações (imunidade objetiva). As imunidades mistas seriam aquelas que alcançam pessoas por ambos os aspectos: por sua própria natureza jurídica e porque se encontram relacionadas com certos fatos, bens ou situações. Por isso, tecnicamente falando, as imunidades serão sempre subjetivas.²⁶⁸

A imunidade possui algumas características tais como a amplitude e a indivisibilidade, no sentido de que ela não poderá ser restringida vez que concedida pela Constituição Federal, a menos que esta preveja tal limitação. Cabe ressaltar que as normas que concedem imunidade têm eficácia plena e aplicabilidade imediata.²⁶⁹

3.3.3.1 Imunidade Tributária versus Isenção e Não-incidência

Não há falar-se em incidência quando se trata de imunidade tributária, conforme já aduzido, tendo em vista que ela impossibilita a pessoa política, inclusive, de legislar prevendo a incidência de tributação sobre pessoas, bens ou situações que foram contemplados com a imunidade. Daí alguns autores a afirmarem hipótese de não incidência constitucionalmente qualificada.

Desta forma, quando o constituinte protege determinadas situações (mesmo externando sinais de riqueza) de tributação, diz-se que tais situações são imunes. Ao

²⁶⁷ CARRAZZA, Roque Antônio., op. cit., 2008, p. 707.

²⁶⁸ Ibid., p. 706.

²⁶⁹ Ibid., p. 709.

contrário, quando o legislador ordinário protege determinadas situações de tributação, diz-se que são isentas.

A imunidade e isenção são similares no tocante ao objeto, o que as diferencia é o instrumento normativo que as concede. Enquanto a imunidade é concedida pela Constituição Federal, a isenção é concedida por lei infraconstitucional. Assim, pode-se perceber que quando se fala em isenção, pode a hipótese de incidência tributária se concretizar (na imunidade sequer pode ocorrer), mas tal fato gerador não será tributado em razão da isenção concedida. Carvalho, rechaçando o paralelismo comumente traçado por doutrinadores entre os institutos da imunidade e isenção os diferencia:

[...] uma distância abissal separa as duas espécies de unidades normativas. O preceito de imunidade exerce a função de colaborar, de uma forma especial, no desenho das competências impositivas. São normas constitucionais. Não cuidam da problemática da incidência, atuando em instante que antecede, na lógica do sistema, ao momento da percussão tributária. Já a isenção se dá no plano da legislação ordinária. Sua dinâmica pressupõe um encontro normativo, em que ela, regra de isenção, opera como expediente redutor do campo de abrangência dos critérios da hipótese ou da consequência da regra-matriz do tributo [...]²⁷⁰

Por sua vez, a não-incidência é definida por Denari como a “inexigibilidade do tributo pela ocorrência de fato sem aptidão para gerar obrigação tributária. O contribuinte encontra-se fora do alcance da lei tributária”.²⁷¹ Ou seja, a não incidência é muito mais fática que jurídica no sentido que significa tão-somente a não realização da hipótese normativa. A conduta está prevista num raciocínio *a contrario sensu*, ou seja, se não há a ocorrência do fato gerador que concretiza a hipótese normativa, não há falar-se em tributação. A isenção e a imunidade dependem de normas para sua configuração, a não-incidência não precisa, posto que se dá pela inoccorrência do fato gerador, ou seja, basta a ausência de conduta fática que configure a realização da hipótese normativa.

3.3.3.2 As Imunidades do artigo 150, VI, da Constituição Federal

Conforme aduzido, as imunidades prestam-se a facilitar, por meio da exclusão de encargos tributários, a consecução de finalidades estatais. Sintetiza Ávila:

²⁷⁰ CARVALHO, Paulo de Barros., op. cit., 2010, p. 237.

²⁷¹ DENARI, Zelmo., op. cit., 2008, p. 167.

[...] O dever de o Estado garantir a estrutura federativa implica excluir de cada ente federado o poder de tributar o patrimônio, renda ou serviços dos outros (art. 150, VI, “a”). O dever de o Estado estimular e garantir a liberdade religiosa e de culto implica excluir da tributação os templos de qualquer culto (art. 150, VI, “b”). O dever do Estado em garantir o processo democrático, em erradicar a pobreza e promover o desenvolvimento social implica excluir da tributação o patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de assistência social sem fins lucrativos (art. 150, VI, “c”). O dever de o Estado estimular a difusão de idéias implica a proibição de tributar os livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão (art. 150, VI, “d”).²⁷²

Com efeito, optou o constituinte, ao consagrar as imunidades delineadas nas alíneas do artigo 150, VI, por prestigiar ou fortalecer valores já aclamados na Constituição Federal tais como a federação, a liberdade religiosa, liberdade política, liberdade de expressão, acesso à cultura, entre outros que serão sucintamente abordados a seguir.

No entanto, convém ressaltar, antes da análise superficial proposta, que as imunidades previstas no mencionado dispositivo constitucional se referem exclusivamente aos impostos, ou seja, as demais espécies tributárias não foram envolvidas pelo manto imunizante podendo ser livremente exercidas.

3.3.3.2.1 Imunidade recíproca

O artigo 150, VI, “a” da Constituição Federal dispõe que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios “instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros”. Assim, os impostos respectivos de cada ente não podem incidir sobre os outros entes.

Trata-se a imunidade recíproca de manifestação clara do princípio federativo e que, a rigor, nem precisaria constar expressamente no texto constitucional, “uma vez que a imunidade tributária recíproca [...] é ínsita à natureza federal do estado”.²⁷³

No mesmo sentido, Carvalho afirma que “[...] se não houvesse disposição expressa nesse sentido, estaríamos forçados a admitir o princípio da imunidade recíproca, como corolário indispensável da conjugação do esquema federativo de Estado com a diretriz da

²⁷² ÁVILA, Humberto., op. cit., 2010, p. 218.

²⁷³ ATALIBA, Geraldo., op. cit., 1968, p. 54.

autonomia municipal. [...]”²⁷⁴, ou seja, a imunidade seria considerada, ainda que implicitamente, com a mesma veemência que lhe assiste em razão da previsão expressa.

Dispõe o § 2º do mesmo dispositivo constitucional que a imunidade recíproca é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes, mas tal vedação não se aplica ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel por força do § 3º.

Sabe-se que o Estado, em razão da permissão concedida pelo artigo 173 da Constituição Federal, em seus termos, pode explorar diretamente a atividade econômica. O Brasil é um país capitalista e a atividade econômica é entregue precipuamente aos particulares, ou seja, vigora o princípio da livre iniciativa. Assim, não se deve confundir exploração de atividade econômica pelo Estado com atividade de fiscalização.

Assim, a partir do momento que se tem uma empresa pública ou sociedade de economia mista competindo com entidades privadas, deve-se respeitar as normas de direito privado, ou seja, estará sujeito o ente ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto aos direitos e obrigações civis, comerciais, trabalhistas e tributárias sob pena de afetar o princípio da ordem econômica e da livre iniciativa, de acordo com o artigo 173, § 1º, II da Constituição Federal.

3.3.3.2.2 Imunidade dos Templos de qualquer culto

É cediço que o Brasil não adota religião oficial, é um estado laico. A Carta de 1824 adotou o catolicismo, no entanto, hodiernamente, no Brasil se respeita e protege a liberdade religiosa.²⁷⁵

A imunidade religiosa decorre de direito fundamental, na medida em que o Texto Constitucional dispõe no artigo 5º, VI, que é “inviolável a liberdade de consciência e de crença, sendo assegurado o livre exercício dos cultos religiosos e garantida, na forma da lei, a proteção aos locais de culto e a suas liturgias”. De acordo com o inciso VII do mesmo dispositivo, também é assegurada, “nos termos da lei, a prestação de assistência

²⁷⁴ CARVALHO, Paulo de Barros., op. cit., 2010, p. 238.

²⁷⁵ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro., op. cit., 2010, p. 261.

religiosa nas entidades civis e militares de internação coletiva”; e consoante o inciso VIII “ninguém será privado de direitos por motivo de crença religiosa ou de convicção filosófica ou política, salvo se as invocar para eximir-se de obrigação legal a todos imposta e recusar-se a cumprir prestação alternativa, fixada em lei.” Tem-se, portanto, com esta imunidade a “reafirmação do princípio da liberdade de crença e prática religiosa, que a Constituição prestigia no artigo 5.º, VI a VIII”.²⁷⁶

Pressupõe-se que se os cultos – de qualquer religião – tivessem que arcar com o pagamento de impostos, encontrariam obstáculos ao exercício de direito fundamental constitucionalmente consagrado. Dessa forma, por meio desta imunidade, garante a Constituição Federal o referido direito “impedindo sejam opostos, pelo Estado, obstáculos, de ordem econômico-financeira, ao exercício desse direito individual. Com isso, quer impedir toda e qualquer possibilidade de embaraço à liberdade de religião, mesmo que oblíquo ou indireto.”²⁷⁷

Resta vedado então, por força do artigo 150, VI, “b”, CF, a instituição de impostos pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios sobre templos de qualquer culto. O § 4º do mesmo dispositivo dispõe que tal vedação compreende somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais dos templos.

3.3.3.2.3 Imunidade dos partidos políticos, fundações públicas, entidades sindicais e instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos

Por força da alínea “c”, do artigo 150, VI, da Constituição Federal, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei. Cabe mencionar que a imunidade prevista nesta alínea compreende tão-somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais destas entidades.

A exemplo das demais imunidades, também buscam, estas aqui, fortalecer alguns valores já consagrados na CF, tais como: liberdade política, proteção ao hipossuficiente na relação laboral, bem como a proteção à educação, ao ensino e à assistência social.

No entanto, diferem as imunidades previstas na alínea “c” das demais porquanto este dispositivo aponta para a necessidade de cumprimento de requisitos previstos em lei,

²⁷⁶ CARVALHO, Paulo de Barros., op. cit., 2010, p. 239.

²⁷⁷ BARRETO, Aires F.; BARRETO, Paulo Ayres., op. cit., 2001, p. 61.

que, em razão de ser a imunidade uma limitação ao poder de tributar e por força do artigo 146, II, da Constituição Federal, deve ser lei complementar.²⁷⁸

Com efeito, dispõe o Código Tributário Nacional, lei recepcionada pela Constituição Federal com *status* de lei complementar, em seu artigo 14, tais pressupostos, que uma vez observados, dão ensejo à imunidade.

3.3.3.2.4 Imunidade dos livros, jornais, periódicos e papel destinado a sua impressão

Por fim, a última alínea do artigo 150, VI, “d”, da Constituição Federal, veda a instituição, pelos entes federativos, de impostos sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão. A referida imunidade também visa atender uma finalidade do Estado, qual seja ela, facilitar o acesso à cultura e deve ser interpretada restritivamente.

Ela visa facilitar a impressão e distribuição de livros, jornais, periódicos, ou seja, mecanismos de difusão de cultura. Tal imunidade funciona inclusive como ratificação da liberdade de manifestação de pensamento, do acesso à informação, da atividade intelectual, artística, científica e da comunicação, todos constantes no artigo 5º da Constituição Federal.²⁷⁹

Com relação aos insumos, a norma é clara ao proteger somente o papel, ou seja, as máquinas, as tintas, os demais insumos são tributados. Acerca de pretensões de imunidade para tinta especial para jornal, e outros insumos, o STF ampliou um pouco o alcance da referida imunidade por meio da Súmula 657 que dispõe abranger, a imunidade, os filmes e papéis fotográficos necessários à publicação de jornais e periódicos.

3.3.3.3 Outras hipóteses de Imunidade

Existem outras imunidades específicas distribuídas no Texto Constitucional válidas para determinados impostos, como, por exemplo, entre outras, as constantes nos artigos 153, §3º, III e 153, §4º, II²⁸⁰. Nestes casos, prescrevem os dispositivos que o imposto sobre produtos industrializados não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior; e que o imposto territorial rural não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel.

²⁷⁸ CARVALHO, Paulo de Barros., op. cit., 2010, p. 241.

²⁷⁹ ALEXANDRINO, Marcelo., PAULO, Vicente., op. cit., 2007, p. 131.

²⁸⁰ AMARO, Luciano., op. cit., 2009, p. 159.

Há também proibição constitucional da exigência de outras espécies tributárias tais como as taxas e as contribuições. Tem-se a imunidade do pagamento de taxas nos casos elencados, entre outros, no artigo 5º, LXXVI e LXXVII, onde se dispensa o pagamento de taxas relativas ao registro civil de nascimento e certidão de óbito aos reconhecidamente pobres, na forma da lei; bem como assegura os atos necessários ao exercício da cidadania com a gratuidade das ações de *habeas corpus* e *habeas data*.

Por sua vez, o artigo 195, § 7º, apesar do equívoco terminológico, imuniza as entidades beneficentes de assistência social, atendidos os requisitos previstos em lei, também, da contribuição para a seguridade social. Nesta mesma esteira, o artigo 149, § 2º, I, dispensa as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, a que alude o dispositivo, sobre as receitas decorrentes de exportação.

Assim, nestas poucas linhas, demonstrou-se haver previsto a CF imunidades para diversas espécies tributárias e não só para os impostos como até bem pouco tempo se defendia.

Com efeito, deve-se ressaltar que este capítulo, não pretendeu, nem poderia pelas razões exaustivamente expostas, examinar minuciosamente os limites ao poder de tributar²⁸¹, mas tão-somente fornecer uma visão geral do que se trata.

São inúmeras peculiaridades em cada tópico proposto que, em muitos casos, ensejam intensa divergência doutrinária que dariam azo a estudos específicos. No entanto, intentou-se bosquejar as razões bem como a forma com que pode o Estado realizar a atividade tributária.

Buscou-se, por meio de análise superficial, trazer os fundamentos do poder de tributar do Estado bem como as suas limitações, elementos necessários à exata compreensão de suas possibilidades e limites no que tange à tributação extrafiscal em matéria ambiental, cerne deste estudo e temática que se analisará no capítulo seguinte.

²⁸¹ Temática que deu ensejo à obra clássica de Aliomar Baleeiro com este mesmo título.

4 O DIREITO TRIBUTÁRIO E A PRESERVAÇÃO AMBIENTAL: O TRIBUTO EXTRAFISCAL COMO INSTRUMENTO DE PRESERVAÇÃO DO MEIO AMBIENTE

Identificado o direito fundamental de terceira dimensão ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, cuja responsabilidade pela conservação é partilhada entre o poder público e a coletividade, e reconhecido que o Estado é detentor do poder de tributar, poder este com limitações traçadas no Texto Constitucional, impende verificar de que forma pode o referido ente intervir sobre o domínio econômico por meio da tributação extrafiscal com vistas à preservação ambiental.

Para tanto, faz-se necessária, primeiramente, a análise do elemento teleológico do tributo visando identificar sua utilização com finalidade extrafiscal para, em seguida, examinar as possíveis formas de intervenção estatal *no* e, principalmente, *sobre* o domínio econômico, o que permitirá verificar se o tributo pode consistir, de fato, em instrumento estatal de preservação e defesa do meio ambiente.

4.1 A ATIVIDADE FINANCEIRA DO ESTADO LIBERAL: OS TRIBUTOS FISCAIS

O “Estado Patrimonial”, em meados do Século XII a XVIII, mantinha-se fundamentalmente com a riqueza do príncipe e embora já houvesse algumas exigências e imposições sobre a riqueza dos seus súditos, estas se legitimavam na razão de Estado ou vontade soberana e não no poder legiferante ou exercício do poder de tributar. Nesta época, “as exações são cobradas também pela Igreja e pelo senhorio, como manifestação de liberdade estamental e resquício do contrato feudal”.²⁸²

Posteriormente, as revoluções liberais findaram por afirmar o “Estado Fiscal” que é entendido como o Estado de Direito sustentado essencialmente pelos recursos advindos de seus súditos, ou seja, pela receita derivada “do patrimônio ou do trabalho dos cidadãos, captada por meio de tributos exigidos por lei e justificados pela capacidade contributiva”.²⁸³ Torres complementa afirmando que a partir de então, tem-se, no

²⁸² TORRES, Ricardo Lobo. O poder de tributar no estado democrático de direito. In: TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Direito e poder nas instituições e nos valores do público e do privado contemporâneos**. São Paulo: Manole, 2005, p. 461.

²⁸³Ibid., p. 461.

ocidente, “o Estado de Direito fundado no exercício do poder de tributar que conhece diferentes formas de positivação”.²⁸⁴ Sobre o liberalismo, complementa Saleme:

O Liberalismo, cujo período mais marcante foi entre 1815 e 1914, confiante nas idéias de Adam Smith, consagrava o adágio de que “governa melhor o governo que governa menos”. A abstenção de ações governamentais marcou essa fase estatal, também conhecida como *État gendarme*, cuja preocupação nuclear era a proteção à propriedade privada e do próprio Estado. O Liberalismo emoldurou o Estado racional normativo ocidental, o constitucionalismo e as garantias dos direitos individuais; teve doutrinadores como Locke, Montesquieu, Stuart Mill, Jefferson, entre outros. (grifo do autor).²⁸⁵

De acordo com Torres, “o Estado Liberal Fiscal corresponde aproximadamente ao Estado de Direito dos séculos XVIII e XIX”, também conhecido como Estado-Gendarme – referido por Saleme – ou Estado Guarda-Noturno, que se caracteriza pela centralização do poder de tributar nas mãos do Estado, aniquilando o poder periférico dos estamentos.²⁸⁶

Pois bem, como analisado no capítulo anterior, em razão de sua soberania, o Estado tem o poder de tributar, ou seja, a possibilidade de exigir dos cidadãos os recursos de que necessita à viabilização da satisfação das necessidades públicas. Assim, intervém o Estado no patrimônio do particular, retirando-lhe riqueza, com a finalidade apontada.

Estes recursos, oriundos dos contribuintes de forma coercitiva, são denominados, como já visto, de *tributos* e, em um primeiro momento, visam o abastecimento dos cofres públicos para conferir ao Estado meio de realização do bem comum.

4.1.1 Conceito de tributo

No capítulo anterior, quando se tratou da análise da terminologia “tributo”, bem como de sua origem, transcreveu-se o escólio de Carvalho que afirmava que “[...] todo o

²⁸⁴ TORRES, Ricardo Lobo. O poder de tributar no estado democrático de direito. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.), op. cit., 2005, p. 461.

²⁸⁵ SALEME, Edson Ricardo. Normas e políticas públicas no direito ambiental internacional. **Revista de Direito Ambiental da Amazônia (Hiléia)**. Manaus: Edições Governo do Estado do Amazonas; Secretaria de Estado da Cultura; Universidade do Estado do Amazonas, ano 2, n. 2, 2004, Disponível em: <www.pos.uea.edu.br/data/direitoambiental/hileia/2004/2.pdf>. Acesso em: 21 jan. 2011, p. 202.

²⁸⁶ TORRES, Ricardo Lobo. O poder de tributar no estado democrático de direito. In: TÔRRES, Heleno Taveira (org.), op. cit., 2005, p. 461-462.

edifício da ciência do Direito Tributário tem como ponto de referência principal a noção de tributo”.²⁸⁷

Assim, pode-se afirmar que o conceito legal de tributo encontra-se inserto no artigo 3º do Código Tributário Nacional, que ora se traslada para posterior análise. Prescreve o mencionado dispositivo que “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.”

O referido preceito prevê primeiramente que se trata o tributo de *prestação pecuniária*, tendo em vista que deverá ser satisfeito mediante o pagamento em espécie, pecúnia, ou seja, não se exonera o contribuinte da obrigação tributária com o pagamento *in natura* ou *in labore*. Esta prestação pecuniária é *compulsória*, ou seja, obrigatória, assim, se o contribuinte realiza o fato gerador da tributação, concretizando a hipótese normativa de incidência, deve obrigatoriamente pagar o tributo.

Com efeito, deve-se ressaltar que a linguagem utilizada no mencionado artigo constantemente é alvo de críticas doutrinárias e a primeira delas refere aos termos “prestação” e “compulsória”, nesse sentido Amaro:

[...] Ao dizer que o tributo é uma prestação compulsória, o Código qualifica a *prestação* tributária, ou seja, ele afirma que essa prestação é de *cumprimento* compulsório, e não voluntário. Ora, há aí uma impropriedade lógica, pois as demais *prestações jurídicas* (preço, aluguel, salário etc.) também são *compulsórias*, nessa acepção de que o devedor não as efetua *se quiser*, mas sim porque *deve fazê-lo* (sob pena de sujeitar-se à constrição judicial). Qualificar a *prestação* (do tributo) como compulsória *nada particulariza nem especifica*. O devedor de obrigação *não tributária* também é *compelível* a efetuar a *prestação* objeto de sua obrigação jurídica, porque o credor dessa prestação tem o direito de exigi-la, *coercitivamente*. (grifo do autor).²⁸⁸

Em seguida, prevê o artigo 3º que esta prestação pecuniária compulsória deve ser *em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir*, trazendo consigo uma redundância e, segundo Carvalho, “dois erros grosseiros”. Primeiro, quando dispõe que o tributo deve ser *em moeda*, repetindo, pois, o caráter pecuniário da obrigação e, segundo, quando acrescenta que também pode ser ele em valor que possa se exprimir em moeda.²⁸⁹ O referido autor acredita ter o mencionado dispositivo ampliado “exageradamente o âmbito

²⁸⁷ CARVALHO, Paulo de Barros., op. cit., 1981, p. 53.

²⁸⁸ AMARO, Luciano., op. cit., 2009, p. 21.

²⁸⁹ CARVALHO, Paulo de Barros., op. cit., 2010, p. 57.

das prestações tributárias”, no sentido de que quase todos os bens, bem como o trabalho humano, são suscetíveis de avaliação pecuniária.²⁹⁰

De outro lado, Amaro aponta outra interpretação do dispositivo, considerando mais uma redundância, pois “se a prestação é pecuniária, seu valor só há de poder (ou melhor, ele deverá) expressar-se em moeda, pois inconcebível seria que se exprimisse, por exemplo, em sacos de farinha”.²⁹¹ Admitir-se possibilidade outra, que não o pagamento em dinheiro, para o cumprimento da obrigação tributária seria reconhecer e tolerar uma clara contradição, pois se o tributo é prestação pecuniária, portanto, em dinheiro, não pode haver outra forma de quitação, sob pena de desconstrução do próprio conceito de tributo.

O artigo 3º do Código Tributário Nacional também dispõe que o tributo não constitui *sanção de ato ilícito*, ou seja, o contribuinte não deve tributo por incorrer em ilicitude, ao contrário, o deve por realizar o fato imponível. Dessa feita, o dispositivo legal em tela expressamente estabelece que o tributo não é uma pena. Além disso, esta norma, do dispositivo legal sob comento, conduz à conclusão lógica de que é vedada possibilidade de previsão de ato ilícito em uma hipótese normativa tributária, ou seja, jamais a hipótese de incidência deve prever cobrança de tributo fundada em atividade ilícita, mas nada impede que ela seja concretizada em atividade ilícita.²⁹²

Dessa forma, para se verificar se trata a exação de tributo ou sanção, basta analisar o núcleo de sua hipótese normativa, em outras palavras, se dentro dos elementos formadores da hipótese de incidência estiver a ilicitude, em caso afirmativo, estar-se-á diante de uma sanção.

Por fim, dispõe o artigo 3º do CTN que deve o tributo ser criado (ou majorado) *por lei*, abstrata, genérica, que atinge a todos, consoante o princípio da legalidade já tratado no tópico 3.3.2.2 deste estudo, e *cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada*, ou seja, não há espaço para ato administrativo discricionário. Verificada a realização do fato gerador que se subsume à hipótese normativa, o tributo deve ser cobrado.

Analisado o conceito de tributo, convém o exame da finalidade de sua utilização.

²⁹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros., op. cit., 2010, p. 57-58.

²⁹¹ AMARO, Luciano., op. cit., 2009, p. 20.

²⁹² Sobre a análise das diferenças entre tributo e sanção, bem como a possibilidade de haver incidência de tributo sobre atividade ilícita (fato gerador ocorrido na ilicitude), ver item 3.4.1 do artigo “IPTU como instrumento da política de desenvolvimento urbano” já mencionado e referenciado neste trabalho.

4.1.2 Elemento teleológico do tributo

É recorrente na doutrina a utilização dos signos *fiscalidade*, *parafiscalidade* e *extrafiscalidade*, buscando-se a representação dos “valores finalísticos que o legislador imprime na lei tributária, manipulando as categorias jurídicas postas à sua disposição. Raríssimas são as referências que a eles faz o direito positivo, tratando-se de construções puramente doutrinárias”.²⁹³ Com efeito, o presente estudo se aterá de forma mais detalhada ao último objetivo, vez que guarda relação direta com o tema em esboço.

4.1.2.1 Tributos fiscais

O tributo tem a *função* ou *finalidade fiscal* quando visa exclusivamente a arrecadação de recursos, ou seja, busca o simples abastecimento dos cofres públicos desprezando ou impedindo que quaisquer outros interesses intervenham na orientação da atividade impositiva. No mesmo sentido, Carvalho:

[...] Fala-se, assim, em *fiscalidade* sempre que a organização jurídica do tributo denuncie que os objetivos que presidiram sua instituição, ou que governam certos aspectos da sua estrutura, estejam voltados ao fim exclusivo de abastecer os cofres públicos, sem que outros interesses – sociais, políticos ou econômicos – interfiram no direcionamento da atividade impositiva. (grifo do autor)²⁹⁴

Moraes afirma, quando trata da finalidade da tributação, que “a primeira razão de todo sistema tributário é a finalidade fiscal dos tributos, ou melhor, é proporcionar ao Estado os recursos financeiros indispensáveis para o cumprimento de suas atividades”.²⁹⁵

De fato, como exaustivamente mencionado neste estudo, os tributos são cobrados visando fornecer meios ao Estado, respeitados os seus princípios fundantes, para concretização de seus objetivos fundamentais, conforme estabelecido, sobretudo, nos artigos 1º e 3º da Constituição Federal. Assim, nada mais razoável que lhe sejam oferecidos os meios para o alcance de tais finalidades. Machado sintetiza ao afirmar que,

²⁹³ CARVALHO, Paulo de Barros., op. cit., 2010, p. 286.

²⁹⁴ Ibid., p. 287.

²⁹⁵ MORAES, Bernardo Ribeiro. **Compêndio de direito tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p. 226.

no tocante à finalidade, o tributo é “fiscal, quando seu principal objetivo é a arrecadação de recursos financeiros para o Estado”.²⁹⁶

4.1.2.2 Tributos parafiscais

Conforme assinalado no tópico 3.3.1.1, a competência tributária está definida na Constituição Federal e a pessoa política detentora dela não pode delegá-la, mas pode transferir a capacidade tributária ativa, ou seja, pode o ente federativo competente delegar as atribuições de fiscalização e arrecadação do tributo. O delegatário não tem competência para criar tributo, mas integra a relação obrigacional como titular de direito subjetivo.²⁹⁷

Pois bem, diante da possibilidade constitucional, o Estado, em alguns casos, transfere a arrecadação tributária a pessoas diversas, como afirmado, e tal receita será revertida em proveito da própria entidade arrecadadora, daí dizer-se que tais tributos são parafiscais. Neste sentido, Ataliba:

[...] Quem tem *poder tributário*, quem é investido da competência para instituir tributos, pode ditar a forma e os meios mais convenientes – a seu critério – de se proceder às atividades menores de arrecadação. Daí conferirem certas leis alguns tributos à arrecadação de pessoas, públicas ou privadas – estas com finalidades de interesse público – diversas do estado. Sob a designação de parafiscalidade, ao que parece empregada pela primeira vez no Relatório Schuman quer-se referir o fenômeno que para o direito financeiro se apresenta como a *atribuição* de certos tributos a pessoas diversas do próprio estado. (sic). (grifo do autor)²⁹⁸

Assim, como esclarece o referido autor em seguida, pode-se definir a parafiscalidade como “a instituição do tributo em favor de entes diversos do estado, arrecadados por eles próprios” (sic).²⁹⁹ Arremata Carrazza ao asseverar estar diante da parafiscalidade quando “uma entidade diversa daquela que criou o tributo vem a arrecadá-lo, ficando com o produto arrecadado para si, a dizer, para o implemento de suas finalidades”³⁰⁰. Complementa Merigot aduzindo que a parafiscalidade se traduz numa técnica que,

²⁹⁶ MACHADO, Hugo de Brito., op. cit., 2009, p. 68.

²⁹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário**: fundamentos jurídicos da incidência. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 157.

²⁹⁸ ATALIBA, Geraldo., op. cit., 1968, p. 178-179.

²⁹⁹ Ibid., p. 179.

³⁰⁰ CARRAZZA, Roque Antônio., op. cit., 2008, p. 236.

[...] em regime de intervencionismo econômico e social, visa a criar e utilizar receitas de aplicação específica, extra-orçamentárias, percebidas sob autoridade, à conta de órgãos de economia dirigida, de organização profissional ou de previdência social, seja pelos órgãos beneficiários diretamente, ou seja, pelas repartições fiscais do Estado.³⁰¹

Tem-se, portanto, com a parafiscalidade, o emprego de receitas tributárias ou de finanças públicas com finalidades não tributárias. Becker atenta para o fato de que os tributos parafiscais são instituídos com objetivo outro que não a obtenção de receita, mas visando a regulação ou modificação da distribuição da riqueza nacional, ou objetivando equilibrar os níveis de preços de utilidades ou de salários, ou ainda com outras finalidades econômicas ou sociais semelhantes.³⁰²

4.1.2.3 Tributos extrafiscais

Ao contrário, quando o Estado se utiliza da tributação para intervir na economia ou quando tem interesses outros além da mera arrecadação, seja de cunho social, político ou econômico, diz-se que tal tributo tem *finalidade extrafiscal*.

Reconhecendo a influência da tributação de forma instigante ou depressiva na economia, Ataliba define extrafiscalidade como “o emprêgo deliberado do instrumento tributário para finalidades não financeiras, mas regulatórias de comportamentos sociais, em matéria econômica, social e política”. (sic)³⁰³ No mesmo sentido, Carvalho afirma que:

A experiência jurídica nos mostra, porém, que vezes sem conta a compostura da legislação de um tributo vem pontilhada de inequívocas providências no sentido de prestigiar certas situações, tidas como social, política ou economicamente valiosas, às quais o legislador dispensa tratamento mais confortável ou menos gravoso. A essa forma de manejar elementos jurídicos usados na configuração dos tributos, perseguindo objetivos alheios aos meramente arrecadatórios, dá-se o nome de *extrafiscalidade*. [...] (grifo do autor).³⁰⁴

³⁰¹ MERIGOT, Jean Guy. Elementos de uma teoria da parafiscalidade, apud FARIA, Sylvio Santos. **Aspectos da parafiscalidade**. Salvador: Progresso Editora, 1955, p. 50.

³⁰² BECKER, Alfredo Augusto., op. cit., 2007, p. 407.

³⁰³ ATALIBA, Geraldo., op. cit., 1968, p. 151.

³⁰⁴ CARVALHO, Paulo de Barros., op. cit., 2010, p. 287.

Desta forma, quando a finalidade do tributo é diversa da simples arrecadação vislumbra-se o fenômeno da extrafiscalidade.

Analisadas perfunctoriamente as finalidades do tributo, deve-se ressaltar que todos os eles, até mesmo os classificados quanto ao elemento teleológico como extrafiscais, não se descuidam ou afastam da fiscalidade, ou seja, ambos objetivos coexistem harmonicamente.

Pode-se afirmar, portanto, que nenhum tributo extrafiscal é puramente extrafiscal, tendo em vista que, a despeito de seus objetivos ou finalidades, ainda irá representar entrada de recursos nos cofres públicos. Becker, neste sentido, é esclarecedor:

Na construção jurídica de todos e de cada tributo, nunca mais estará ausente o finalismo extrafiscal, nem será esquecido o fiscal. Ambos *coexistirão* sempre agora de um modo *consciente e desejado* – na construção jurídica de cada tributo; apenas haverá maior ou menor *prevalência* neste ou naquele sentido, a fim de melhor estabelecer o *equilíbrio* econômico-social do orçamento *cíclico*. (grifo do autor).³⁰⁵

Assim, pode-se afirmar que alguns tributos se inclinarão para os expedientes extrafiscais, outros à fiscalidade, no entanto, não existe entidade tributária pura, “no sentido de realizar tão-só a fiscalidade, ou unicamente a extrafiscalidade. Os dois objetivos convivem, harmônicos, na mesma figura impositiva, sendo apenas lícito verificar que, por vezes, um predomina sobre o outro”.³⁰⁶

Tendo em vista que os tributos extrafiscais dizem respeito diretamente ao tema deste estudo, faz-se necessária sua análise em apartado, que se inicia em seguida.

4.2 A ATIVIDADE FINANCEIRA DO ESTADO INTERVENCIONISTA: OS TRIBUTOS EXTRAFISCAIS

O Estado intervencionista, ou Estado de Bem-Estar Social, destacado pelo intervencionismo estatal sobre a economia e as relações sociais, “localizou-se historicamente no que Hobsbawn chamou de *breve século XX*, ou seja, de 1919, data da Constituição de Weimar, a 1989, ano da queda do muro de Berlim”.³⁰⁷

³⁰⁵ BECKER, Alfredo Augusto., op cit., 2007, p. 633-634.

³⁰⁶ CARVALHO, Paulo de Barros., op. cit., 2010, p. 288.

³⁰⁷ TORRES, Ricardo Lobo., op. cit., 2005, p. 462.

Complementa Torres afirmando que “o Estado Social Fiscal caracterizou-se pela confusão entre a fiscalidade, como emanção do poder de tributar, a parafiscalidade e a extrafiscalidade, formas financeiras de ação sobre o domínio social e a economia.”³⁰⁸

O Estado Democrático Fiscal é a experiência seguinte inaugurada no Brasil com a Constituição Federal de 1988, que tem como características:

[...] a) a superação da ideologia da inesgotabilidade do dinheiro público; b) a prevalência da idéia de equilíbrio orçamentário; c) o esmaecimento do conceito de soberania fiscal e o aparecimento de fontes tributárias não-estatais; d) o novo equilíbrio entre os poderes do Estado, com a flexibilização da legalidade estrita e com a judicialização da política tributária; e) a nova conformação dos poderes materiais do Estado, separando-se o poder tributário do poder paratributário ou parafiscal do extrafiscal e do penal; f) a passagem do paradigma das regras para o dos princípios e da *policy*. (grifo do autor).³⁰⁹

A extrafiscalidade passou a ser vislumbrada a partir do momento em que o Estado passou a intervir sobre o domínio econômico e, para compreendê-la, convém análise preambular da intervenção econômica.

Etimologicamente, a terminologia *intervenção*, do latim imperial *interventio,ónis*, implica a ingerência de um indivíduo ou instituição em negócios de outrem.³¹⁰ De fato, o Estado moderno diferencia-se do Estado liberal em razão de seu contínuo e crescente intervencionismo.

Para Grau, são três as modalidades de intervenção estatal, quais sejam: intervenção por absorção ou participação, intervenção por direção e intervenção por indução.³¹¹

No primeiro caso, tem-se o Estado intervindo *no* domínio econômico como *agente* econômico. Quando atua em regime de monopólio de determinado setor econômico está-se diante da intervenção por absorção, e quando atua em regime de competição com empresas privadas, que continuam a exercer sua atividade no mesmo setor, tem-se a intervenção por participação.³¹²

Nos dois casos seguintes, quando a intervenção é por direção e por indução, diz-se que o Estado intervém *sobre* o domínio econômico e não mais desenvolve a ação como agente, mas como *regulador* da atividade econômica. Quando intervém por *direção*, o

³⁰⁸ TORRES, Ricardo Lobo., op. cit., 2005, p. 462.

³⁰⁹ Ibid., p. 463.

³¹⁰ HOUAISS Dicionário eletrônico da língua portuguesa. [S.l.]: Editora objetiva, 2001. 1 CD-ROM.

³¹¹ GRAU, Eros. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 91.

³¹² Ibid., p. 147.

Estado regula a economia por meio de “mecanismos e normas de comportamento compulsório” e quando intervém por *indução*, o Estado “manipula os instrumentos de intervenção em consonância e na conformidade das leis que regem o funcionamento dos mercados”.³¹³

Analizadas sucintamente as formas de intervenção, cumpre definir o que se entende por domínio econômico, onde elas atuam. Segundo Schoueri o domínio econômico deve ser entendido como a parcela ou fração da atividade econômica “em que atuam agentes do setor privado, sujeita a normas e regulação do setor público, com funções de fiscalização, incentivo e planejamento, admitindo-se, excepcionalmente, a atuação direta do setor público, desde que garantida a ausência de privilégios”.³¹⁴

Pois bem, sabe-se que do Estado emanam normas jurídicas dotadas de coercitividade, na medida em que regulam comportamentos. Ataliba complementa que “[...] pela lei, o Estado ordena que se faça isto (positivamente) ou ordena que não se faça aquilo (negativamente), ou consente certos comportamentos (‘modais deônticos’ de Lourival Vilanova).”³¹⁵

E se cabe a ele a função de disciplinar a vida em sociedade, nada mais razoável que as normas por ele emanadas, que trazem em seu bojo um conjunto de regras e condutas desejáveis, tenham caráter coercitivo.

Cumpre ressaltar que essas normas, além de impor comportamentos, também podem induzi-los, o que muitas das vezes se demonstra mais eficaz que a própria norma de direção, podendo funcionar como mecanismos de prevenção.

Não poderia ser diferente no âmbito tributário. Se pertence ao Estado o poder de tributar, este pode ser efetivado por meio de normas prescrevendo fatos impositivos que se vinculam a um conseqüente (normas de direção) ou por meio de normas indutoras de comportamentos desejáveis.

Pois “não só para obter recursos pecuniários são criados os tributos e elaboradas as leis financeiras, [...] o Estado pode com êles colimar a ocorrência de fenômeno causador de efeito sobre a economia e sobre o comportamento das pessoas – a extrafiscalidade”. (sic).³¹⁶

Sobre as normas de intervenção por direção ou indução, complementa Grau:

³¹³ GRAU, Eros., op. cit. 2010, p. 147.

³¹⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 43.

³¹⁵ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 27.

³¹⁶ CORRÊA, Walter Barbosa. **Contribuição ao estudo da extrafiscalidade**. São Paulo: [s.n.], 1964, p. 08.

No caso das *normas de intervenção por direção* estamos diante de comandos imperativos, dotados de cogência, impositivos de certos comportamentos a serem necessariamente cumpridos pelos agentes que atuam no campo da *atividade econômica em sentido estrito* – inclusive pelas próprias empresas estatais que a exploram. Norma típica de *intervenção por direção* é a que instrumenta controle de preços, para tabelá-los ou congelá-los.

No caso das *normas de intervenção por indução* defrontamo-nos com preceitos que, embora prescritivos (deônticos), não são dotados da mesma carga de cogência que afeta as normas de intervenção por direção. Trata-se de *normas dispositivas*. [...] Nelas, a sanção, tradicionalmente manifestada como *comando*, é substituída pelo expediente do *convite* [...]. (grifo do autor).³¹⁷

Percebe-se que no caso das normas de intervenção por indução “o agente econômico não se vê sem alternativas; ao contrário, recebe ele estímulos e desestímulos que, atuando no campo de sua formação de vontade, levam-no a se decidir pelo caminho proposto pelo legislador”.³¹⁸

Importante ressaltar que o legislador não deve olvidar, no exercício de seu labor legiferante, que o seu incentivo (ou desincentivo) normatizado pode não ser bastante para a decisão do agente econômico. Tal hipótese deve ser considerada, pois a eventual conduta diversa da pretendida pela norma não fará com que o agente recaia em ilicitude.³¹⁹

Convém observar, por fim, que tais tipos de normas tributárias – de intervenção por direção ou indução – entrelaçam-se intimamente com o elemento teleológico ou finalístico dos tributos, ou seja, com seus objetivos fiscal e/ou extrafiscal.

4.2.1 Escorço histórico da extrafiscalidade

O fenômeno da extrafiscalidade não era despercebido aos antigos na medida em que conheciam os possíveis efeitos intervencionistas dos tributos. Corrêa afirma que os antigos conheciam “a influência econômica da aplicação de tributos, e, não obstante, raras vezes e sem intensidade, utilizaram-se desse fenômeno financeiro causador de efeitos regulatórios” (sic).³²⁰

³¹⁷ GRAU, Eros., op. cit. 2010, p. 148.

³¹⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo., op. cit., 2005, p. 43.

³¹⁹ Ibid., p. 44.

³²⁰ CORRÊA, Walter Barbosa., op. cit., 1964, p. 11.

Em sua obra “Contribuição ao estudo da extrafiscalidade”, o referido autor analisa, sob o prisma da intensidade e dos fins visados pelo Estado, o desenvolvimento histórico deste fenômeno que seguiu caminho paralelo à evolução dos tributos.

Afirma que no período histórico conhecido como Estado Parasitário, que foi até o fim da Idade Média, os tributos foram pouco utilizados, na medida em que, nesta época, o Estado não precisava tirar bens de seus súditos para realizar uma deficiente atividade financeira; obtinha os recursos de que necessitava o soberano com a conquista por meio de guerras.³²¹

Posteriormente, num período calculado entre a Idade Média e a Revolução Francesa, a arrecadação de recursos por parte do Estado ganhou nova feição, servindo a receita principalmente para o enriquecimento dos cofres estatais, sem vincular-se, necessariamente, à realização das atividades estatais. Os tributos com fins regulatórios até então tinham ínfima importância.³²²

No entanto, após a Revolução Francesa, o tributo recebeu nova configuração: ingressava nos cofres públicos como instrumento apto – e destinado – à satisfação das necessidades públicas, dando início ao Estado Tributário.³²³

O tributo, inicialmente, visava precipuamente à obtenção de receitas para fazer face às despesas, sem qualquer interferência no domínio privado – política do *laissez faire* –, mas com o tempo, esta inclinação foi alterada, principalmente a partir da Guerra Mundial de 1939, quando, conscientemente, percebendo-se a influência exercida pela tributação sobre o domínio econômico e na sociedade como um todo, passou-se a utilizá-lo, também, com finalidades extrafiscais.³²⁴

Assim, deixava-se para trás a antiga noção do Estado-Gendarme. Este deixava de ser mero espectador das atividades econômicas que cuidava tão-somente das necessidades tidas por essenciais para intervir na economia e sobre ela.³²⁵

E dentre os modos de intervenção econômica, vislumbrou-se na tributação, de forma consciente, seus efeitos e implicações sobre o domínio privado, passando-se a utilizá-la com interesses alheios à simples arrecadação, mas objetivando o estímulo e a regulação da economia, bem como a ingerência no comportamento das pessoas.³²⁶

³²¹CORRÊA, Walter Barbosa., op. cit., 1964, p. 12.

³²²Ibid., p. 13.

³²³Ibid., p. 13-14.

³²⁴Ibid., p. 14.

³²⁵Ibid., p. 15.

³²⁶Ibid., p. 16.

4.2.2 Conceito e fundamento jurídico da extrafiscalidade

A doutrina que cuida da extrafiscalidade está dividida em duas correntes: a primeira predominou até meados da guerra de 1939 e a segunda vigora nos dias atuais. A primeira corrente, ou Escola Clássica, dirigida pelos doutrinadores da ciência financeira que escreveram até as primeiras décadas do século XX, tratava como abuso a intervenção estatal nas atividades industriais e, portanto, a repudiava, admitindo tão-somente a finalidade fiscal do tributo. A segunda corrente, por sua vez, abandonando os princípios do liberalismo, passou a admitir como indispensável a “aplicação do fenômeno da extrafiscalidade”.³²⁷

Ao tratar da primeira transformação da concepção clássica de finanças públicas, Corrêa aponta Durverger que sustentava que a referida alteração constituiu-se da dissociação entre meios e fins: “à medida que o intervencionismo ia substituindo o liberalismo, viu-se que as medidas financeiras eram para o Estado procedimento mui eficazes de intervenção, principalmente no campo econômico e social, à margem de toda idéia de cobertura de gastos públicos”.³²⁸

Assim, com a segunda corrente, reconheceu-se pacificamente, como dito, a extrafiscalidade, no entanto, passaram a divergir alguns doutrinadores no que diz respeito à apreciação do fenômeno. Enquanto alguns defendiam que os efeitos regulatórios presentes em determinados tributos não lhes afetava a natureza jurídica, tornando-se, portanto, prescindível um estudo especial da mesma, outros abraçaram tese oposta, no sentido de que, dada a importância e interesse jurídico envolvido, era necessário o exame particularizado e sistemático dos mencionados tributos regulatórios.³²⁹

Obviamente, a cada dia, a segunda proposição tem ganhado mais adeptos e o “fenômeno da extrafiscalidade” tem sido cada vez mais estudado.

A utilização do tributo com finalidade não fiscal configura-se *ferramenta* de essencial importância na medida em que possibilita a alcançar “objetivos da política econômica do Estado Democrático de Direito”.³³⁰

³²⁷ CORRÊA, Walter Barbosa., op. cit., 1964, p. 40-43.

³²⁸ DURVERGER, Maurice. **Instituciones financieras** apud CORRÊA, Walter Barbosa., op. cit., 1964, p. 43.

³²⁹ CORRÊA, Walter Barbosa., op. cit., 1964, p. 44.

³³⁰ SPAGNOL, Werther Botelho. **Da tributação e sua destinação**. Belo Horizonte: Del Rey, 1994, p. 37-38

Assim, devido a sua frequente e crescente utilização, a extrafiscalidade deve e vem sendo estudada de forma minuciosa, principalmente no que tange à sua conceituação, utilização e seus limites.

No que refere à definição do aludido fenômeno financeiro, *extrafiscalidade*, chama atenção o relativo descuido doutrinário, pois muitas são as considerações sobre os efeitos dos tributos extrafiscais, também sobre as formas de aplicação dos mesmos e até sobre os modelos existentes no ordenamento jurídico, contudo, apesar de todos fornecerem clara ideia do que trata o fenômeno, percebe-se que não cuida a doutrina de forma percuciente da essência do mesmo.³³¹

Pode-se afirmar, pertinente à natureza jurídica da extrafiscalidade, que o referido fenômeno, “em suma e em termos singelos, constitui juridicamente, um *fin objetivado pela lei financeira*”. (sic)³³² E três são os elementos, apontados por Corrêa, que despontam de forma expressiva no fim pretendido pelo fenômeno da extrafiscalidade: “a) estimular o comportamento das pessoas; b) provocar conscientemente êsse estímulo; c) não visar, fundamentalmente, à arrecadação de bens”.(sic)³³³

Pelo primeiro elemento, *o estímulo ao comportamento das pessoas*, vislumbra-se mais uma vez o que se abordou no início deste tópico (4.2), quando se tratou das normas de intervenção por indução, ou seja, a extrafiscalidade age sob o impulso do chamado “efeito de notícia” de Günter Schmolders e Pigou, que é explicado pelo primeiro, *verbis*:

[...] na primeira fase, a de informação ou de percepção, o cidadão capta o fato de imposição, e de certo modo enfrenta-se espiritualmente com o impôsto. Se o ‘estímulo’ é suficiente para atravessar o umbral da consciência (umbral de reação), desencadeiam-se reações contrárias que modificam o comportamento do sujeito, isto é, os efeitos de notícia da imposição. O impôsto atua sobre o contribuinte à maneira de ponteiro que lhe assinala a conveniência de modificar seu comportamento, de modo que, ou bem não caia sobre êle a obrigação tributária, ou bem fique de antemão reduzida ao mínimo. Êstes efeitos têm considerável importância do ponto de vista da fiscalidade, pois o fim do impôsto se frustraria se o contribuinte lograr remover total ou parcialmente o efeito fiscal planejado. (sic)³³⁴

³³¹ CORRÊA, Walter Barbosa., op. cit., 1964, p. 46.

³³² Ibid., p. 48.

³³³ Ibid., p. 48.

³³⁴ SCHMÖLDERS, Günter. Teoría general del impuesto, 1962, p. 21, apud CORRÊA, Walter Barbosa., op. cit., 1964, p. 49.

Com efeito, o grau de excitação sobre o contribuinte do referido “efeito de notícia” varia de acordo com o que prevê a norma: uma tributação mais pesada ou isenção. No primeiro caso, analisa o contribuinte a carga fiscal que gerará conseqüente diminuição em seu patrimônio; no segundo caso, vislumbra a vantagem a ser auferida. Complementa Corrêa:

Ora, a natureza egoísta dos indivíduos os leva a repelir com violência qualquer invasão de seu patrimônio. Isso não ocorre quando lhes acenam com uma vantagem que possa, inclusive, representar um acréscimo aos seus bens. Para o indivíduo comum, o tributo representa uma extorsão, enquanto a isenção significa ou a estabilidade ou uma não diminuição do patrimônio. (sic)³³⁵

Pelo segundo elemento da extrafiscalidade tem-se que este estímulo, até então tratado, deve ser *provocado de forma consciente*, premeditada. É necessário que o estímulo ao comportamento das pessoas seja planejado no sentido de que a norma surja visando provocar uma ação ou omissão no contribuinte em razão de interesse público. A intromissão deve ser intencional.

E, por fim, o terceiro elemento aponta que a extrafiscalidade não deve se fundamentar *exclusivamente* na arrecadação de recursos financeiros, ao contrário, deve ter finalidade diversa da mera arrecadação, como já visto no tópico 4.1.2.3.

Analisados os três elementos, Corrêa define a extrafiscalidade nos seguintes termos: “Extrafiscalidade é o fenômeno manifestado em algumas leis relativas à entrada derivada, que lhes confere características de consciente estímulo ao comportamento das pessoas e de não ter por fundamento precípua arrecadar recursos pecuniários a ente público”.³³⁶

Assim, pode-se afirmar que por meio da tributação extrafiscal pode o Poder Público, aumentando ou diminuindo o valor das alíquotas ou bases de cálculo dos tributos, conscientemente, induzir determinadas práticas ou desestimular outras.

No entanto, cumpre buscar no ordenamento jurídico pátrio suporte ou fundamento jurídico para tal prática, qual seja, da atuação estatal impositiva tributando com interesses diversos da simples arrecadação.

³³⁵ CORRÊA, Walter Barbosa., op. cit., 1964, p. 50.

³³⁶ Ibid., p. 54.

Em um primeiro momento, é oportuno salientar que “a Administração Pública está, por lei, adstrita ao cumprimento de certas finalidades, sendo-lhe obrigatório objetivá-las para colimar interesse de outrem: o da coletividade”.³³⁷ Assim, o Estado age em nome do interesse público, ou seja, sua ação é legítima na medida em que busca realizar os objetivos eleitos pelo corpo social que lhe outorgou tal função ou poder-dever.

Dessa forma, a prática da tributação com interesses alheios à mera fiscalidade encontra *fundamento* nos objetivos primordiais constitucionalmente estabelecidos ao Estado brasileiro, como a construção de sociedade livre, justa e solidária; a garantia do desenvolvimento nacional; a erradicação da pobreza e da marginalização e a redução das desigualdades sociais e regionais e promoção do bem de todos (artigo 3º, I a IV, da CF).

Pode-se apontar, também, como supedâneo legitimador da extrafiscalidade, o princípio da supremacia do interesse público, que autoriza a instituição e utilização de tributos extrafiscais, visando à concretização de objetivos estatais positivos.

Nesse diapasão, cumpre lembrar escólio de Bastos que indicava a possibilidade da emersão ou surgimento de princípios constitucionais, “que passam da obscuridade à compreensão de que vigoram em termos genéricos, e não só naquelas regras particulares que estão imbuídas de seus mandamentos”³³⁸, o que se alinhava perfeitamente ao fenômeno da extrafiscalidade. Sintetiza o autor:

[...] Sinteticamente, isso significa que **várias regras, encontrando fundamento na mesma idéia comum, elevam-na à categoria de princípio**. Os princípios estão na Constituição permeando todo seu texto, alguns encontrando regulamentação explícita, enquanto outros vêm **embutidos** no contexto das diversas regras. (grifo nosso).³³⁹

Pelo exposto, inobstante o fato dos princípios expressos constitucionalmente, apontados neste tópico, já demonstrarem-se suficientes para justificar e fundamentar a extrafiscalidade pode-se afirmar que, em virtude das inúmeras regras que nela buscam fundamento, atualmente tem-se a extrafiscalidade como um verdadeiro princípio.

Salienta-se, por fim, que a realização dos objetivos fundamentais previstos na Constituição Federal, que pode se dar por meio da tributação extrafiscal, obviamente, deve

³³⁷ MELLO, Celso Antônio Bandeira de., op. cit., 2006, p. 87.

³³⁸ BASTOS, Celso Ribeiro. **Hermenêutica e interpretação constitucional**. São Paulo: Celso Bastos Editor; Instituto Brasileiro de Direito Constitucional, 1997, p. 131.

³³⁹ Ibid., p. 131.

estar associada à proteção e preservação ambiental, até como condição *sine qua non* para concretização de alguns deles, como melhor será abordado adiante neste estudo.

Analisados o conceito e o fundamento jurídico da extrafiscalidade, convém definir seu alcance ou sua aplicação.

4.2.3 Os limites da utilização dos tributos extrafiscais

Com o passar do tempo e em decorrência da própria evolução da sociedade e seus reclames, o Estado social tem se utilizado de forma crescente do tributo como instrumento extrafiscal. Sem sombra de dúvidas, nos dias atuais, a tributação extrafiscal constitui instrumento imprescindível para a consecução dos objetivos da política econômica estatal. No entanto, tem-se questionado os limites dessa utilização. Nesse sentido:

[...] põem-se em debate os limites a esta utilização e a sua necessária relação com os limites e princípios retores da imposição fiscal. Discute-se, assim, até que ponto a tributação extrafiscal não atentaria contra os princípios de justiça, equidade e outros balizadores da tributação fiscal. [...] Parte dos autores considera que os fins extrafiscais respondem a princípios distintos e em muitos casos até contraditórios com os relativos à tributação fiscal.³⁴⁰

Como resta expresso no texto trasladado, muitos autores diferenciam os princípios balizadores da atividade tributária em razão da utilização teleológica do tributo, ou seja, prescrevem princípios diversos e, algumas vezes, contraditórios para embasar ou fundamentar os tributos fiscais e extrafiscais.

Ocorre que, em sendo a extrafiscalidade a aplicação de uma fórmula jurídico-tributária pelo Estado que intenta ingerir-se na conjuntura política, econômica ou social, com finalidade outra além do provimento de recursos para o seu próprio custeio, deve ser essa atividade orientada pelas mesmas diretrizes próprias das demais exações tributárias, ou nos dizeres de Carvalho:

[...] ao construir suas pretensões extrafiscais, deverá o legislador pautar-se, inteiramente, dentro dos parâmetros constitucionais, observando as limitações de sua competência impositiva e os princípios superiores que regem a matéria, assim os expressos que os implícitos. Não tem cabimento aludir-se a regime

³⁴⁰ SPAGNOL, Werther Botelho., op. cit., 1994, p. 38.

especial, visto que o instrumento jurídico utilizado é invariavelmente o mesmo, modificando-se tão-somente a finalidade do seu manejo.³⁴¹

No mesmo sentido Spagnol afirma que algumas conclusões distorcidas são geradas em razão de visão viciada do sistema arrecadatório fiscal, pois ainda permanece a concepção equivocada de que a finalidade única da tributação é a obtenção de recursos para financiar a atividade estatal. Nesse diapasão, sustenta o autor, a exemplo de Carvalho, que os limites que delineiam a tributação extrafiscal “são os mesmos impostos, de maneira geral, ao poder de tributar e que as finalidades extrafiscais são um desdobramento ou complemento da atividade fiscal, geridas, nas respectivas dimensões, pelos mesmos princípios consagrados constitucionalmente”.³⁴²

Como se sabe não há direito ilimitado, assim, também a extrafiscalidade encontra limites nos âmbitos jurídico, econômico e social. No que tange ao aspecto jurídico, devem ser observadas, pelo legislador, as balizas impostas pela própria Constituição Federal e normas infraconstitucionais quando do estabelecimento da obrigação tributária; com relação ao aspecto econômico, a extrafiscalidade deve buscar o chamado “ótimo fiscal” que se traduz como o “limite inferior ao máximo de sacrifício permitido ao esgotamento das fontes de imposição”, e, por fim, no que refere ao terceiro aspecto, social, “perquire-se o limite permissível ao emprêgo dos meios financeiros no agregado humano, tendo em conta a ‘moral fiscal’ de seus componentes”. (sic).³⁴³

Pois bem, no que refere ao aspecto jurídico, que interessa a este estudo, estão as normas extrafiscais limitadas pelos princípios e regras constitucionais que norteiam a tributação.

Diante desta afirmação, pode-se questionar o que foi abordado no capítulo anterior, quando se tratou dos princípios constitucionais tributários, pois em alguns casos é inevitável o confronto entre o ditame principiológico com a norma de viés extrafiscal.

Embora não caiba o aprofundamento de teorias que se ocupam de conflitos principiológicos, deve-se salientar que, como já afirmou Gouvêa, “*a solução de conflitos de princípios que envolvam a extrafiscalidade passa pela ponderação de interesses e*

³⁴¹ CARVALHO, Paulo de Barros., op. cit., 2010, p. 288.

³⁴² SPAGNOL, Werther Botelho. O regime jurídico-constitucional aplicável às contribuições sociais no direito brasileiro, 2001, p. 27-28, apud GOUVÊA, Marcus de Freitas. **A extrafiscalidade no direito tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2006, p. 251-252.

³⁴³ CORRÊA, Walter Barbosa., op. cit., 1964, p. 55.

valores em jogo em cada caso especificamente considerado”. (grifo do autor).³⁴⁴

Complementa o referido autor:

Assim, dependendo das condições peculiares de cada caso apreciado pelo legislador ao instituir o mecanismo extrafiscal e pelo judiciário na solução concreta de lides ou no apreço da constitucionalidade das leis, tanto é possível que o valor pretendido pela norma extrafiscal seja preponderante quanto seja ele menos importante que os demais valores envolvidos.³⁴⁵

Como se viu no segundo capítulo deste estudo, algumas vezes, determinados princípios tributários podem ceder à extrafiscalidade, fazendo com que esta prepondere. Em muitos casos tal realidade se verifica porque o princípio constitucional se demonstra incompatível com a extrafiscalidade, que, como defendido, também foi elevada à categoria de princípio.

Ora, se o tributo é manejado visando atingir uma finalidade específica, que não a simples arrecadação, mormente quando busca assegurar um objetivo estatal positivo amparado pela Constituição Federal, é natural que, quando “da devida harmonização com a cedência parcial recíproca”³⁴⁶, a extrafiscalidade prepondere sobre o princípio, ou, em outras palavras, o valor buscado pela norma extrafiscal prevaleça sobre o valor protegido pelo princípio tributário.

Nesse sentido, pode-se inclusive lembrar o escólio de Story (1779-1845), jurista norte-americano que foi membro da Suprema Corte dos Estados Unidos, que afirmava que “nenhum axioma no direito ou na razão se acha mais claramente estabelecido que aquele, segundo o qual, onde se pretende o fim se autorizam os meios. Toda vez que se outorga um poder geral, aí se inclui todo o poder particular necessário a efetivá-lo”.³⁴⁷ Com a transcrição não se quer justificar que, em todos os casos e de forma arbitrária, os fins justificam os meios, mas que “onde a Constituição atribuiu poderes, implicitamente também conferiu os meios mais aptos a realizá-los”³⁴⁸, consagrando o *princípio dos poderes implícitos*. Com efeito, deve-se ressaltar que o referido princípio não é absoluto, complementa Bastos:

³⁴⁴ GOUVÊA, Marcus de Freitas., op. cit., 2006, p. 257.

³⁴⁵ Ibid., p. 257.

³⁴⁶ BASTOS, Celso Ribeiro., op. cit., 1997, p. 149.

³⁴⁷ STORY, Joseph. Commentaries on the constitution of the United States, 1873, p. 333. In: BASTOS, Celso Ribeiro., op. cit., 1997, p. 151.

³⁴⁸ BASTOS, Celso Ribeiro., op. cit., 1997, p. 151.

[...] De observar-se que este princípio [dos poderes implícitos], ao contrário dos postulados constitucionais, cede diante de algum princípio geral de Direito, ou de um princípio constitucional outro, com ele não compatível, **em determinados casos concretos**. Portanto, este princípio dos poderes implícitos está condicionado, o que equivale a dizer que não é absoluto em sua aplicação prática. Portanto, o que há é que **este princípio está submetido ao postulado da harmonização, decorrente do postulado da unidade, da superioridade e da máxima efetividade possível**. [...] (grifo nosso)³⁴⁹

Assim, defende-se a possibilidade da intervenção estatal por meio da tributação extrafiscal, visando à concretização de determinado objetivo positivo com arrimo constitucional, preponderar, *em alguns casos*, sobre objetivos ou valores outros amparados por princípios constitucionais tributários.

Por exemplo, se o Estado busca desestimular determinada prática, é natural que o faça mediante a exacerbação da carga fiscal, onerando de forma expressiva a referida situação de modo a torná-la inviável financeiramente ou pelo menos desaconselhável, porquanto o gravame se demonstra por demais elevado.

A tributação desmedida do exemplo em comento afronta, em um primeiro momento, dois princípios constitucionais tributários, quais sejam o da *capacidade contributiva* e da *vedação do confisco*, já analisados no capítulo anterior, que prescrevem, em linhas gerais, respectivamente, que os tributos devem ser graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte e que é vedada a sua utilização com efeito de confisco.

A aplicação de ambos, no entanto, pode ceder à extrafiscalidade, pois de outra forma não poderia ser esta praticada e, em sendo ela um meio utilizado pelo Estado para alcançar os seus objetivos constitucionais fundamentais, poderá *prevalecer* quando da harmonização dos princípios e valores em jogo.

Intentando fortalecer tal possibilidade, cabe lembrar o que foi referido no capítulo anterior, quando se tratou do princípio da capacidade contributiva, acerca da possibilidade constitucional da progressividade extrafiscal do imposto predial territorial urbano (IPTU) e a conseqüente observância da extrafiscalidade em detrimento do princípio tributário. Justifica Coêlho a preponderância da extrafiscalidade sobre o princípio da capacidade contributiva:

³⁴⁹ BASTOS, Celso Ribeiro., op. cit., 1997, p. 151.

[...] Sem a exacerbação da tributação não haveria como praticar a extrafiscalidade, que se caracteriza justamente pelo uso e manejo dos tributos, com a finalidade de atingir alvos diferentes da simples *arrecadação de dinheiro*. Nesses casos, a consideração da capacidade contributiva, que não está em causa, evidentemente, é demasia. [...]. (grifo do autor)³⁵⁰

De outro lado, também pode o Estado, objetivando estimular determinada atividade, conceder incentivos fiscais, adentrando, pois, no campo do *direito premial*. Sobre a eficácia do referido estímulo, Grau afirma que:

A sedução à adesão ao comportamento sugerido é, todavia, extremamente vigorosa, dado que os agentes econômicos por ela não tangidos passam a ocupar posição desprivilegiada nos mercados. Seus concorrentes gozam, porque aderiram a esse comportamento, de uma situação de donatário de determinado bem (redução ou isenção de tributo, preferência à obtenção de crédito, subsídio, v.g.), o que lhes confere melhores condições de participação naqueles mesmos mercados.³⁵¹

Com efeito, não é só no campo da tributação *proibitiva* que pode a extrafiscalidade *chocar-se* com determinado princípio constitucional, mas também no âmbito do direito premial em tela, quando o Estado visa, por meio da tributação, estimular determinada prática. Deve-se, neste caso, também observar as diretrizes há pouco defendidas.

No mesmo sentido [da necessária harmonização entre os princípios e normas constitucionais com a extrafiscalidade] também tem se posicionado o Supremo Tribunal Federal em alguns momentos, como por exemplo, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 581439/PR, de relatoria do Ministro Dias Toffoli, julgado em 20 de agosto de 2010, cujos trechos da decisão transcrevem-se a seguir:

TRIBUTÁRIO. IPI. DIFERENÇA ENTRE AS ALÍQUOTAS DE ENTRADA E SAÍDA. CREDITAMENTO. INVIABILIDADE. CONJUGAÇÃO DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DA NÃO-CUMULATIVIDADE E DA SELETIVIDADE. ART. 153, § 3º, I e II DA CARTA MAGNA.

1. Conquanto a relação entre a isenção e a sujeição à alíquota zero seja estabelecida no campo da extrafiscalidade, que atua, no caso, em domínios distintos (Poder

³⁵⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro., op. cit., 2010, p. 75.

³⁵¹ GRAU, Eros., op. cit. 2010, p. 149.

Legislativo, na isenção, e Poder Executivo, na tributação à alíquota zero), de se acentuar que é inadmissível que os princípios constitucionais convivam em antinomia, surgindo a necessidade de observância, além dos princípios constitucionais da não-cumulatividade e da extrafiscalidade, também o da seletividade, este último insculpido no inciso I do parágrafo 3º do art. 153 da Constituição Federal.

2. O aparente **conflito na dicção dos textos constitucionais revela tão-somente que o Direito há de ser entendido em seu todo, sistematicamente, almejando-se a hermenêutica mais razoável e que dê maior eficácia aos valores e princípios jurídicos consagrados na sociedade, porquanto é ontológico da Ciência Jurídica as indeterminações conceituais, antinomias e contradições.**

3. In casu, a diferença entre as alíquotas de entrada e saída existe mais em razão da seletividade e da essencialidade e menos em razão da extrafiscalidade. Daí ser possível o creditamento, com base na não-cumulatividade, quando a alíquota é zero, e não se autorizar o creditamento nas situações em que há mera diferença de alíquota, porque isso implicaria suplantá-lo, sem fundamento, preceitos outros talhados na Constituição. [...] (grifo nosso).³⁵²

Convém trazer à baila, também, outro posicionamento do Pretório Excelso, em sede do Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 360.461-7/MG, em que as agravantes buscavam obter, em sede recursal extraordinária, “a extensão jurisdicional, em seu favor do benefício da isenção tributária concedido pelo art. 2º da Lei nº 8.393/91” alegando, entre outros motivos, ofensa ao princípio da isonomia pela concessão da isenção tributária e utilização extrafiscal do IPI no caso específico. Em seu voto, o Ministro Celso de Mello, relator, esclareceu o caráter extrafiscal da isenção concedida visando conferir efetividade a um objetivo fundamental da República Federativa do Brasil, *verbis*:

A ‘ratio’ subjacente ao tratamento normativo estipulado pela Lei nº 8.393/91 (art. 2º), a partir dos próprios reflexos que projeta na área econômico-fiscal, evidencia que a delimitação de ordem espacial **condicionante** do acesso do contribuinte ao benefício legal da isenção tributária, **em matéria** de IPI sobre o açúcar de cana, **foi estabelecida** com o fim precípuo de viabilizar **a plena realização** de objetivo estatal **nitidamente** qualificado pela nota da extrafiscalidade. **É que a mencionada isenção**, tal como prevista no art. 2º da Lei nº 8.393/91, **objetiva conferir efetividade** ao art. 3º, incisos II e III, da Constituição da República, **eis que**, nesse sentido, **a função extrafiscal** do tributo **atua** como instrumento de promoção do desenvolvimento nacional e de superação das desigualdades sociais e regionais. (grifo do autor).³⁵³

³⁵² Recurso Extraordinário nº 581439-PR, de relatoria do Ministro Dias Toffoli, julgado em 20 de agosto de 2010.

³⁵³ Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 360.461-7-MG. Voto do Ministro Celso de Mello (Relator), p. 1083/1084.

Neste último caso, concluiu-se que a desequiparação operada pela lei em comento era razoável na medida em que encontrava fundamento na necessidade estatal de implementação de políticas governamentais. Tendo em vista, então, a ausência de elementos arbitrários na eleição do critério *discrimen*, a exemplo do que já se abordou no capítulo anterior, decidiu a Corte Suprema em 06 de dezembro de 2005, por votação unânime, que, no caso em questão, a norma de viés extrafiscal não conflita com o princípio da isonomia, posto que é exigência própria do referido postulado o “tratamento desigual para as situações desiguais na exata medida da desigualdade”.

Voltando à situação em que a tributação é mais gravosa, pois com ela visa o Estado finalidade diversa da arrecadação, deve-se ressaltar que a mesma – tributação extrafiscal – não se confunde com sanção, ou “tributação sancionatória” (como aludem alguns), razão pela qual cumpre diferenciá-las.

Na tributação mais gravosa é consentida ao contribuinte a liberdade para escolher determinada ação sobre a qual haja incidência de gravame mais brando ou até mesmo inexistente, de acordo com a lei. A “tributação sancionatória”, por sua vez, representa verdadeira *contraditio in terminis*, já que destoa do conceito legal de tributo prescrito no artigo 3º do Código Tributário Nacional que afirma tratar-se de 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. Complementa Domingues:

A extrafiscalidade, esclareça-se, não visa a impedir uma certa atividade (para isso existem as multas e as proibições), mas tem por fim condicionar a **liberdade de escolha** do agente econômico, através da graduação da carga tributária, em função, por exemplo, de critérios ambientais. Portanto, a tributação extrafiscal, fundada na teoria kelseniana da **sanção premial** [...] nada tem a ver com uma dita **tributação punitiva** (como a incidente sobre a distribuição disfarçada de lucros), que pretende ‘impedir diretamente um ato que a lei proíbe’, por isso mesmo caracterizada por RUBENS GOMES DE SOUSA como uma penalidade e não como um vero tributo. (grifo nosso)³⁵⁴

Apesar da clareza do dispositivo legal, não raro se verifica imprudente confusão entre os institutos. Talvez, como aponta Ferraz, queiram ainda confundir o tributo com sanção em razão de suas origens não democráticas, na medida em que antigamente, como

³⁵⁴ DOMINGUES, José Marcos. **Direito tributário e meio ambiente**. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 49-50.

já abordado neste estudo, o tributo era devido pelo vencido ao vencedor. Colaciona o referido autor, inclusive, escólio de Ezio Vanoni que afirmara que “o tributo ordinário trazia impresso, em todo mundo pré-romano, o estigma da servidão”.³⁵⁵

No entanto, não se justifica hodiernamente a percepção do tributo como pena, em razão da própria definição legal de tributo, já abordada no tópico 4.1.1 deste estudo, que veda a previsão de atividade ilícita na hipótese normativa de incidência tributária.

Com efeito, pode-se falar em *tributação proibitiva*, referindo-se à tributação extrafiscal que agrava determinada exação visando desestimular determinada conduta, o que não implica dizer que ela é sancionatória, pois é patente a diferença entre os institutos do *tributo extrafiscal proibitivo* e da *sanção*, na medida em que pelo primeiro, tem-se a regra jurídica prevendo exação que objetiva “impedir ou desestimular, *indiretamente*, um ato ou fato que a ordem jurídica *permite*”, já pelo segundo, ou seja, com a sanção, tem-se regra jurídica, também utilizada pelo Estado, mas para “impedir ou desestimular, *diretamente*, um ato ou fato que a ordem jurídica *proíbe*”.³⁵⁶ Assim, conforme já mencionado em momento anterior, a distinção se verifica na análise da hipótese de incidência da exação.

Pois bem, afirmou-se no início deste tópico que as normas extrafiscais encontram-se balizadas pelos princípios e regras constitucionais que norteiam a tributação e, em seguida, defendeu-se a possibilidade da tributação extrafiscal – que visa à realização de determinado objetivo estatal positivo – preponderar, como dito, em alguns casos, sobre objetivos ou valores outros amparados por princípios constitucionais tributários.

Para finalizar, cumpre ressaltar que tal constatação ou afirmativa, ao contrário do que se possa de súbito concluir, *corrobora* o fato de que se constituem os princípios constitucionais tributários conspícuos *limites* à extrafiscalidade, pois, como dito, a solução dos eventuais conflitos existentes [extrafiscalidade *versus* princípio(s)] *necessariamente* deve observar as diretrizes hermenêuticas interpretativas que apontam para a *ponderação de interesses e valores em questão em cada caso especificamente considerado*.

Por todo o exposto neste tópico, pode-se afirmar que os limites da *tributação extrafiscal* são os mesmos da *tributação fiscal*, posto que em ambos os casos trata-se do mesmo instrumento jurídico, que se distingue apenas pela finalidade do seu manejo. Deve,

³⁵⁵ FERRAZ, Roberto. Tributação ambientalmente orientada e as espécies tributárias no Brasil. In: TÔRRES, Heleno Taveira (org.) **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 334.

³⁵⁶ BECKER, Alfredo Augusto., op. cit., 2007, p. 645-646.

portanto, o tributo extrafiscal, no momento de sua elaboração e aplicação, submeter-se ao mesmo regramento normativo imposto à atividade tributária como um todo.

4.3 NORMAS TRIBUTÁRIAS INDUTORAS NA CONCRETIZAÇÃO DE OBJETIVOS POSITIVOS DO ESTADO

O Estado, como visto, pode intervir de forma direta na ordem econômica nos casos delineados no artigo 173 da Carta Magna, mas também pode intervir de forma indireta, ocasião em que não atua como sujeito econômico, mas regula a economia por meio de legislação. Daí Graú diferenciar, como visto, a intervenção *no* domínio econômico – quando atua diretamente o Estado como agente, casos de intervenção por absorção e participação – e *sobre* o domínio econômico – quando atua como regulador da atividade econômica, casos de intervenção por direção e indução.³⁵⁷

Por meio da intervenção indireta, ou *sobre* o domínio econômico, pode o Estado condicionar certos comportamentos, estimulando ou limitando determinadas práticas por intermédio de normas regulamentadoras, de acordo com os ditames do artigo 174 da Constituição Federal, que dispõe que “como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento [...]”

Com efeito, a intervenção indireta pode se dar por normas de direção ou normas de indução, como já visto. A intervenção efetivada por normas de direção se manifesta por meio de comandos cogentes que prescrevem comportamentos a serem adotados obrigatoriamente, vinculando a hipótese normativa a um único conseqüente.

Ao contrário, as normas ditas indutoras, que mais interessam ao presente estudo, possibilitam a escolha pelo destinatário da norma da conduta a ser praticada, na medida em que, embora dispositivas, trazem em seu bojo preceito condicionador de comportamento, que o persuadem, agindo diretamente no campo de sua formação de vontade e que, no mais das vezes, fazem com que decida de acordo com a vontade do legislador ou com a finalidade real da norma. Neste caso, pode-se afirmar que a hipótese normativa pode levar ao menos a dois conseqüentes, conforme seja a opção tomada pelo agente econômico.

Sobre as normas de intervenção por direção e por indução e do já tratado “efeito de notícia”, Corrêa complementa:

³⁵⁷ GRAU, Eros., op. cit. 2010, p. 147.

[...] enquanto na imposição se procura evitar, mediante o abrandamento dos efeitos de notícia, um desvio do comportamento das pessoas, no tributo extrafiscal há o propósito de agravar o aludido efeito, a fim de que ele represente um estímulo, realmente provocador de uma alteração de comportamento. (sic)³⁵⁸

As hipóteses de incidência tributárias indutoras sempre consideram o mercado a que se destinam, trazendo consigo elementos suficientes de convencimento que podem ser verificados, ou ter sua efetividade comprovada, no panorama real de concretização do comando normativo, quando o destinatário final da norma tem a opção de decidir, ou não, de acordo com sua conveniência, pelo ato perseguido pelo legislador.

Assim, se o Estado visa estimular o consumo de determinado produto pode, por meio de norma indutora, reduzir a alíquota incidente sobre o mesmo ou até isentá-lo de tributação, fazendo com que o seu preço final seja não só acessível, mas convidativo, atraindo assim os consumidores e concretizando a finalidade normativa. Resulta claro, portanto, quão eficazes são esses mecanismos à disposição do Poder Público para o alcance de fins por ele desejados, que, ao final, como dito, resultam da própria vontade coletiva.

Schoueri aponta como fator relevante da intervenção por indução o fato de que “ela, longe de afastar o mercado, o pressupõe, já que se vale de meios de convencimento cujo efeito apenas se dá num cenário em que o destinatário da norma pode decidir pela conveniência, ou não, do ato visado”. Neste caso, tem-se a tributação que privilegia o mercado como centro decisório, diferentemente das normas de intervenção por direção, as quais têm origem no âmbito político.³⁵⁹

Nesse contexto, faz-se uso da distinção proposta por Rinck para as normas tributárias de intervenção por *indução* e as de intervenção por *direção*:

[...] no planejamento indicativo [normas tributárias de intervenção por indução], o Estado apresenta apenas um prognóstico do desenvolvimento econômico, oferecendo incentivos que devem influir nos cálculos dos agentes econômicos, a quem cabe decidir. Permaneceria, daí, em funcionamento o mecanismo de mercado. Segundo o mesmo autor [Gerd Rinck], no planejamento imperativo [normas tributárias de intervenção por direção] o mecanismo de mercado é

³⁵⁸ CORRÊA, Walter Barbosa., op. cit., 1964, p. 50.

³⁵⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo., op. cit., 2005, p. 44.

deixado de lado, seja porque o Estado fixa preços máximos, seja porque introduz quotas, limita produção, determina estoques, impõe ou proíbe investimentos ou, de qualquer modo, intervém diretamente na liberdade do indivíduo.³⁶⁰

Pode o Estado, então, utilizar-se da tributação ou das normas tributárias de indução, quando pretender a adoção de determinados comportamentos da coletividade, ao passo que tais regras findam por materializar, no plano concreto, os objetivos estatais nelas imiscuídos, *estimulando* ou *desestimulando* determinadas práticas. Sobre as modalidades de intervenção por indução, Schoueri anota que:

Na indução por *estímulos*, proporciona o Estado, vantagens adicionais àqueles que incorrem nos atos contemplados pela norma, que não seriam obtidas no livre funcionamento do mercado; no caso de *desincentivos*, recai o destinatário da norma em custos que não lhe seriam imputados, em caso de livre curso do mercado. Estímulos e desestímulos podem, entretanto, ser estudados em conjunto, quando se toma em consideração que ‘a isenção, sob uma análise estritamente financeira, mas de projeção sobre o campo jurídico, pela sua implicação com os princípios de justiça fiscal, importaria então em mero agravamento da carga tributária sobre os contribuintes não isentos, quer dizer, fora do âmbito de incidência do preceito isentivo’. Daí, pois, ser lícito, para o estudo das normas tributárias indutoras, concentrar-se nos estímulos ou desestímulos, tendo-se em conta que quando uns são estimulados, outros são desestimulados na mesma medida. (grifo nosso)³⁶¹

É cediço que a República Federativa do Brasil tem por objetivos fundamentais, como dito, a construção de uma sociedade livre, justa e solidária; a garantia do desenvolvimento nacional; a erradicação da pobreza e da marginalização buscando a redução das desigualdades sociais e regionais bem como a promoção do bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação, associados, obviamente, ao dever de proteção e preservação ambiental, conforme preceituam os artigos 3º e 225 da Constituição Federal de 1988.

Para a efetiva realização de tais objetivos, como visto, o Estado pode regular, por meio de normas jurídicas, a vida em sociedade, prescrevendo comportamentos obrigatórios ou induzindo outros.

Becker sustenta que grande parte da população não compreende as exigências do bem comum, pois, normalmente, tais exigências não são praticadas e tampouco aceitas em

³⁶⁰ RINCK, Gerd. *Wirtschaftsrecht.*, 1969, p. 79 apud SCHOUERI, Luís Eduardo., op. cit., 2005, p. 45.

³⁶¹ SCHOUERI, Luís Eduardo., op. cit., 2005, p. 54-55.

virtude dos *vícios tradicionais da humanidade*, razão pela qual entende que a eventual imposição de regra jurídica que proíba tais vícios ou obrigue a prática de atos de solidariedade, de forma direta, poderia acarretar piores consequências, resultando em “graves perturbações de ordem econômica, social ou moral”.³⁶²

Nesse diapasão, considerados os reflexos psicológicos dos indivíduos, pode-se inferir que também é mais *palatável* a norma tributária de intervenção por indução que por direção, na medida em que possibilita a escolha pelos agentes econômicos da decisão a ser tomada, a qual pode ser conduzida pelo Estado por meio de incentivos/desincentivos, como visto.

Por ser a norma tributária instrumento estatal legítimo de intervenção sobre o domínio econômico, tendo em vista a possibilidade da sua utilização com finalidade diversa da mera arrecadação, resta claro que ela tem potencial expressivo para concretizar ou implementar objetivos positivos. No mesmo sentido:

A possibilidade de, por meio da tributação, se implementarem políticas públicas legítimas e de se direcionarem as práticas dos cidadãos no sentido que melhor atenda às finalidades constitucionais demonstra que, se bem utilizada, a tributação pode, sim, gerar uma situação mais justa e equânime entre todos os agentes sociais.³⁶³

Assim, a norma tributária, seja por meio de estímulos ou desestímulos, finda por conduzir o comportamento de seus destinatários, ao conferir-lhes oportunidade de escolher por opção que acarretará incidência tributária mais amena ou mais onerosa.

Pode, portanto, a hipótese normativa tributária incrementar determinadas atividades ou corrigir outras. E, nesse sentido, no que refere aos tributos extrafiscais, Catão conclui que são aqueles “destinados prioritariamente à correção de situações indesejadas sob o ponto de vista social, econômico ou político”³⁶⁴

Nesse cotejo, tributos podem ser instituídos centrados nos efeitos indutivos de comportamento dos indivíduos, que passam a adotar condutas em sintonia com os objetivos sociais, políticos e econômicos do Estado, como já se viu. Também Carrazza:

³⁶² BECKER, Alfredo Augusto., op. cit., 2007, p. 627.

³⁶³ TAVARES, Diogo Ferraz Lemos. A capacidade contributiva na tributação extrafiscal. In: DOMINGUES, José Marcos (Org). **Direito tributário e políticas públicas**. São Paulo: MP editora, 2008, p. 90.

³⁶⁴ CATÃO, Marcos André Vinhas. **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 22.

Em suma, da concepção do tributo como meio de obtenção de recursos avançou-se para a idéia de que ele pode e deve ser utilizado para favorecer a realização dos mais elevados objetivos sociais, econômicos e políticos. Converteu-se, pois, num instrumento privilegiado de intervenção estatal, em ordem a possibilitar, por exemplo, uma melhor distribuição de renda do País.³⁶⁵

E, como não poderia deixar de ser, o campo ambiental, há algum tempo, vem se mostrando área de crescente labor normativo-tributário. Após numerosas discussões acerca de que tipo normativo deveria ser utilizado – normas de direção ou de indução – tem-se optado pelo último, tendo em vista o fato de que constituem mecanismos mais sutis e, na maioria das vezes, mais eficazes.

A análise do perfil comportamental dos contribuintes brasileiros permite concluir que estes findam por concretizar ou fazer o que deles a nação espera, mediante a tributação indutora, artifício que os leva a crer que estão conduzindo seus negócios livremente, já que permite a escolha do comportamento a ser adotado.

Elali afirma que “as normas tributárias indutoras, quando veiculam incentivos, têm uma importância fundamental na redução das desigualdades regionais e sociais”³⁶⁶, ou seja, destaca a relevância pragmática das mesmas, pois quando delas o Estado se utiliza objetivando incentivar ou desestimular condutas, objetiva minimizar ou solver distúrbios econômicos ou sociais.

No caso específico do meio ambiente, as normas tributárias indutoras funcionam como mecanismos enérgicos de desestímulo às práticas ambientalmente inconvenientes e também de incentivo à escolha por condutas, ou preferências econômicas, ambientalmente almejadas.

Sobre o benefício dos incentivos fiscais em detrimento de medidas punitivas no âmbito ambiental, Altamirano aponta que:

Estos [os incentivos fiscais] serán de mayor eficacia a la sanción mediante la imposición, pues el agente evaluará la conveniencia de optar por aquellos dado que, em general, viabiliza la realización de sus objetivos comerciales. [...] Es mejor incentivar que penalizar, estimular la inversión em controles de la

³⁶⁵ CARRAZA, Roque Antonio., op. cit., 2008, p. 688.

³⁶⁶ ELALI, André. **Tributação e regulação econômica**: um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais. São Paulo: MP editora, 2007, p. 29.

*contaminación que sancionar con gravámenes cuyo cumplimiento tienen por efecto asfixiar a la actividad industrial, cuando no crean un clima de incertidumbre sobre los alcances de su cumplimiento.*³⁶⁷

Por fim, cabe salientar, que a tributação ambiental não tem por fim punir ilicitudes – área do direito penal ambiental –, mas orientar a conduta do agente econômico (sujeito passivo da obrigação tributária), no sentido de que este aja em conformidade com os objetivos positivos estatais legitimados constitucionalmente.

4.3.1 Tributação ambiental: a extrafiscalidade como instrumento estatal de preservação do meio ambiente

A origem formal dos gravames ecológicos remonta a 1920, quando Pigou sugeriu, pela primeira vez, a criação de um imposto por unidade de medida de poluição, buscando, com este, corrigir as externalidades negativas, conforme se verá a seguir.³⁶⁸

4.3.1.1 Pigou e a internalização das externalidades negativas

Sabe-se que toda produção humana gera impacto ambiental, que pode ser positivo ou negativo. Os custos ou benefícios que circulam externamente ao mercado correspondem às externalidades. Sobre elas elucida Amaral:

[...] As empresas, na maioria das vezes, com a produção de seus produtos geram custos sociais e não os incorporam ao preço do produto, por uma ausência ou insuficiência de intervenção do Estado em atribuí-la aos seus causadores. No entanto, em caso de benefícios sociais (v.g., geração de empregos), advindos de sua instalação em determinada região, os agentes econômicos buscam, constantemente, obter compensação por meio de benefícios fiscais ou financeiros fornecidos pelo Estado [...]³⁶⁹

³⁶⁷ ALTAMIRANO, Alejandro C. El derecho constitucional a un ambiente sano, derechos humanos y su vinculación con el derecho tributario. In: MARINS, James (Coord.). **Tributação e meio ambiente**. Curitiba: Juruá: 2008, p. 38-39.

³⁶⁸ BADR, Fernanda Matos. Tributação e a defesa do meio ambiente. In: MAIA, Alexandre Aguiar (Coord.). **Tributação ambiental**. Fortaleza: Tipoprogresso, 2009, p. 131-152.

³⁶⁹ AMARAL, Paulo Henrique do. **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007, p. 40.

No mesmo sentido, complementa Motta afirmando que “as externalidades surgem quando o consumo ou a produção de um bem gera efeitos adversos (ou benéficos) a outros consumidores e/ou firmas, e estes não são compensados efetivamente no mercado via o sistema de preços”.³⁷⁰ Assim, quando a atividade econômica gera benefícios à coletividade, tem-se as externalidades positivas e, ao contrário, quando gera custos sociais, externalidades negativas.

Com efeito, pode-se entender por externalidade negativa uma falha de mercado, situação que pode justificar uma intervenção estatal visando regular a economia. As externalidades representam vantagens e desvantagens de determinada atividade privada, de produção ou consumo, que em razão de falha do mercado, são desfrutadas ou sofridas pela coletividade, no lugar daquele que lhes deu origem.

Na relação entre economia e meio ambiente é comum a utilização deste por agentes econômicos como depósito ou insumo, sem a internalização dos custos ambientais, provocando a falha de mercado e fazendo com que a coletividade suporte o ônus, consagrando a conhecida máxima econômica “privatização dos lucros e socialização dos prejuízos”.³⁷¹

Pigou (1877-1959), economista inglês, buscou imputar ao Estado o dever de corrigir as distorções causadas pelas escolhas individuais, por meio de estímulo a determinados comportamentos de agentes econômicos no mercado buscando corrigir as externalidades negativas.

Pigou considerou “deseconomias externas os efeitos sociais danosos da produção privada, e [...] economias externas os efeitos de aumento de bem-estar social da produção privada”.³⁷² Para ele, o mercado deveria promover a internalização dos custos suportados por terceiros alheios ao processo econômico, ou seja, as deseconomias externas, muitas vezes intimamente relacionadas ao uso indiscriminado de recursos naturais, deveriam ser experimentadas, de alguma forma, pelo agente causador.

Deveria então o Estado, buscando a promoção do *Welfare State*, intervir por meio da imposição de algum tributo, cujo valor equivaleria ao custo gerado pela externalidade,

³⁷⁰ MOTTA, Ronaldo Serôa da. Análise de custo-benefício do meio ambiente apud ALMEIDA, Luciana Togueiro de. **Instrumentos de política ambiental**: debate internacional e questões para o Brasil. Campinas (SP): UNICAMP, 1994. Dissertação de mestrado em Economia, Universidade Estadual de Campinas, 1994, p. 10.

³⁷¹ AMARAL, Paulo Henrique do., op. cit., 2007, p. 41.

³⁷² DERANI, Cristiane., op. cit., 2008, p. 91.

tentando, de alguma forma, equilibrar a relação “compensando” os custos/efeitos sociais da produção privada.³⁷³

Em decorrência da exação, o custo final dos produtos seria alterado bem como o seu consumo, pois o produto posto no mercado contemplaria seu custo interno – decorrente da aquisição da matéria-prima bem como do processo de produção – e, também, o custo externo – consistente no valor referente aos gastos necessários para recuperar os efeitos negativos provocados na sociedade, ou seja, o produto chegaria ao consumidor final com um preço mais elevado, fato que, via de consequência, ensejaria alteração no seu consumo. No mesmo sentido, Amaral exemplifica a solução proposta por Pigou:

A solução pigouviana consiste, sobretudo, em fazer com que os preços sejam corretos, ou seja, computam-se os custos sociais produzidos pela poluição, acrescentando-o ao preço de mercado, por meio de imposto unitário, cujo tipo impositivo coincide, idealmente, com o custo marginal da poluição. Destarte, passa-se de um preço de mercado excessivamente baixo a um preço mais alto, ao se observarem os danos causados pela poluição, resultando, assim, na alteração da quantidade de produção mais reduzida. Dessa forma, tal resultado será socialmente ótimo ao contemplar os benefícios e malefícios cujos seus produtos geram à sociedade.³⁷⁴

Tem-se, portanto, em Pigou, uma teoria consistente na internalização do custo ambiental no preço do produto e, portanto, uma proposta de preservação ambiental, pois se tais custos – da degradação do meio ambiente – não se refletem nos preços, mais dificilmente poderão ser verificadas decisões econômicas ecologicamente corretas, conforme já afirmado em outro momento:

Considerando que a atividade econômica como um todo é norteada pelo binômio custo-benefício, e que, muito embora não seja fator único e exclusivo o custo, sabe-se que ele se demonstra fator de destacada importância quando da tomada das decisões cotidianas. As ‘*green taxes*’ fazem com que seja embutido no preço de consumo final, o ‘custo ambiental’.³⁷⁵

³⁷³ DERANI, Cristiane., op. cit., 2008, p. 91.

³⁷⁴ AMARAL, Paulo Henrique do., op. cit., 2007, p. 53.

³⁷⁵ BADR, Fernanda Matos. Contribuição de intervenção no domínio econômico incidente sobre operações com combustíveis (cide-combustíveis): um caso de “*green tax*” no Brasil. In: Reunião anual da SBPC, 61., 2009, Manaus. **Anais da 61ª Reunião anual da Sociedade Brasileira para o progresso da ciência**. São Paulo: SBPC, 2010. Disponível em: <<http://www.sbpcnet.org.br/livro/61ra/resumos/resumos/5549.htm>>. Acesso em: 21 jan. 2011.

Entretanto, pode-se apontar algumas fendas na teoria pigouviana. Em um primeiro momento, percebe-se que a teoria de Pigou busca valorar monetariamente o meio ambiente ao pretender estabelecer exação tributária visando “compensar” o custo ambiental.

Em seguida, pode-se aduzir também que, o Estado do Bem-estar por ele perseguido, pode não ser alcançado justamente em razão da aplicação de sua teoria. Tal afirmação pode se confirmar mediante a análise de sua teoria sob diversos prismas a seguir aventados.

A internalização das externalidades por meio da imposição tributária pode fazer com que esse “custo social” seja duplamente suportado pela sociedade quando o produtor simplesmente repassa para os produtos o valor da tributação incidente sobre os mesmos; ou, por outro ângulo, pode-se vislumbrar a situação em que a *taxação* das externalidades pode fazer com que os custos da produção privada tornem-se tão onerosos a ponto de desestímulo da própria atividade econômica, gerando com isso, o encerramento da atividade com consequente desemprego, etc.

No entanto, não há como negar a importância de Pigou para o direito ambiental tributário, pois ao introduzir, já no início do século XX o conceito de externalidade ambiental e buscar internalizar esse custo social-ambiental gerado pela produção privada no tributo a ser suportado pelo agente causador, demonstra que já estava afinado com as preocupações ambientais hodiernas. Ainda mais porque já vislumbrava a concepção moderna de desenvolvimento sustentável focada no bem-estar social.

Há que se ressaltar, também, a importância de se inserir o Estado nessa relação, fazendo com que este interviesse na economia. Assim, verifica-se a intervenção estatal na economia visando não só o equilíbrio do mercado, mas induzindo comportamentos por meio da tributação, objetivando a sustentabilidade ambiental.

Com efeito, antes da formulação da teoria Pigouviana, já era possível se observar intervenções públicas dotadas das mesmas características, embora implementadas com finalidade diversa: a obtenção de receita e não a correção de falhas do Estado ou da economia. Mas deve-se ressaltar, que, após Pigou, o legislador passou a dirigir os tributos, de forma consciente, à promoção da mudança comportamental, por meio de estímulo

financeiro negativo que finda por conduzir os indivíduos ao abandono de modelos de comportamento insustentáveis.³⁷⁶

4.3.1.2 Normas tributárias indutoras e a preservação ambiental

A Constituição Federal dispõe, em seu artigo 225, que “todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações”. Constituindo, portanto, *múnus estatal* e privado a defesa e preservação do meio ambiente, como analisado no primeiro capítulo.

Já se abordou exaustivamente a possibilidade da tributação com finalidade outra que o mero abastecimento dos cofres públicos para satisfação das necessidades públicas; bem como a plausibilidade da utilização de normas tributárias indutoras como intervenção estatal sobre o domínio econômico ou visando adoção de determinados comportamentos por seus destinatários.

Nesse contexto, há que se ressaltar, tendo em vista a admissibilidade do emprego de normas tributárias indutoras tentando a concretização de objetivos estatais positivos, que os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil estão intimamente atrelados ao desenvolvimento econômico do mesmo.

No que tange ao desenvolvimento econômico e o seu relacionamento com o meio ambiente, ventila-se um *aparente* conflito, na medida em que, como já apontado anteriormente, não são raras as vezes em que os agentes econômicos utilizam o meio ambiente como insumo ou depósito provocando externalidades negativas.

De fato, não se pode negar que o fator natureza integra o processo econômico: “natureza é o primeiro valor da economia, é a primeira apropriação, base de qualquer transformação”.³⁷⁷ E o fator natureza, infelizmente, é muitas vezes utilizado pelo agente econômico sem o desvelo adequado, fenômeno que incute a concepção de que todo progresso implica necessariamente em degradação ambiental. No entanto, deve-se salientar que a Constituição brasileira adota a ideia de inexistência de conflito entre economia e ecologia, porquanto ambas têm o mesmo escopo.

³⁷⁶ SOARES, Cláudia Alexandra Dias. **O imposto ecológico**: contributo para o estudo dos instrumentos económicos de defesa do ambiente. Coimbra editora, 2001, p. 65-67.

³⁷⁷ DERANI, Cristiane., 2008, op. cit., p. 101.

O objetivo original da prática econômica está atrelado à manutenção da existência – manutenção das bases da vida – *Lebensgrundlagen*.³⁷⁸ A própria CF, precisamente em seu artigo 170, VI, ao elencar a defesa do meio ambiente como princípio da ordem econômica já dispõe que esta tem por fim assegurar a todos a existência digna.

Com efeito, pode-se afirmar que o mencionado dispositivo é complementado pelo artigo 225, da CF, que orienta a concretização de políticas públicas capazes de efetivar o desenvolvimento produtivo com a utilização sustentável da natureza.

No mesmo sentido, Derani afirma que “a essência da ordem econômica, a sua finalidade máxima, está em assegurar a todos existência digna” e, em seguida, que a preocupação com desenvolvimento sustentável, ou com a garantia de que as presentes e futuras gerações terão livre disposição do meio ambiente ecologicamente equilibrado, também tem o mesmo escopo: assegurar a todos existência digna.³⁷⁹ Isso porque a *sadia qualidade de vida*, como visto no primeiro capítulo deste estudo, retrata elemento fundamental para a composição de uma existência digna.

Assim, tem-se que, tanto *economia* quanto *ecologia*, enquanto valores resguardados pela Carta Magna, confluem harmonicamente para a consecução da existência digna, fundamento da República. Percebe-se, portanto, em rápida análise que os preceitos constitucionais se complementam, na medida em que procuram conciliar as práticas econômicas com os valores ambientais visando à concretização dos objetivos fundamentais da República insculpidos no artigo 3º do Texto Constitucional.

Acreditar existir antagonismo intransponível entre economia e ecologia implica consentir com a ideia de progresso apartado da ideia de qualidade de vida. A grande questão para conciliação entre economia e ecologia reside no equilíbrio entre “riqueza coletiva existente e esgotável com riqueza individual e criável [...]. Não há verdadeiro progresso com deterioração da qualidade de vida, e será ilusório qualquer desenvolvimento à custa da degradação ecológica”.³⁸⁰

Assim, pode-se afirmar que a Constituição brasileira, em razão de sua unicidade e sistematicidade, exige a conjugação harmônica de valores normatizados aparentemente antagônicos, ao estabelecer em seu texto princípios, relativos à vida dos indivíduos, interdependentes e de observância obrigatória

³⁷⁸ DERANI, Cristiane., 2008, op. cit., p. 100.

³⁷⁹ Ibid., p. 221.

³⁸⁰ Ibid., p. 100.

Pois bem, por força do artigo 170, VI, da CF, deverá a ordem econômica observar, dentre outros princípios, “a defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação.” Diante da leitura do mencionado dispositivo, percebe-se evidente a chancela constitucional para utilização da tributação visando à observância de tais objetivos. Compactua com esse entendimento Modé:

[...] a aplicação da tributação, instrumento de implementação de política econômica, com vistas à defesa do meio ambiente, é, segundo descrito no art. 170 da Constituição Federal, 1988, imperativo. Desta forma, os poderes constituídos, Legislativo em sua plenitude, e Executivo nas funções que exerce por delegação, não podem se afastar de tal missão.³⁸¹

Com efeito, o Estado, objetivando cumprir o que lhe foi imposto constitucionalmente, no que concerne ao meio ambiente, pode se utilizar da tributação, intervindo sobre o domínio econômico, elevando ou diminuindo a carga tributária sobre determinadas situações, buscando incentivar ou não condutas, preconizando comportamentos ambientalmente desejáveis e apregoando o desenvolvimento sustentável.

Sabe-se que a constante e incessante busca pelo desenvolvimento econômico tem ocasionado danos irreparáveis ao meio ambiente, mormente, quando as atuações das indústrias voltam-se à exploração dos recursos naturais sem a observância do controle ambiental adequado. E, pode-se afirmar que, nos dias atuais, demonstra-se mais evidente a preocupação com a conciliação entre o desenvolvimento econômico e a proteção e preservação ambiental, ou seja, busca-se, cada vez mais, o progresso da atividade econômica com a utilização racional dos recursos ambientais.

Inobstante a defesa ambiental restar estabelecida pela Carta Magna como dever de todos, a atividade empresarial, no mais das vezes, vem desconsiderando os efeitos danosos provenientes de muitas de suas atividades, fato que reclama intervenção estatal eficaz com vistas à preservação ambiental. Sobre a necessária intervenção do Estado, Saleme:

A presença do Estado como ente que dá a proteção ao indivíduo foi tema de amplo debate entre filósofos e juristas envolvidos no processo de

³⁸¹ MODÉ, Fernando Magalhães. **Tributação ambiental: a função do tributo na proteção do meio ambiente.** Curitiba: Juruá, 2007, p. 76.

democratização dos autoritários estados do passado. No entanto, quando a civilização iniciou seu processo de descaso ao meio ambiente, pouco se falou da ingerência do Estado para proteger esses recursos escassos e finitos. A atuação e presença do Estado, no estágio da civilização que nos encontramos, ainda é necessário, assim como foi no passado.³⁸²

Como visto, pode dispor o Poder Público de todos os mecanismos conferidos pela Constituição Federal para fazer valer os mandamentos nela expressos, na medida em que o artigo 174 do Texto Político Fundamental dispõe ser o Estado agente normativo e regulador da atividade econômica, conferindo-lhe, portanto, a utilização de instrumentos normativos e econômicos, para a concretização dos objetivos republicanos.

Pois bem, no que concerne ao campo da tributação ambiental, tem-se percebido a preferência pela utilização de normas tributárias indutoras, perfilhando entendimento de que é mais benéfica a utilização de instrumentos tributários que tragam consigo a previsão dos custos ecológicos no mecanismo de preços do mercado do que a adoção de ordens ou proibições.³⁸³ Complementa Schoueri lembrando Cansier:

[...] adotado o regime de ordens ou proibições, o emitente não teria incentivo de buscar novas reduções de poluição, uma vez atingido o nível previsto pela norma de direção; com o instrumento tributário, é possível maior escalonamento, bastando que a redução do tributo se faça proporcionalmente à redução do nível de emissões [...].³⁸⁴

De outro lado, a fim de introduzir um “producente interesse ecológico”, Tôrres sugere a previsão normativa de subvenções ou isenções com escopo ambiental, para fins preventivos e até mesmo corretivos.³⁸⁵

Bobbio já referia à distinção entre ordenamento repressivo e ordenamento promocional, quando pelo primeiro, poder-se-ia impedir uma ação de três maneiras, ao torná-la: impossível, difícil ou desvantajosa. E, por outro lado, tratando de ordenamento

³⁸² SALEME, Edson Ricardo., op. cit., 2004, p. 201.

³⁸³ SCHOUERI, Luís Eduardo., op. cit., 2005, p. 48.

³⁸⁴ Ibid., p. 48.

³⁸⁵ TÔRRES, Heleno Taveira. Da relação entre competências constitucionais tributária e ambiental: os limites dos chamados “tributos ambientais”. In: TÔRRES, Heleno Taveira (org.), op. cit., 2005, p. 110.

promocional, a mesma ação poderia ser igualmente impedida também por três formas, ao torná-la: necessária, fácil ou vantajosa.³⁸⁶

O ordenamento contemporâneo (ordenamento promocional), ao contrário do existente no século XIX que buscava “tornar certas ações mais ‘penosas’ tornando outras vantajosas *a contrario sensu*” (ordenamento repressivo), busca “o encorajamento de certas condutas que, para se produzirem, necessitam das sanções positivas também ditas premiais”, ou seja, prima pelo artifício da *facilitação*, quando prevê uma subvenção, ou do *prêmio*, quando traz uma isenção, por exemplo, objetivando a promoção de determinadas ações.³⁸⁷

E é justamente nesse contexto onde se verifica grande parte das normas tributárias ambientais, razão pela qual, inclusive, aponta-se a *dualidade* na tributação ambiental, pois ao mesmo tempo em que serve como mecanismo proibitivo de atividades degradantes, funciona também “como forma de incentivo às empresas que empregam tecnologias limpas em sua produção”.³⁸⁸

No campo ambiental, em virtude do próprio bem em espeque, prefere-se a adoção de medidas profiláticas, visando prevenir o dano, às medidas repressivas, as quais ocorrem posteriormente a aquele. Pode-se apontar, também, que é preferível a opção por políticas públicas de desoneração tributária à instituição de novos tributos incidentes sobre atividades degradantes, agravando a carga tributária sem a certeza de que, com isso, será preservado o meio ambiente.

Antes da abordagem sobre a forma que se sucede a tributação ambiental no Brasil, cumpre tecer algumas considerações e críticas sobre a referida prática.

4.3.1.3 *Internalização das externalidades negativas, a extrafiscalidade tributária e a defesa do meio ambiente: constatações, críticas e considerações*

A tributação, indubitavelmente, constitui-se em mecanismo capaz de induzir práticas econômicas e sociais em conformidade com o meio ambiente ou visando a proteção de outros valores constitucionalmente assegurados, como já se viu. Salienta-se,

³⁸⁶ BOBBIO, Norberto. Dalla struttura alla funzione: nuovi studi di teoria del diritto, p. 27-28, apud TRENNEPOHL, Terence. **Incentivos fiscais no direito ambiental**. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 110.

³⁸⁷ FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. O pensamento jurídico de Norberto Bobbio. In: BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. 10. ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1999, p. 13

³⁸⁸ ARAÚJO, Cláudia Campos de; FERREIRA, Maria Isabel Reis; RODRIGUES, Patrícia Castilho; SANTOS, Simone Marques dos. **Meio ambiente e sistema tributário: novas perspectivas**. São Paulo: Editora Senac, 2003, p. 31

também, a capacidade do tributo compensar as externalidades decorrentes das atividades econômicas.

Cabe mencionar, que no campo ambiental, como visto, as externalidades representam, de regra, custos de determinada atividade privada de produção ou consumo que, em razão de *falha do mercado*, são suportados pela coletividade, no lugar daquele que lhes deu origem.

A externalidade negativa se encontra, por exemplo, evidenciada no princípio do poluidor-pagador. Exemplificando: atividades degradantes exercidas por uma empresa que afetam e deterioram o meio ambiente representam um custo ambiental que não é suportado tão-somente por quem provocou o dano, mas por todas as pessoas, vez que o direito ao meio ambiente é difuso.

Os tributos ambientais compensam tais externalidades por meio da internalização dos custos causados ao meio ambiente, ou seja, embutem no valor do tributo o custo da atividade ecologicamente desorientada. Segundo Motta:

[...] Internalizado os custos (benefícios) ambientais via preços das externalidades nas atividades de produção e consumo, é possível obter uma melhoria de eficiência com maior nível de bem-estar. [...] Um imposto sobre o uso do recurso ambiental serviria para este fim desde que refletisse o custo marginal ambiental gerado por este uso. [...] Diante desse sobrepreço, os preços relativos dos bens internalizariam a externalidade e, assim, estariam restauradas as condições ótimas de alocação de recursos. [...]³⁸⁹

Obviamente, se o “custo ambiental” é incorporado ao valor do tributo incidente sobre determinada atividade, aliando-se a ideia de Pigou à extrafiscalidade ambiental, o valor final a ser suportado pelo contribuinte-poluidor será mais elevado, fato que, possivelmente, o induzirá à escolha de prática menos degradante. Nesse sentido, Ferraz complementa:

[...] Na atividade econômica, as decisões são orientadas pelo binômio custo/benefício e assim, ainda que não seja critério exclusivo, o custo é critério de extrema relevância nas decisões diárias, não apenas do empresário mas de todos. Ora, se os custos da degradação ambiental não forem refletidos nos preços, as decisões econômicas nunca serão ecologicamente corretas. [...]³⁹⁰

³⁸⁹ MOTTA, Ronaldo Seroa. **Economia ambiental**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2006, p. 183.

³⁹⁰ FERRAZ, Roberto., op. cit., 2005, p. 342.

Assim, a tributação ambiental surge como mecanismo de política pública capaz de conciliar o uso racional dos recursos naturais (defesa e proteção do meio ambiente ecologicamente equilibrado) com manobras de desenvolvimento econômico, logo, coaduna os ditames dos artigos 225 e 3º, II, do Texto Magno. Complementa Tôrres:

Tendo em vista o plexo de competências atribuídas pelo Constituinte, o legislador brasileiro poderá adotar as mais distintas políticas públicas e instrumentos técnicos para executar tais determinações de competência, [...] Como sabido, dos instrumentos que podem ser adotados, os tributos surgem com grande força, o que não deve causar nenhum espanto, pois não se trata de qualquer novidade o recurso a tributos com 'fins extrafiscais' [...] ³⁹¹

Nesse sentido, nos últimos tempos, a política tributária estatal tem concedido incentivos fiscais, das mais diversas ordens, a atividades que não degradam o meio ambiente. E, em contrapartida, também tem estabelecido carga tributária mais pesada de forma escalonada de acordo com a escolha e própria atuação do destinatário da norma.

Ocorre que a *tributação ambiental* traz consigo uma série de fatores relevantes que devem ser levados em consideração e sobre os quais se passa a discutir.

Cumprе aduzir que a concessão de incentivos fiscais é vista, por alguns, com receio, ao passo que as normas tributárias indutoras que os veiculam, por não imporem determinado comportamento (próprio das normas de direção), dão margem ou possibilitam a opção pela continuidade da atividade degradante. Ou seja, o estímulo fiscal concedido pode ser rejeitado pelo sujeito passivo da relação jurídico-tributária, que pode escolher continuar poluindo, devendo em virtude de sua opção arcar com gravame tributário mais pesado.

Deve-se ressaltar, nessa esteira de raciocínio, que muitas vezes a opção pela escolha ambientalmente correta e menos onerosa tributariamente não é adotada em virtude do próprio custo que ela acarreta. Sabe-se que essa escolha, orientada ambientalmente, em alguns casos, implica no investimento financeiro em tecnologias modernas não-poluentes que nem sempre o contribuinte tem condições de suportar.

Por vezes, é menos oneroso arcar com tributação mais gravosa que investir em tais tecnologias. Assim, os detentores de maior capacidade econômica acabam se beneficiando

³⁹¹ TÔRRES, Heleno Taveira. Da relação entre competências constitucionais tributária e ambiental: os limites dos chamados "tributos ambientais". In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.), op. cit., 2005, p. 98-99.

mais dos incentivos que os menos abastados financeiramente, porquanto têm mais condições de investimento.

Salienta-se, por isso, que a concessão de incentivos fiscais implicaria, em uma primeira análise, na alocação desigual de recursos, na medida em que os contribuintes mais abastados têm maiores vantagens que aqueles que têm baixa renda.³⁹² Além disso, não se pode prever antes da outorga do benefício quem serão os beneficiários, quantos serão e qual o valor exato da renúncia fiscal.

Argumentos existem na doutrina de que mediante a concessão de incentivos fiscais, o sujeito passivo da relação jurídico-tributária pode auferir lucros expressivos em razão de comportamento que já deveria desempenhar ainda que inexistentes tais benefícios e, que, por assim ser, teriam (os incentivos fiscais) papel secundário quando da tomada de decisão pelos agentes econômicos.

Com efeito, no momento decisivo sobre que conduta adotar, são inúmeros os fatores que orientam a escolha. Os incentivos fiscais concorrem, portanto, com diversas outras motivações que também exercem influência sobre a decisão a ser tomada. Em muitos casos, inclusive, esses outros fatores já são bastantes para a adoção de determinado comportamento, dando ensejo ao “efeito carona” que teriam os benefícios.³⁹³

Não obstante se verifique, factualmente, em alguns casos, a pertinência de tais críticas, não se pode de forma alguma afastar por completo ou separar do contexto decisório a existência dos incentivos fiscais. Há casos em que os benefícios concedidos podem não ser o fator preponderante para certa escolha, no entanto, não se pode afirmar que sua existência é ou foi irrelevante para assunção de determinada conduta.

E no que se refere à norma tributária indutora que visa desestimular específica prática por meio da elevação da carga impositiva, também não faltam críticas. Na mesma linha já traçada, quando do tratamento dos incentivos fiscais, paradoxalmente, as normas que implicam maior gravame sobre determinadas atividades também findam por “premiar” contribuintes economicamente mais opulentos, na medida em que os mais fracos são mais afetados pela norma.

Os efeitos regressivo e concorrencial de tais normas indutoras de desincentivo também são apontados como fator preocupante, pois aqueles que têm maior condição financeira podem arcar com investimentos para racionalizar sua produção “enquanto os menos favorecidos não suportam o aumento de custos do tributo, sendo obrigados a

³⁹² SCHOURI, Luís Eduardo. op. cit., 2005, p. 64.

³⁹³ Ibid., p. 63.

abandonar os investimentos já efetuados. Após alguns anos, o mais forte economicamente tem sua posição concorrencial ainda mais favorecida”.³⁹⁴

Importante também insistir no que já se abordou enquanto crítica à teoria *pigouviana*, no sentido de que internalização das externalidades por meio da imposição tributária pode fazer com que o “custo social” seja duplamente suportado pela sociedade quando o produtor simplesmente repassa para os produtos o valor da tributação incidente sobre os mesmos.

Tal situação patenteia o conhecido efeito da *translação* do imposto, que se dá quando o contribuinte de direito não arca efetivamente com a tributação na medida em que repassa os referidos valores ao consumidor final, conhecido como contribuinte de fato.³⁹⁵

Convém, portanto, quando da elaboração da norma, conformá-la à exigência de que seja facultado ao contribuinte adotar ou não a conduta agravada, bem como assegurar que aqueles menos abastados não sejam atingidos de forma mais gravosa, para isto, fazendo-se uso de técnicas de proporcionalidade e de progressividade.

Outra preocupação patente acerca da utilização de normas tributárias com fins ambientais diz respeito ao efeito indesejado da “monetização do direito ambiental”, já que o pagamento do tributo legitimaria o uso/consumo de bens ambientais sem as necessárias precauções, ou seja, tendo em vista o fato de que o sujeito passivo da relação jurídico-tributária arcaria financeiramente com os custos dessa utilização desorientada, esta restaria legitimada. Nesse sentido:

Utilizado o instrumento tributário com efeito indutor, o contribuinte já não é mais visto como alguém que gera danos, mas como alguém que ‘paga a conta’ e por isso (especialmente) legitimado a usar ou consumir bens de natureza ambiental. A consequência é, a médio prazo, redução de sua propensão a evitar a prática danosa ao ambiente, além da própria perda de consciência ambiental.³⁹⁶

Ressalta-se, o referido efeito só pode ser verificado nas normas tributárias de caráter negativo (aquelas que gravam as situações fáticas aumentando a tributação) e que, de fato, permitem que o contribuinte/responsável tributário arque financeiramente com custos de uma utilização/consumo incorreto ambientalmente, legitimando sua conduta.

³⁹⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. op. cit., 2005, p. 53-54.

³⁹⁵ Ibid., p. 53.

³⁹⁶ Ibid., p. 48.

Daí porque afirmar-se que a utilização de instrumentos econômicos, tais como o tributo, não é bastante para coibir práticas ambientalmente inadequadas.

Em síntese estreita: o tributo pode servir de mecanismo contundente na defesa do meio ambiente, mas nunca poderá ser apontado como suficiente para a solução dos problemas ambientais.

Cumpra, após tais constatações, considerações e críticas à tributação ambiental, verificar de que forma ela se realiza no Brasil.

4.3.2 Panorama brasileiro sobre a tributação ambiental

É correto afirmar que no Brasil existem inúmeras normas tributárias influenciadas ou afinadas com a preocupação da preservação ambiental, sobre as quais se passa a discorrer perfunctoriamente. Ressalte-se apenas que o presente estudo não pretende, nem poderia, vez que não é seu propósito direto, abordar todos os tributos ecologicamente orientados.

No entanto, visando uma melhor percepção do que até aqui se abordou abstratamente, acredita-se valiosa a inserção de exemplos normativos brasileiros, embora de forma sucinta como já referido. Para tanto, dentre inúmeros exemplos, este estudo contempla a análise de um imposto, uma taxa e uma contribuição especial, ou seja, três das cinco espécies tributárias.

A abordagem aqui realizada se limitará às três espécies tributárias mencionadas, na medida em que a contribuição de melhoria, cujo fato gerador é a valorização da propriedade imóvel do contribuinte decorrente necessariamente de uma obra pública, foge ao objeto do presente trabalho, porque embora seja possível a realização de obra que implique melhoria ambiental, “o emprego dessa modalidade tributária não tem qualquer efeito preventivo, ou mesmo dissuasório sobre as atividades poluentes” ou degradantes.³⁹⁷ Ademais, tampouco serão trabalhadas as contribuições sociais, dado o caráter parafiscal de que se revestem.

Por fim, saliente-se, ainda, que os exemplos adiante apresentados foram arbitrariamente escolhidos, não representando, portanto, maior importância ou maior intensidade na arrecadação ou utilização.

³⁹⁷ IRIGARAY, Carlos Teodoro José Hugueneu. O emprego de instrumentos econômicos na gestão ambiental. In: LEITE, José Rubens Morato; BELLO FILHO, Ney de Barros (Org.), op. cit., 2004, p. 68.

4.3.2.1 IPTU ecológico ou IPTU verde³⁹⁸

Acerca dos impostos incidentes sobre o patrimônio, mais especificamente sobre a propriedade, cita-se como exemplo de tributo que poder ser ambientalmente orientado, entre outros, o Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU).

O direito de propriedade, inserto na Carta Magna no rol dos direitos fundamentais, não é absoluto, vez que o próprio Texto Constitucional impõe a observância de sua função social.

Ao tratar da Política Urbana, a Carta Constitucional no § 2º do artigo 182 dispõe que “a propriedade urbana cumpre sua função social quando atende às exigências fundamentais de ordenação da cidade expressas no Plano Diretor”. Referidas exigências de ordenação da cidade, de acordo com o artigo 39 da Lei nº 10.257, de 10 de julho de 2001 (Estatuto da Cidade), têm como principal objetivo: assegurar o atendimento das necessidades dos cidadãos quanto à qualidade de vida, à justiça social e ao desenvolvimento de atividades econômicas.

No que tange à propriedade rural, a Constituição Federal expressamente consagrou a função ecológica da propriedade, quando em seu artigo 186 impõe a utilização adequada dos recursos naturais disponíveis e a preservação do meio ambiente.

Com efeito, a mudança na concepção individualista da propriedade foi absorvida até mesmo pelo Código Civil Brasileiro, que consagrou não só a sua função social mas a função ambiental em seu artigo 1.228, §1º.³⁹⁹

Pois bem, como dito, a propriedade urbana deve cumprir a sua função social e para tanto deve atender às exigências expressas no plano diretor. Caso a referida propriedade não as observe, pode o Município, mediante lei específica para área incluída naquele plano, exigir do proprietário a promoção de seu adequado aproveitamento. Para tanto, lhe é conferido constitucionalmente instrumento de irretorquível eficácia, qual seja: o IPTU progressivo no tempo, mediante a majoração da alíquota pelo prazo de cinco anos consecutivos, nos termos dos artigos 182, §4º, II da CF e 7º do Estatuto da Cidade:

³⁹⁸ Alguns aspectos neste tópico abordados sobre o IPTU voltado à preservação ambiental foram publicados em outro estudo, que teve como enfoque a referida tributação. Cf. BADR, Fernanda Matos; MATTOS, Fernanda Miranda Ferreira de. Lineamentos do IPTU ecológico. In: MAIA, Alexandre Aguiar (coord.). **Tributação ambiental**. Fortaleza: Tipoprogresso, 2009, p. 189-213.

³⁹⁹ Lei 10.406/2002 (Código Civil), artigo 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.

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

[...]

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

I - parcelamento ou edificação compulsórios;

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

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

A progressividade apontada no artigo 182, § 4º, II, CF, como observado, visa a ordenação urbanística municipal, que merece atenção destacada em razão da temática proposta. A progressividade extrafiscal se fundamenta no descumprimento do plano diretor.⁴⁰⁰

Também para assegurar o cumprimento dessa função social, pode o Estado intervir no exercício do direito de propriedade, restringindo-o ou estimulando comportamentos ambientalmente adequados por meio de normas tributárias indutoras. Sob essas duas perspectivas de atuação estatal, é que o *IPTU Ecológico* ou, em alguns municípios, *IPTU Verde* ou *Ambiental* vem sendo utilizado como instrumento auxiliar para concretização do disposto no *caput* do artigo 225 da Constituição Federal, visto que o contribuinte é beneficiário da isenção total ou parcial do referido tributo, seja como forma de compensação à limitação ao uso da propriedade privada, decorrente de lei ou ato administrativo, ou como incentivo à proteção do meio ambiente.

Como espaços sujeitos à proteção ambiental, nos termos do artigo 225, §1º, III da Constituição Federal, o Código Florestal instituiu as Áreas de Preservação Permanente⁴⁰¹ e a Reserva Legal (APPs)⁴⁰². As APPs são aquelas legalmente definidas na própria lei ou

⁴⁰⁰ Sobre a utilização extrafiscal do IPTU: BADR, Fernanda Matos. IPTU como instrumento da política de desenvolvimento urbano., op. cit., 2010, p. 75-87.

⁴⁰¹ Lei nº 4.771/1965 (Código Florestal), artigo 1º, §2º, II: Para os efeitos deste Código, entende-se por área de preservação permanente: área protegida nos termos dos arts. 2º e 3º desta Lei, coberta ou não por vegetação nativa, com a função ambiental de preservar os recursos hídricos, a paisagem, a estabilidade geológica, a biodiversidade, o fluxo gênico de fauna e flora, proteger o solo e assegurar o bem-estar das populações humanas

⁴⁰² Lei nº 4.771/1965 (Código Florestal), artigo 1º, §2º, III: Para os efeitos deste Código, entende-se por Reserva Legal: área localizada no interior de uma propriedade ou posse rural, excetuada a de preservação permanente,

assim declaradas por ato do Poder Público e, por se tratarem de áreas de *preservação*⁴⁰³, cujo uso econômico é vedado,⁴⁰⁴ sua utilização somente poderá ser autorizada em caso de utilidade pública ou de interesse social, devidamente motivados. Essa vedação à utilização econômica da área, legal ou administrativamente definida como de preservação permanente, implica na impossibilidade de sua indenização, conforme entendimento predominante do Superior Tribunal de Justiça.⁴⁰⁵

Nesse aspecto, o IPTU Ecológico, em alguns Municípios como de Fortaleza, Rio de Janeiro e Porto Alegre, também surge como forma de compensar o contribuinte proprietário de um imóvel abrangido por uma área de preservação permanente urbana, diante da impossibilidade de usufruto integral de sua propriedade.

A Lei Complementar nº 33, de 18 de dezembro de 2006, regulamentada pelo Decreto 12.233, de 10 de agosto de 2007, do Município de Fortaleza – CE, concede isenção parcial de até 50% do valor do IPTU aos imóveis considerados de valor histórico, desde que apresentem projetos de restauração e preservação de sua fachada original.⁴⁰⁶ Previu ainda a Lei Complementar nº 73, de 28 de dezembro de 2009, a concessão do desconto de 5% no valor do IPTU aos imóveis que instituem separação de resíduos sólidos bem como destinem sua coleta para associações e/ou cooperativas de catadores de lixo.⁴⁰⁷ Ainda goza de isenção a parcela do terreno situada em área de preservação ambiental.⁴⁰⁸

No mesmo sentido, o Município do Rio de Janeiro – RJ, nos termos da Lei nº 691, de 24 de dezembro de 1984 (Código Tributário do Município do Rio de Janeiro) regulamentada pelo Decreto nº 28.247, de 30 de julho de 2007, isenta do pagamento de

necessária ao uso sustentável dos recursos naturais, à conservação e reabilitação dos processos ecológicos, à conservação da biodiversidade e ao abrigo e proteção de fauna e flora nativas.

⁴⁰³ Lei nº 9.985/00, artigo 2º, V, define como 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”.

⁴⁰⁴ BENJAMIN, Antônio Herman. Reserva legal, áreas de preservação permanente e controle ambiental da propriedade. In: SOARES JÚNIOR, Jarbas; MIRANDA, Marcos Paulo de Souza; PITOMBEIRA, Sheila Cavalcante. Efetividade da tutela ambiental. Belo Horizonte: Del Rey, 2008, p. 298.

⁴⁰⁵ Cf. REsp 905783 / RO; REsp 789481 / MT; REsp 806586 / SP; EDcl no REsp 648833 / SC

⁴⁰⁶ Lei Complementar nº 33/2006 (Fortaleza/CE), Artigo 10. Os imóveis considerados de valor histórico, desde que apresentem projetos de restauração e preservação de sua fachada original, terão redução de até 50% (cinquenta por cento) no Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), conforme regulamento.

⁴⁰⁷ Lei complementar n.º 73 de 28 de dezembro de 2009 que altera a Lei n. 8.703/03 do Município de Fortaleza – CE.

⁴⁰⁸ Disponível em: <http://www.sefin.fortaleza.ce.gov.br/tributos_municipais/gerados/iptu.asp>. Acesso em: 20 mar. 2011.

IPTU os imóveis de interesse histórico, cultural ou ecológico, ou de preservação paisagística ou ambiental, assim reconhecidos pelo órgão municipal competente⁴⁰⁹.

No caso dos imóveis de interesse histórico, cultural ou de preservação paisagística a isenção é reconhecida para aqueles que estiverem em bom estado de conservação, bem como possuírem suas características arquitetônicas e decorativas relevantes respeitadas, a critério do órgão competente⁴¹⁰.

E, no caso dos imóveis de interesse ecológico ou de preservação paisagística ou ambiental, será reconhecida a isenção para as frações que apresentem as condições físicas e biológicas adequadas às funções ecológicas, ambientais ou paisagísticas que ensejaram a proteção instituída por ato do Poder Público, também a critério do órgão competente⁴¹¹.

Dispõe o Código Tributário Municipal do Rio de Janeiro, ainda, a isenção do IPTU às áreas que constituam reserva florestal⁴¹², definidas pelo Poder Público, e as áreas com mais de 10.000 m² (dez mil metros quadrados) efetivamente ocupadas por florestas.⁴¹³

Por sua vez, o Município de Porto Alegre – RS, por meio da Lei complementar nº 482, de 26 de dezembro de 2002, acrescentou hipóteses de isenção do IPTU ao artigo 70 da Lei complementar nº 07, de 7 de dezembro de 1973, para determinar a isenção do referido tributo incidente sobre o imóvel, ou parte dele, reconhecido como *Reserva Particular do Patrimônio Natural* em conformidade com a Lei Federal nº 9.985 de 18 de julho de 2000; as áreas de *Preservação Permanente* de acordo com a Lei Federal nº 4.771, de 15 de setembro de 1965, a Lei Estadual nº 11.520, de 3 de agosto de 2000 e as *Áreas de Proteção do Ambiente Natural* definidas na Lei Complementar Municipal nº 434, de 1º de dezembro de 1999; e outras áreas de interesse ambiental; desde que se mantenham preservadas de acordo com critérios estabelecidos pela Secretaria Municipal do Meio Ambiente⁴¹⁴. Tem, portanto, isenção do imposto o proprietário do imóvel considerado de interesse ambiental pelo órgão ambiental municipal.

⁴⁰⁹ Lei nº 691, de 24 de dezembro de 1984 do Município do Rio de Janeiro – RJ (Código Tributário do Município do Rio de Janeiro): Artigo 61, I e XVIII. Disponível em: <http://www.acamrio.org.br/frLTM_CodigoTribut.html>. Acesso em: 20 mar. 2011.

⁴¹⁰ Decreto Municipal nº 28.247, de 30 de julho de 2007 do Município do Rio de Janeiro – RJ: Artigo 3º, §1º. Disponível em: <<http://www.jusbrasil.com.br/legislacao/897914/decreto-28247-07-rio-de-janeiro>>. Acesso em: 20 mar. 2011.

⁴¹¹ Ibid., artigo 3º, §2º.

⁴¹² Lei nº 4.771, de 15 de setembro de 1965: artigo 3º, “e”.

⁴¹³ Lei nº 691, de 24 de dezembro de 1984 do Município do Rio de Janeiro – RJ: Artigo 61, V.

⁴¹⁴ Lei Complementar nº 7, de 7 de dezembro de 1973 do Município de Porto Alegre – RS: Artigo 70 inserido pelo artigo 1º, V, da Lei Complementar nº 482, de 26 de dezembro de 2002 também do Município de Porto Alegre - RS. Disponível em: <<http://www.jusbrasil.com.br/legislacao/509510/lei-complementar-482-02-porto-alegre-rs>>. Acesso em: 20 mar. 2011.

A referida Lei Complementar nº 482/2002, da capital gaúcha, garante a isenção do IPTU ao imóvel, ou parte dele, tombado pelos órgãos de preservação histórico-cultural do Município, do Estado ou da União que não tenha sido doado ao Patrimônio Público e que esteja preservado segundo os critérios estabelecidos pelos órgãos responsáveis pelo tombamento.⁴¹⁵

Dessa feita, observa-se que nos municípios citados a legislação possui uma ampla abrangência, contemplando não apenas as APPs, mas também áreas de interesse ou preservação ecológica/ambiental, cujos critérios serão definidos pela autoridade administrativa competente.

Dentre as *Unidades da Conservação da Natureza*, a categoria que tem ensejado o benefício da isenção do imposto municipal aqui estudado é a *Reserva Particular do Patrimônio Natural (RPPN)*. A RPPN não se constitui por determinação do Poder Público e sim por um ato de liberalidade do proprietário que grava, perpetuamente, área privada, com o objetivo de conservar a diversidade biológica.

No Município de Manaus – Amazonas, a Lei nº 1.091, de 29 de dezembro de 2006, no artigo 43, instituiu o *IPTU Verde*, isentando do pagamento de IPTU a área do imóvel reconhecida como RPPN⁴¹⁶. Portanto, este ente estatal utiliza a tributação para premiar o particular que, por iniciativa própria, reconhece a relevância ambiental de sua propriedade, de forma a estimular atitudes semelhantes.

Outra modalidade de *IPTU Ecológico* é aquela que incentiva o cultivo de espécies vegetais nas propriedades residenciais ou a manutenção e acréscimo de espaços verdes nos imóveis e calçadas. Situação que pode se verificar no Município de Curitiba, Paraná, onde, em razão da existência de um *Setor Especial de Áreas Verdes*, integrado por imóveis que possuem bosques nativos, a Lei nº 9.806, de 3 de janeiro de 2000, a título de incentivo, confere aos proprietários ou possuidores de propriedades no referido setor, a isenção do IPTU ou redução do valor venal do terreno que lhe serve de base de cálculo, proporcionalmente à taxa de cobertura florestal do terreno, de acordo com a tabela constante de anexo da lei.⁴¹⁷

O Município de Maceió - Alagoas, por meio da Lei nº 4.305, de 4 de maio de 1994, concede isenção parcial, em até 50% no pagamento do IPTU, de acordo com a área de

⁴¹⁵ Lei Complementar nº 7, de 7 de dezembro de 1973 do Município de Porto Alegre – RS: Artigo 70, XX.

⁴¹⁶ Lei nº 1.091 de 29 de dezembro de 2006 do Município de Manaus – AM: Artigo 43. Disponível em: <http://www.cmm.am.gov.br/leis/sancionada/2006/LEI_1091_DE_29_12_2006.pdf>. Acesso em: 20 mar. 2011.

⁴¹⁷ Lei nº 9.806, de 3 de janeiro de 2000, do Município de Curitiba – PR: Artigo 10. Disponível em: <<http://domino.cmc.pr.gov.br/contlei.nsf/baac9fc8c6760aa5052568fc004fc17e/d624cf87add1b34032568c600662362?OpenDocument>>. Acesso em: 20 mar. 2011.

vegetação arbórea que existir na propriedade tributada. De acordo com essa lei, a área de vegetação será calculada com base no espaço físico do terreno coberto pelas copas das árvores existentes, em proporção à área total da propriedade em que se situem.⁴¹⁸

No interior do Estado de São Paulo, a Lei nº 13.692, de 25 de novembro de 2005, do Município de São Carlos, concede a redução de até 2% no IPTU do imóvel que possui árvores na calçada, bem como área permeável⁴¹⁹. A lei em comento também prevê isenção total do referido tributo aos imóveis de interesse histórico.⁴²⁰

De acordo com a Lei nº 6.793, publicada em 29 de dezembro de 2010, do Município de Guarulhos – São Paulo, como no exemplo citado do Município de São Carlos, também é de até 2% a redução do IPTU aos imóveis que possuem em sua frente uma ou mais árvores, bem como àqueles que possuem, no perímetro de seu terreno, áreas efetivamente permeáveis, com cobertura vegetal.⁴²¹ A referida lei também concede a isenção total do IPTU às áreas de preservação ambiental permanente, em conformidade com o parágrafo único do artigo 26 da Lei nº 6.253, de 24 de maio de 2007, proporcional à área preservada⁴²², bem como a redução de até 20% no IPTU aos imóveis que adotarem alguma das medidas previstas no artigo 61, do mesmo estatuto legal, tais como: o reuso de água, captação de água de chuva, sistema de aquecimento solar (hidráulico ou elétrico), sistema de utilização de energia eólica, sistema natural de iluminação, coleta seletiva de lixo, construção com materiais sustentáveis e telhado verde.⁴²³

Recentemente, também, foi aprovada na sessão ordinária da Câmara Municipal de Socoraba - SP, no dia 07 de abril de 2011, mais uma proposta de *IPTU Ecológico*, com o objetivo de preservar, proteger e recuperar o meio ambiente. O projeto de lei aprovado prevê desconto de 10% no IPTU de novas habitações consideradas sustentáveis. Para tanto, devem ser observados alguns requisitos para a concessão do benefício, *verbis*:

[...] para que um imóvel residencial seja beneficiado com o desconto, ele terá que apresentar, entre outras medidas, sistema de captação de água da chuva;

⁴¹⁸ Lei nº 4.305, de 4 de maio de 1994 do Município de Maceió – AL: Artigo 32. Disponível em: <www2.maceio.al.gov.br/smccu/leis.php>. Acesso em: 20 mar. 2011.

⁴¹⁹ Lei nº 13.692, de 25 de novembro de 2005, do Município de São Carlos – SP: Artigos 44 e 45. Disponível em: <<http://www.camarasaocarlos.sp.gov.br/portal/index.php/leis/pesquisa-de-leis-municipais.html>>. Acesso em: 20 mar. 2011.

⁴²⁰ Ibid., Artigo 33.

⁴²¹ Lei nº 6.793, de 29 de dezembro de 2010, do Município de Guarulhos – SP: Artigo 60. Disponível em: <joomla.guarulhos.sp.gov.br/uploads/pdf/1242329207.pdf>. Acesso em: 21 mar. 2011.

⁴²² Ibid., Artigo 62.

⁴²³ Ibid., Artigo 61.

sistema de reuso de água; sistema de aquecimento hidráulico-solar; sistema de aquecimento elétrico-solar; materiais sustentáveis e calçadas verdes. E, no caso de condomínios residenciais e prédios, também terá que ter coleta seletiva e destinação dos resíduos sólidos para empresas ou cooperativas de reciclagem.⁴²⁴

Como é fácil perceber, vários são os exemplos da utilização do referido imposto visando à proteção e preservação ambiental. Obviamente, não compete a pesquisa exaustiva das leis eventualmente existentes nos mais de seis mil municípios brasileiros, contudo, as que foram colacionadas demonstram claramente de que forma o Estado, utilizando-se da tributação, induz o comportamento do destinatário final da norma, prescrevendo vantagens diretamente ligadas à observância dos objetivos estatais maiores.

No mesmo sentido, poderiam ser analisados, a guisa de exemplificação, outros impostos, tais como o imposto territorial rural (ITR), que segundo a Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996, não considera como área tributável a área de preservação permanente e de reserva legal, previstas na Lei nº 4.771, de 15 de setembro de 1965; tampouco as áreas sob regime de servidão florestal ou ambiental, as cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração, bem como as áreas de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas, assim declaradas mediante ato do órgão competente⁴²⁵, nestas últimas incluídas as RPPNs.

Também poderia se referir às alíquotas seletivas do imposto sobre produtos industrializados (IPI), sobre a repartição da receita tributária e o *ICMS Ecológico* ou ao *ISS Verde*, no entanto, conforme proposto, visa-se neste tópico, tão-somente, exemplificar de que forma se dá a tributação ambiental nas diferentes espécies tributárias, razão pela qual se passa à análise da Taxa.

4.3.2.2 Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental

Como segunda espécie tributária apta a ser utilizada com finalidade ambiental está a *taxa*. Como visto no capítulo anterior, o referido tributo é de competência comum e pode ser instituído em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou

⁴²⁴ SESSÃO ordinária: Câmara aprova “IPTU Ecológico”. **Câmara Municipal de Sorocaba**. Sorocaba, 7 abr. 2011. Disponível em: <<http://www.camarasorocaba.sp.gov.br/sitecamara/noticias/vernoticia?codigoNoticia=3786>>. Acesso em: 8 abr. 2011.

⁴²⁵ Lei nº 9.393, de 19 de novembro de 1996. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/leis/ant2001/lei939396.htm>>. Acesso em: 21 mar. 2011.

potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição, nos termos do artigo 145, II, da Constituição Federal.

A exemplo do procedimento adotado no tópico anterior relativo ao imposto, dentre os vários exemplos existentes de taxas afinadas com a questão ambiental, este estudo elege arbitrariamente contemplar a *Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental – TCFA*.

A referida taxa foi instituída pela Lei nº 10.165, de 27 de dezembro de 2000, que alterou a Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981, que dispõe sobre a Política Nacional do Meio Ambiente, seus fins e mecanismos de formulação e aplicação, entre outras providências.

Pois bem, de início, o artigo 17-B da Lei nº 6.938/81 foi alterado pela Lei nº 10.165/2000, trazendo a previsão da instituição da TCFA, que tem como fato gerador o exercício regular do poder de polícia conferido ao Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis (IBAMA) para o controle e fiscalização das atividades potencialmente poluidoras e utilizadoras de recursos naturais⁴²⁶.

O sujeito passivo da TCFA, ou seja, a pessoa obrigada ao pagamento da exação é, nos termos do artigo 17-C da Lei nº 6.938/81, todo aquele que exerce as atividades constantes no Anexo VIII da Lei nº 10.165/2000, conforme consta no Anexo deste trabalho.

Pode-se perceber, diante da análise do referido Anexo, que as atividades são classificadas, ainda, em três grupos conforme o potencial de poluição (PP) e o grau de utilização (GU) de recursos naturais: pequeno, médio ou alto.

Com efeito, o valor a ser pago a título de taxa considera a *categoria* ou o tipo de pessoa que realiza a atividade sujeita à fiscalização bem como o potencial de poluição e o grau de utilização dos recursos naturais da atividade sujeita à fiscalização, na medida em que dispõe o artigo 17-D da Lei nº 6.938/81 que a “TCFA é devida por estabelecimento e os seus valores são os fixados no Anexo IX” da referida lei.

Estabelece, ainda, o parágrafo 3º do mencionado artigo 17-D que se o estabelecimento exercer mais de uma atividade sujeita à fiscalização deverá pagar a taxa relativamente a apenas uma delas, pelo valor mais elevado.

⁴²⁶ Lei nº 10.165, de 27 de dezembro de 2000: Artigo 1º. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/leis/L10165.htm>>. Acesso em 22 mar. 2011.

Não é necessário exame detido do Anexo VIII da Lei nº 10.165/2000 para se verificar que as atividades nele constantes são potencialmente poluidoras. Traça a lei, portanto, um perfil bem definido dos contribuintes do referido tributo.⁴²⁷

Não se pode deixar de mencionar que antes do surgimento da TCFA, a União Federal já havia instituído, por meio da Lei nº 9.960/2000, a Taxa de Fiscalização Ambiental declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, pelos seguintes motivos:

[...] em sede da Ação Direta de Inconstitucionalidade 2178-8/DF, o Supremo Tribunal Federal deferiu pedido de medida cautelar para suspender até decisão final, a eficácia de diversos dispositivos da Lei [9.960/2000], apontando a falta de elementos essenciais para a exigência da exação, a saber: a) prever como fato jurídico tributário, atividade exercida pelo administrado, e não, pelo Estado; b) ausência de previsão dos sujeitos passivos, pois não foi especificado, em lei, quais as atividades potencialmente poluidoras; e c) ausência de definição de alíquotas ou critério a ser utilizado para o cálculo do valor devido, desrespeitando o princípio da isonomia ao dispensar mesmo tratamento a contribuintes de expressão econômica variada.⁴²⁸

Entretanto, tendo em vista a importância da instituição de uma exação dessa natureza, voltada para o atendimento de políticas públicas ambientais, o Ministro Ilmar Galvão, relator da citada ADI nº 2178-8/DF, sugere a promulgação de nova lei reparando os vícios existentes na Lei nº 9.960/2000.⁴²⁹

Assim, apesar de entendimentos doutrinários diversos acerca da própria natureza jurídica da exação em comento, porquanto alguns a têm como verdadeira contribuição de intervenção no domínio econômico⁴³⁰, enquanto outros a vislumbram como um “imposto para financiar atuação genérica, indivisível, da autoridade ambiental”⁴³¹, a TCFA foi declarada constitucional pelo STF, no julgamento do RE 416.601 em 10 de agosto de

⁴²⁷ MARTINS, Ives Gandra da Silva. A taxa de controle e fiscalização ambiental – TCFA. In: TÔRRES, Heleno Taveira (org.), op. cit., 2005, p. 765.

⁴²⁸ SEBASTIÃO, Simone Martins. **Tributo ambiental: Extrafiscalidade e função promocional do direito.** Curitiba: Juruá, 2008, p. 273

⁴²⁹ SEBASTIÃO, Simone Martins., op. cit., 2008, p. 274

⁴³⁰ LEIRIA, Maria Lúcia Luz. Breves considerações sobre a taxa de controle e fiscalização ambiental – TCFA, instituída pela lei n. 10.165/2000. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.), op. cit., 2005, p. 773-782.

⁴³¹ DOMINGUES, José Marcos., op. cit., 2007, p. 312.

2005⁴³². E, com o advento da Lei nº 10.165/2000, restou prejudicada a ADI 2178-8/DF, pela perda de seu objeto.⁴³³

Assim, verifica-se que as taxas, com a graduação da tributação em consonância com o potencial dano causado ao meio ambiente, podem ser utilizadas com viés ambiental.

4.3.2.3 Contribuição de intervenção no domínio econômico incidente nas operações com combustíveis – CIDE-combustíveis

Como último exemplo de tributo ambientalmente orientado, aponta-se a Contribuição de Intervenção Sobre o Domínio Econômico incidente sobre as operações com combustíveis, conhecida como *CIDE-Combustíveis*.

A Carta Magna, em seu artigo 149, confere competência à União para instituir contribuições de intervenção no domínio econômico (CIDEs), que devem ser instrumentos de sua atuação na área econômica.

Em outro momento, a Constituição Federal estabelece, especificamente no seu artigo 177, §4º, para o referido ente estatal a possibilidade de instituir, por meio de lei, a CIDE relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível, também conhecida como *CIDE-Combustíveis*, prevendo a possibilidade de alíquotas de acordo com o produto ou uso, consagrando o princípio da isonomia tributária. No que diz respeito à utilização de combustíveis fósseis, Saleme leciona:

Comprovou-se que a utilização de combustíveis fósseis influencia negativamente a qualidade e o equilíbrio do meio-ambiente. Duas situações ilustram esse problema: os 1552 altíssimos índices de poluição nas cidades, principalmente nos grandes centros urbanos, e o derramamento de petróleo nos oceanos. Ambos causam impacto significativo nos ecossistemas local e regional. As altas emissões de monóxido de carbono (CO), óxidos de nitrogênio (NOX) e dióxido de enxofre (SO²), são apontadas como as principais causadoras das chuvas ácidas, comprovadamente prejudiciais às florestas, animais e lavouras.

⁴³² Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 416.601/DF (Distrito Federal), Relator: Ministro Carlos Velloso. Julgamento: 10 ago. 2005. Publicação: DJ 30-09-2005. **Lex:** Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/inteiroTeor/obterInteiroTeor.asp?id=368427>>. Acesso em: 30 mar. 2011.

⁴³³ Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2178-8/DF (Distrito Federal), Relator: Ministro Ilmar Galvão. Julgamento: 14 fev. 2001. Publicação: DJ 21-02-2001. **Lex:** Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ADI%24%2ESCLA%2E+E+2178%2E+NUME%2E%29&base=baseMonocraticas>>. Acesso em: 30 mar. 2011.

Além disso, tais combustíveis fósseis têm uma taxa extremamente alta de emissão de CO², cujo fator está diretamente relacionado com o problema do efeito estufa e suas conseqüências, tais como, o aumento da temperatura global, o já falado derretimento das calotas polares, causando, também, o desequilíbrio ecológico, entre outros.⁴³⁴

Cumprе salientar que a Constituição Federal ao dispor sobre a competência da União para instituição da CIDE-Combustíveis, bem como a respectiva lei instituidora deste tributo (Lei nº 10.336, de 19 de dezembro de 2001), no que refere à sua incidência, demonstram perfeita harmonia com a questão ambiental, pois trazem a previsão da tributação diferenciada e graduada em consonância com o potencial de dano ambiental⁴³⁵, a saber:

Art. 5º A Cide terá, na importação e na comercialização no mercado interno, as seguintes alíquotas específicas:(Redação dada pela Lei nº 10.636, de 2002)
 I – gasolina, R\$ 860,00 por m³;(Redação dada pela Lei nº 10.636, de 2002)
 II – diesel, R\$ 390,00 por m³;(Redação dada pela Lei nº 10.636, de 2002)
 III – querosene de aviação, R\$ 92,10 por m³;(Redação dada pela Lei nº 10.636, de 2002)
 IV – outros querosenes, R\$ 92,10 por m³;(Redação dada pela Lei nº 10.636, de 2002)
 V – óleos combustíveis com alto teor de enxofre, R\$ 40,90 por t;(Redação dada pela Lei nº 10.636, de 2002)
 VI – óleos combustíveis com baixo teor de enxofre, R\$ 40,90 por t;(Redação dada pela Lei nº 10.636, de 2002)
 VII – gás liqüefeito de petróleo, inclusive o derivado de gás natural e da nafta, R\$ 250,00 por t;(Redação dada pela Lei nº 10.636, de 2002)
 VIII – álcool etílico combustível, R\$ 37,20 por m³.(Incluído pela Lei nº 10.636, de 2002)⁴³⁶

Com efeito, mais uma vez, a *vontade* da Constituição, no que diz respeito à preocupação de preservação ambiental, é revelada no seu artigo 177, §4º, II, “b”, ao estabelecer que os recursos arrecadados com a *CIDE-Combustíveis* serão destinados ao financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás. Assim sendo, percebe-se claramente que a instituição do tributo em espeque configura

⁴³⁴ SALEME, Edson Ricardo; GIRÃO, Mardônio da Silva. O impacto urbano-ambiental do biodiesel nas cidades de pequenas dimensões, p. 1551-1552. In: CONGRESSO NACIONAL DO CONSELHO NACIONAL DE PESQUISA E PÓS GRADUAÇÃO EM DIREITO, 17, 2008, Brasília. **Anais eletrônicos...** São Paulo: Conselho Nacional de Pesquisa e Pós Graduação em Direito – CONPEDI, 2009. Disponível em: <www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/brasil/06_961.pdf>. Acesso em: 10 out. 2010.

⁴³⁵ Lei 10.336, de 19 de dezembro de 2001: Artigo 5º.

⁴³⁶ Ibid., Art. 5º.

intervenção estatal na economia, buscando influenciar a opção da população pelo uso de combustível que polui menos o ambiente – razão pela qual sofre tributação com alíquota menor – e cujos recursos serão destinados ao financiamento de projetos ambientais.⁴³⁷

Vislumbra-se, assim, na CIDE-Combustíveis o caráter “internalizador” do custo sofrido pelo meio ambiente, na medida em que é possível a tributação diferenciada e graduada de acordo com o potencial de dano ambiental, estabelecendo-se alíquotas mais onerosas para combustíveis não renováveis e poluentes; e alíquotas mais brandas para combustíveis renováveis e menos poluentes, e, por isso mesmo, melhor adequados à política de proteção ambiental.

Ressalta-se, mais uma vez, a destinação específica para a proteção do meio ambiente constitucionalmente prevista, que demonstra claramente o âmbito em que o Estado pretende intervir. Ora, a finalidade de uma CIDE não precisa coincidir com a destinação de suas receitas, de acordo com a própria legislação tributária, mas quando assim ocorre, salienta sua preocupação e seu caráter eminentemente tributário ambiental, evidenciando ser o referido tributo um nítido exemplo, como se conhece além das fronteiras, de “*green tax*”.

4.3.2.4 *Tributação extrafiscal na Zona Franca de Manaus como instrumento de preservação ambiental*

O *modelo* Zona Franca de Manaus, é para muitos, exemplo de nítida intervenção estatal sobre o domínio econômico que faz uso de tributação, com finalidade diversa da arrecadação, mas, também, objetivando a promoção da preservação ambiental.

Com efeito, são inúmeros os incentivos fiscais concedidos às indústrias localizadas em Manaus no Amazonas previstas legalmente em âmbito federal, estadual e municipal, que ensejariam estudo próprio e, por esta razão, não serão abordados. Entretanto, interessa a este estudo o *efeito* da concessão de tais incentivos.

Alegam, alguns doutrinadores⁴³⁸, que *de per se*, o modelo de desenvolvimento regional da Zona Franca de Manaus demonstra estar afinado com a preocupação da

⁴³⁷ BADR, Fernanda Matos. Contribuição de intervenção no domínio econômico incidente sobre operações com combustíveis (cide-combustíveis): um caso de “*green tax*” no Brasil., op. cit.

⁴³⁸ Por exemplo, José Aroudo Mota e José O. Cândido Jr., utilizando modelos teóricos baseados em áreas desmatadas e aspectos econômicos comparativos, identificam que o Polo Industrial de Manaus é um fator ativo contrário ao desmatamento, cujos efeitos positivos na preservação ambiental têm reflexos por toda a região do Estado do Amazonas (O efeito PIM: análise contrafactual. In: RIVAS, Alexandre et al. (Org) **Instrumentos econômicos para a proteção da Amazônia: a experiência do Pólo Industrial de Manaus**. Curitiba: editora CRV, 2009, p. 151, 153 e 155).

preservação da biodiversidade ambiental amazônica por várias razões: em primeiro plano, em razão dos incentivos concedidos às indústrias eletroeletrônicas para se instalarem em Manaus – AM, indústrias de montagem, denominadas ordinariamente indústrias “sem chaminés”, que enfocam suas atividades em montagens de equipamentos de reduzido potencial poluidor; segundo, tais indústrias atraem para si expressivo contingente de mão-de-obra regional, impedindo que este busque por atividades econômicas de subsistência que resultem em degradação ambiental, seja em garimpos, exploração ilegal de madeira, caça, pesca ou outras atividades que, na maioria das vezes, são exercidas sem controle estatal, em desrespeito à legislação ambiental e que findam por destruir o meio ambiente. Nesse sentido acentua Rocha:

Embora formalmente criticável, pois implantada num regime ditatorial pela força do Decreto-Lei, ou seja, sem ter recebido o sancionamento do Congresso Nacional, a ZFM tem méritos que a justificam sob diversos aspectos, inclusive o de preservação ambiental. Como a indústria predominante no polo industrial de Manaus é a de montagem, a poluição atmosférica verificada por atividade industrial é mínima e, por outro lado, a existência de uma atividade industrial estável na capital amazonense propiciou emprego e renda à população, o que permitiu significativo crescimento econômico do Estado.⁴³⁹

A Zona Franca de Manaus, então segundo esta corrente doutrinária, cria alternativas econômicas à exploração ambiental, pois direciona investimentos para as atividades complementares ao parque industrial de Manaus. Afirma-se, inclusive, que a arrecadação de tributos gerada pelo modelo da ZFM permite ao Estado implementar políticas que possibilitam ao homem do interior a exploração de produtos florestais renováveis e sem agressão ao meio ambiente.⁴⁴⁰

Assim, propicia desenvolvimento econômico para a área da Amazônia Ocidental, com as seguintes características: a busca pelo equilíbrio na produção, na distribuição e no consumo de riquezas, associada à preocupação com o desenvolvimento sustentável, preocupação, esta, destacada na Constituição Federal. Nesse sentido, Modé salienta que:

⁴³⁹ ROCHA, Ernesto. **Análise jurídica dos incentivos fiscais da Zona Franca de Manaus**. Manaus: Editor fiscal, 2005, p. 60-61.

⁴⁴⁰ *Ibid.*, p. 61.

A Constituição Federal de 1988 incorporou de forma expressa o princípio do desenvolvimento sustentável, seja ao tomar-se a redação dada ao *caput* do art. 225 em que se encontra a preocupação da manutenção de um meio ambiente ecologicamente equilibrado para as presentes e futuras gerações, seja ainda por ter o legislador constituinte firmado como princípio conformador da ordem econômica (art. 170, V) a defesa do meio ambiente.⁴⁴¹

Segundo Domingues, o desenvolvimento sustentável consiste no progresso da atividade econômica compatível com a utilização racional dos recursos ambientais. Ele apregoa a rejeição do desperdício, da ineficiência e do desprezo por esses recursos.⁴⁴²

Como dito, o modelo Zona Franca de Manaus assenta-se em incentivos fiscais, ou seja, o Estado acaba intervindo sobre a ordem econômica, deixando de auferir receitas em prol de interesses outros, por meio da tributação extrafiscal.

No que tange à realidade manauense, deve-se ressaltar que recentemente foi concluído estudo denominado “*Impacto virtuoso do Pólo Industrial de Manaus (PIM) sobre a proteção da floresta amazônica - Discurso ou Fato?*”, que tem sido utilizado pelos empresários estabelecidos na capital amazonense visando “justificar” a permanência do modelo Zona Franca, uma vez que contribui efetivamente para a proteção ambiental.

Tal trabalho conta com 300 páginas, é assinado por 14 pesquisadores brasileiros e referendado por cientistas norte-americanos, europeus e da América Latina. Foi lançado em sua versão final sob o título “Instrumentos Econômicos para Proteção da Amazônia: a experiência do Pólo Industrial de Manaus”, em outubro de 2009, e sua versão em inglês veio a lume em Copenhague, durante a COP-15.

Demonstra a análise que a presença do Polo Industrial de Manaus “por desenvolver atividades econômicas com ausência ou baixa utilização de recursos florestais em seus insumos e por impulsionar outros setores da economia, como o de serviços, colaborou com a redução de 85% no desmatamento da região amazônica”.⁴⁴³

A referida pesquisa mostra que o PIM “evitou a degradação florestal de 5,2 mil km² na capital; que proporcionou um benefício de US\$ 400 milhões por ano e US\$ 1 bilhão entre 2000 e 2006, por ter evitado a emissão de carbono na atmosfera.”⁴⁴⁴

⁴⁴¹ MODÉ, Fernando Magalhães., op. cit., 2004, p. 62.

⁴⁴² DOMINGUES, José Marcos., op. cit., 2007, p. 12.

⁴⁴³ BÍBLIA da “ZFM é lançada”. Jornal A CRÍTICA. Manaus, 28 maio 2009. Economia. Caderno Opinião, p. A4.

⁴⁴⁴ Ibid.

Ora, é cediço que as indústrias que formam o mencionado Polo Industrial nele se instalaram em razão dos inúmeros incentivos fiscais concedidos pelo Estado, o que alinha, pelo exposto, o modelo Zona Franca com a preservação ambiental. Com efeito,

Uma particularidade importante verificada a Amazônia foi a estratégia de industrialização adotada no Estado do Amazonas, a partir do PIM. Essa estratégia tem resultado, nesse Estado em ‘elevados níveis de conservação da natureza e biodiversidade’ [...], denotando que este modelo industrial, além dos benefícios a própria economia e demais estados na área de abrangência dos incentivos fiscais da SUFRAMA, tem gerado externalidades positivas – externalidades ambientais relativas ao custo evitado do desmatamento e outras ações danosas ao ambiente amazônico. Uma importante evidência de que os efeitos positivos do PIM extrapolam o âmbito das economias locais, tendo repercussões nacionais e mesmo internacionais (globais). Algumas dessas externalidades estão relacionadas a se evitar o dióxido de carbono (CO₂) e metano (CH₄) que seria lançado na atmosfera com o desmatamento, e, com isso, aumentar o aquecimento global.⁴⁴⁵

Segundo os resultados encontrados por Rivas, em pesquisa sobre os efeitos do PIM sobre o desmatamento, o Polo de Manaus é fator de inibição do desflorestamento ao passo que o capital é o insumo básico para as indústrias nele instaladas, na medida em que são, em razão do modelo econômico adotado, beneficiárias de incentivos fiscais que permitem a formação desse mesmo capital.

Assim, o processo de crescimento do Estado do Amazonas não se vincula à utilização intensa da sua base de recursos naturais, tendo em vista o modelo de industrialização. Isso representaria um processo inverso do que ocorre com o Estado do Pará, por exemplo, onde “o uso da terra e seu processo de valorização estão ligados a uma sobreexploração dos recursos naturais. Implantou-se um sistema baseado na vinculação direta entre a exploração madeireira e o avanço da fronteira agropecuária”.⁴⁴⁶

A pesquisa em comento conclui que há uma relação inversa entre o PIM e o desmatamento no Estado do Amazonas. A utilização de modelos e análises concontractuais permitiu a quantificação do efeito redutor sobre o desmatamento no Estado do Amazonas, bem como demonstrou que o polo industrial em Manaus, por desenvolver atividades econômicas cujos insumos pouco se utilizam de recursos provenientes da floresta e por

⁴⁴⁵DINIZ, Marcelo B.; MOTA, José A.; RIVAS Alexandre. O desmatamento da Amazônia em perspectiva. In: RIVAS, Alexandre et al. (Org.) **Instrumentos econômicos para a proteção da Amazônia: a experiência do Pólo Industrial de Manaus**, op. cit., 2009, p. 62.

⁴⁴⁶ Ibid., p. 62.

impulsionar outros setores da economia com padrões similares, como o de serviços, colaborou com a redução de 85% a 86% do desmatamento na região.⁴⁴⁷

Estima-se, inclusive, diante da hipótese de uma eventual extinção do PIM, que vários indivíduos procurariam meios outros de subsistência. Afetados pelo desaparecimento do polo buscariam ajustar sua capacidade de geração de renda e nessa busca, acabariam explorando recursos naturais capazes de gerar essa renda em curto prazo e cujos custos marginais de extração fossem mais baixos.⁴⁴⁸ Rivas complementa:

Os agentes econômicos poderiam, então, olhar para o período anterior e constatar que alguma renda foi gerada às custas de desmatamento e repetir esse mesmo comportamento no período seguinte. Isso faria com que o estoque de desmatamento aumentasse, ampliando, também, todas as suas inerentes conseqüências. Se nenhuma nova atividade com escala adequada e de baixo impacto sobre a floresta vier a substituir o PIM, esse poderia ser um efeito a mais para aumentar o desmatamento no Amazonas.⁴⁴⁹

De fato, uma extinção do Polo Industrial de Manaus impactaria substancialmente o Estado do Amazonas. Em primeiro lugar, haveria uma grande redução do nível de atividade econômica, com reflexos negativos sobre o nível de renda das famílias e de lucratividade das empresas instaladas, o que poderia culminar com o aumento do nível de exploração dos recursos naturais, como fonte alternativa de renda, conforme aduzido há pouco.

Assim, poderia haver aumento do esforço de pesca, aumento do esforço da exploração madeireira e aumento do uso de recursos minerais, especialmente aqueles menos dependentes de economia de escala. Esse efeito poderia ser tanto maior quanto maior fosse o contingente populacional de Manaus, particularmente aquele diretamente dependente do PIM.⁴⁵⁰

Outro fator apontado no estudo seria a “migração de contingentes populacionais para as regiões de fronteira da Região”⁴⁵¹, em busca de atividades econômicas como

⁴⁴⁷ RIVAS, Alexandre. Possíveis conseqüências de uma eventual extinção do PIM. In: RIVAS, Alexandre et al. (Org.), op. cit., 2009, p. 171.

⁴⁴⁸ Ibid., p. 174.

⁴⁴⁹ Ibid., p. 174-175.

⁴⁵⁰ Ibid., p. 175.

⁴⁵¹ Ibid., mesma página.

pecuária, cultivo da soja e exploração mineral, o que também acarretaria o aumento da pressão sobre os recursos naturais.

Assim, em raciocínio lógico, os dados trazidos no estudo referido levam à seguinte conclusão: considerando-se que o PIM é a base de sustentação econômica do Estado do Amazonas e representa um fator inverso ao nível de desmatamento; considerando que as indústrias se instalam e permanecem no PIM em razão dos incentivos fiscais proporcionados pelo modelo econômico; considerando, ainda, que os incentivos fiscais estão intimamente relacionados à tributação extrafiscal; então, pode-se afirmar que a tributação extrafiscal adotada na ZFM é a base de todo o sistema, constituindo-se em claro e autêntico instrumento de preservação ambiental.

5 CONCLUSÃO

Definido o meio ambiente como sendo tudo o que permite, abriga e rege a vida, e analisado sob seus variados aspectos como forma de facilitar a identificação da atividade degradante / bem agredido, o primeiro capítulo buscou trazer os parâmetros conceituais e normativos necessários para compreensão do problema.

Partiu-se da análise do conceito de meio ambiente à sua constitucionalização. Para tanto foi examinado detidamente o *caput* do artigo 225 da Constituição Federal, o que resultou no reconhecimento de que o direito ao meio ambiente hígido é um direito fundamental, pressuposto para o exercício dos demais direitos fundamentais, marcadamente de terceira geração, ou dimensão, dos direitos fundamentais, como um dos *direitos da fraternidade*.

Ao ser caracterizado, neste trabalho, como direito fundamental de terceira dimensão, passou-se ao exame do seu *conteúdo essencial*, ou seja, do limite que não pode ser ultrapassado pelo legislador, parâmetro claro e inequívoco para futuras regulamentações, concluindo-se que *núcleo essencial* do direito ao meio ambiente está na integridade do entorno da conexão com o homem, na medida em que ambos se conjugam numa determinada visão de mundo e se submetem, em processos de concretização, a desafios postos por outros direitos igualmente fundamentais ou por interesses gerais, coletivos ou públicos.

A análise do *caput* do artigo 225 da Carta Magna resultou na conclusão de que ao adotar o meio ambiente como bem de uso comum do povo, o texto constitucional redimensionou o seu conceito ao concebê-lo como *macrobem* imaterial de titularidade e natureza difusa. E ao vincular o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado à qualidade de vida, ao afirmá-lo essencial à sadia qualidade de vida, acabou por associá-lo por laços estreitos a um dos fundamentos da República Federativa do Brasil, qual seja a dignidade da pessoa humana, albergada no artigo 1º, III, do Texto Político Fundamental.

Por fim, estabelece o *caput* do mencionado dispositivo constitucional o dever da preservação ambiental, que ensejou detido estudo sobre as competências ambientais, legislativa e material.

O meio ambiente hígido, reconhecido como direito fundamental do homem, necessita da participação e responsabilidade partilhada do Estado e da coletividade para a consecução dos deveres dele decorrentes e eleitos constitucionalmente.

Acertada é atribuição, estabelecida pela Constituição, de responsabilidade partilhada entre o Estado e a coletividade para defesa e preservação do meio ambiente, posto que tal mister dificilmente seria executado de forma eficaz pelo Estado isoladamente considerado. Para a concretização do dever constitucionalmente imposto é necessário esforço comum, na medida em que envolve responsabilidade pública.

E, por determinar prospectivamente esta responsabilidade, a Constituição Federal acabou por prever o princípio da *responsabilidade ambiental entre gerações*, ao inserir a preocupação com a utilização sustentável dos recursos naturais, na medida em que implica na utilização do recurso sem esgotá-lo.

Conclui-se, ainda, nesse aspecto, que tanto o Poder Público quanto a coletividade deverão orientar suas condutas no sentido de preservar e defender o meio ambiente para que as futuras gerações também possam dele usufruir. E, nesse passo, passou-se a aventar, neste trabalho, a hipótese da utilização do tributo pelo Estado visando à promoção da defesa e preservação ambiental.

Mas, antes de abordar o tributo como instrumento conferido ao Estado capaz, também, de auxiliá-lo na preservação e proteção ambiental, foi necessário, ainda que sucintamente, traçar os lineamentos do próprio Estado para justificar o seu poder de tributar, bem como a sua intervenção sobre o domínio econômico. Para tanto, foram investigados o seu surgimento, a sua definição, bem como os seus elementos caracterizadores.

No que tange à definição do Estado, concluiu-se, primeiramente, que este, classicamente compreendido, trata-se de uma organização humana, burocraticamente administrada, sob à qual vive um povo, num território delimitado e governado por leis que se fundam num poder não sobrepujado por nenhum outro externamente e supremo internamente. Ou seja, trata-se da *sociedade política* criada voluntariamente pelo homem visando à realização do bem comum.

No entanto, para que o Estado satisfaça as necessidades públicas, mormente no que tange à defesa e preservação ambiental, são-lhe proporcionados recursos jurídicos e financeiros de que necessita para fazer face às despesas que o cumprimento dessas tarefas lhe acarretam. Dessa feita, na mesma medida em que lhe são atribuídas responsabilidades e deveres determinados, também, a ele é outorgado o poder de tributar.

E, nesse contexto, o presente estudo passou ao exame deste poder e de suas limitações. Inicialmente, foi realizada uma sucinta digressão sobre a origem do tributo tendo em vista ser a referência principal da ciência do Direito Tributário. Constatou-se, em seguida, que o poder de tributar é justificado pela própria concepção adotada do Estado e que os tributos

constituem a sua maior fonte de renda.

Concluiu-se que a atividade tributária, por representar atuação estatal coercitiva no patrimônio privado, deve observar alguns ditames traçados na Carta Magna, os quais representam limites ao Poder Público e, ao mesmo tempo, segurança ao sujeito passivo tributário. Dentre os referidos limites, foram analisados a competência tributária, os princípios constitucionais tributários e as imunidades tributárias.

Tomando-se em conta que o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, integra os direitos de terceira geração, é bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, cuja responsabilidade pela conservação é partilhada entre o poder público e a coletividade, e, ainda, tendo em vista que o Estado é detentor do poder de tributar, poder este com limitações traçadas no Texto Constitucional, passou-se à verificação dos modos em que o referido ente poderia intervir sobre o domínio econômico por meio da tributação extrafiscal com vistas à preservação ambiental.

Assim, o último capítulo deste estudo, primeiramente, historiou-se brevemente a tributação visando demonstrar que enquanto no Estado Liberal o tributo tinha finalidade meramente fiscal, no Estado Intervencionista, passou a evidenciar fins extrafiscais. Em seguida, foi analisada minuciosamente a finalidade do tributo, enfatizando-se a extrafiscalidade, para defini-la, buscar sua fundamentação jurídica e estabelecer os seus limites.

Concluiu-se que a extrafiscalidade passou a ser vislumbrada a partir do momento em que o Estado passou a intervir sobre o domínio econômico, intervenção esta que, como se demonstrou, pode se dar de duas formas: diretamente (intervenção por absorção ou participação) e indiretamente (intervenção por direção e intervenção por indução).

Verificou-se que por meio da intervenção indireta, ou *sobre* o domínio econômico, pode o Estado condicionar certos comportamentos, estimulando ou limitando determinadas práticas por intermédio de normas regulamentadoras, de acordo com os ditames do artigo 174 da Constituição Federal.

Constatou-se, assim, que pode o Estado utilizar-se da tributação ou das normas tributárias de indução, quando pretender a adoção de determinados comportamentos da coletividade, ao passo que tais regras findam por materializar, no plano concreto, os objetivos estatais nelas imiscuídos, por meio de incentivos ou desincentivos a determinadas condutas.

Por ser a norma tributária instrumento estatal legítimo de intervenção sobre o domínio econômico, tendo em vista a possibilidade da sua utilização com finalidade diversa da mera arrecadação, como se comprovou neste estudo, resta claro que ela tem potencial expressivo

para concretizar ou implementar objetivos positivos, dentre estes a defesa e preservação do meio ambiente.

Nesse cotejo, tributos podem ser instituídos centrados nos efeitos indutivos de comportamento dos indivíduos, os quais passam a adotar condutas em sintonia com os objetivos sociais, políticos e econômicos do Estado, demonstrando a plausibilidade da tributação ambiental.

No que concerne ao campo da tributação ambiental, tem-se percebido a preferência pela utilização de normas tributárias indutoras, perfilhando entendimento de que é mais benéfica a utilização de instrumentos tributários que tragam consigo a previsão dos custos ecológicos no mecanismo de preços do mercado do que a adoção de ordens ou proibições.

E, por fim, com o objetivo de tornar melhor a percepção do que é examinado abstratamente no decorrer do estudo, no último capítulo foram inseridos alguns exemplos normativos brasileiros que revelam a materialização da referida forma de tributação.

Assim, o presente trabalho pretendeu demonstrar que o ordenamento jurídico pátrio admite o tributo extrafiscal como instrumento juridicamente hábil, à disposição do Estado, para intervenção sobre o domínio econômico com finalidade de proteção e preservação ambiental.

REFERÊNCIAS

- ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Direito tributário na constituição e no STF**. 12. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2007.
- ALMEIDA, Gregório Assagra. **Manual das ações constitucionais**. Belo Horizonte: Del Rey, 2007.
- ALMEIDA, Luciana Togueiro de. **Instrumentos de política ambiental: debate internacional e questões para o Brasil**. 1994 Dissertação (Mestrado em Economia) - Universidade Estadual de Campinas, 1994.
- ALTAMIRANO, Alejandro C. El derecho constitucional a un ambiente sano, derechos humanos y su vinculación com el derecho tributario. In: MARINS, James (Coord.). **Tributação e meio ambiente**. Curitiba: Juruá: 2008.
- AMARAL, Paulo Henrique do. **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007.
- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- ARAÚJO, Cláudia Campos de; FERREIRA, Maria Isabel Reis; RODRIGUES, Patrícia Castilho; SANTOS, Simone Marques dos. **Meio ambiente e sistema tributário: novas perspectivas**. São Paulo: Editora Senac, 2003.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.
- _____. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.
- ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- _____. **Teoria da igualdade tributária**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.
- AZAMBUJA, Darcy. **Teoria geral do estado**. 4. ed. São Paulo: Globo, 2008.
- BADR, Eid. Autonomia privada à luz do Direito Comunitário: a formação do Direito Civil Comunitário. In: LOTUFO, Renan (Coord.). **Direito civil constitucional**. v. 3. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 93-160.
- _____. **Os limites constitucionais à liberdade de ensino das instituições privadas de ensino superior**. 2006. Tese (Doutorado em Direito do Estado) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2006.
- _____. **O direito comunitário e o Mercosul à luz da Constituição Federal brasileira**. Rio de Janeiro: Kindlebook, 2010.

BADR, Fernanda Matos. Capacidade contributiva tributária e as formulações de justiça de Alf Ross. In: CONGRESSO NACIONAL DO CONSELHO NACIONAL DE PESQUISA E PÓS GRADUAÇÃO EM DIREITO, 19., 2010, Florianópolis. **Anais**. São Paulo: Conselho Nacional de Pesquisa e Pós Graduação em Direito – CONPEDI, 2011.

_____. Contribuição de intervenção no domínio econômico incidente sobre operações com combustíveis (cide-combustíveis): um caso de “green tax” no Brasil. In: REUNIÃO ANUAL DA SOCIEDADE BRASILEIRA PARA O PROGRESSO DA CIÊNCIA, 61., 2009, Manaus. **Anais**. São Paulo: SBPC, 2010. Disponível em: <<http://www.sbpcnet.org.br/livro/61ra/resumos/resumos/5549.htm>>. Acesso em: 21 jan. 2011.

_____. Direitos fundamentais: núcleo essencial como limite de flexibilização. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 14, n. 2437, 4 mar. 2010. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=14449>>. Acesso em: 23 set. 2010.

_____. IPTU como instrumento da política de desenvolvimento urbano. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 175, 2010.

_____. MATTOS, Fernanda Miranda Ferreira de. Lineamentos do IPTU ecológico. In: MAIA, Alexandre Aguiar (Coord.). **Tributação ambiental**. Fortaleza: Tipoprogresso, 2009.

_____. O prazo para repetição do indébito tributário consoante jurisprudência do STJ e lei complementar n. 118/05. **Revista de direito tributário da APET**. São Paulo: MP editora; Associação Paulista de Direito Tributário, n. 19, 2008.

_____. Princípio da capacidade contributiva: pessoalidade e progressividade no imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 15, n. 2442, 9 mar. 2010. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/14465>>. Acesso em: 8 mar. 2011.

_____. Tributação e a defesa do meio ambiente. In: MAIA, Alexandre Aguiar (Coord.). **Tributação ambiental**. Fortaleza: Tipoprogresso, 2009.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

_____. **Uma introdução à ciência das finanças**. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.
BARRETO, Aires F.; BARRETO, Paulo Ayres. **Imunidades tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001.

BARROSO, Luís Roberto. Neoconstitucionalismo e constitucionalização do direito: o triunfo tardio do direito constitucional no Brasil. **Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado**. Salvador: Instituto Brasileiro de Direito Público, n. 9, mar./abr./maio, 2007. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com/revista/RERE-9-MAR%C7O-2007-LUIZ%20ROBERTO%20BARROSO.pdf>>. Acesso em: 20 set. 2010.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de teoria do estado e ciência política**. 6. ed. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2004.

_____. **Hermenêutica e interpretação constitucional**. São Paulo: Celso Bastos Editor; Instituto Brasileiro de Direito Constitucional, 1997.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007.

BENATTI, José Heder. O meio ambiente e os bens ambientais. In: RIOS, Aurélio Virgílio Veiga; IRIGARAY, Carlos Teodoro Hugueneu. (Org.). **O direito e o desenvolvimento sustentável**: curso de direito ambiental. São Paulo: Peirópolis, 2005.

BENJAMIN, Antônio Herman. Constitucionalização do ambiente e ecologização da constituição brasileira. In: CANOTILHO, José Joaquim Gomes; LEITE, José Rubens Morato (Org.). **Direito constitucional ambiental brasileiro**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. Introdução ao direito ambiental brasileiro. In: CYSNE, Maurício; AMADOR, Teresa. **Direito do ambiente e redação normativa**: teoria e prática nos países lusófonos. Gland: International Union for Conservation of Nature (IUCN), 2000.

_____. Meio ambiente e constituição: uma primeira abordagem. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE DIREITO AMBIENTAL, 6., 2002, São Paulo. **Anais...** São Paulo: IMESP, 2002.

_____. Reserva legal, áreas de preservação permanente e controle ambiental da propriedade. In: SOARES JÚNIOR, Jarbas; MIRANDA, Marcos Paulo de Souza; PITOMBEIRA, Sheila Cavalcante (Coord.). **Efetividade da tutela ambiental**. Belo Horizonte: Del Rey, 2008.

BÍBLIA da “ZFM é lançada”. Jornal **A CRÍTICA**. Manaus, 28 maio 2009. Economia. Caderno Opinião, p. A4.

BOBBIO, Norberto. **Estado, governo, sociedade**: por uma teoria geral da política. 4. ed. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1987.

_____. **Teoria do ordenamento jurídico**. 10. ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1999.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/Emendas/emenda0422003.htm>>. Acesso em: 25 mar 2011.

_____. Emenda Constitucional nº 32, de 11 de setembro de 2001 Altera dispositivos dos arts. 48, 57, 61, 62, 64, 66, 84, 88 e 246 da Constituição Federal, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc32.htm> . Acesso em: 25 mar 2011.

_____.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. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, 23 de março de 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm>. Acesso em: 25 mar 2011

_____.Lei nº 4.771, de 15 de setembro de 1965. Institui o novo Código Florestal. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, 16 de setembro de 1965. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4771.htm>. Acesso em: 25 mar 2011.

_____.Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, 27 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>.Acesso em: 25 mar.2011.

_____.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. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, 02 de setembro de 1981. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6938.htm>. Acesso em: 25 mar.2011.

_____.Lei nº 7.804, de 18 de julho de 1989. Altera a Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981, que dispõe sobre a Política Nacional do Meio Ambiente, seus fins e mecanismos de formulação e aplicação, a Lei nº 7.735, de 22 de fevereiro de 1989, a Lei nº 6.803, de 2 de julho de 1980, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, 20 de julho de 1989. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L7804.htm>. Acesso em: 25 mar. 2011.

_____.Lei n. 9.393, de 19 de dezembro de 1996. Dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, sobre pagamento da dívida representada por Títulos da Dívida Agrária e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, 20 de dezembro de 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9393.htm>. Acesso em: 21 mar. 2011.

_____.Lei nº 9.985, de 18 de julho de 2000. Regulamenta o art. 225, § 1º, incisos I, II, III e VII da Constituição Federal, institui o Sistema Nacional de Unidades de Conservação da Natureza e dá outras providências.**Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, 19 de julho de 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9985.htm>. Acesso em: 25 mar 2011.

_____.Lei nº 10.165, de 27 de dezembro de 2000. Altera a Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981, que dispõe sobre a Política Nacional do Meio Ambiente, seus fins e mecanismos de formulação e aplicação, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, 28 de dezembro de 2000, retificada no DOU de 09 de janeiro de 2001. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/leis/L10165.htm>>. Acesso em 22 mar. 2011.

_____.Lei nº 10.257, de 10 de julho de 2001. Regulamenta os arts. 182 e 183 da Constituição Federal, estabelece diretrizes gerais da política urbana e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, 11 de julho de 2001. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LEIS_2001/L10257.htm>.Acesso em: 25 mar.2011.

_____. 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. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, 20 de dezembro de 2001. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LEIS_2001/L10336.htm>. Acesso em: 25 mar. 2011.

_____. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 11 de janeiro de 2002. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/leis/2002/L10406.htm>>. Acesso em: 25 mar 2011.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 581439-PR (Paraná), Relator: Ministro Dias Toffoli. Julgamento: 20 ago. 2010. Publicação: DJ 12-11-2010. **Lex: Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal**. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+581439%2ENUME%2E%29&base=baseMonocraticas>>. Acesso em: 20 mar. 2011.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 416.601-DF (Distrito Federal), Relator: Ministro Carlos Velloso. Julgamento: 10 ago. 2005. Publicação: DJ 30-09-2005. **Lex: Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal**. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/inteiroTeor/obterInteiroTeor.asp?id=368427>>. Acesso em: 30 mar. 2011.

_____. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2178-8-DF (Distrito Federal), Relator: Ministro Ilmar Galvão. Julgamento: 14 fev. 2001. Publicação: DJ 21-02-2001. **Lex: Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal**. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ADI%24%2ESCLA%2E+E+2178%2ENUME%2E%29&base=baseMonocraticas>>. Acesso em: 30 mar. 2011.

_____. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 360.461-7-MG (Minas Gerais), Relator: Ministro Celso de Mello. Julgamento: 20 set. 2005. Publicação: DJ 28-09-2005. **Lex: Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal**. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28360%2E461%2D7%29+NAO+S%2EPRES%2E&base=baseMonocraticas>>. Acesso em: 20 mar. 2011.

BRAVO, Álvaro Sánchez. **Ordenación del territorio y medioambiente**. Sevilla: ArCiBel Editores, 2009.

BULOS, Uadi Lammêgo. **Curso de direito constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2007.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional**. 6. ed. Coimbra: Livraria Almedina, 1993.

_____. LEITE, José Rubens Morato (Org.). **Direito constitucional ambiental brasileiro**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. **Estudos sobre direitos fundamentais**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

CARVALHO, Kildare Gonçalves. **Direito constitucional: teoria do estado e da constituição**. 14. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

_____. **Teoria da norma tributária**. 2. ed. São Paulo: editora Revista dos Tribunais, 1981.

CATÃO, Marcos André Vinhas. **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

CONGRESSO INTERNACIONAL DE DIREITO AMBIENTAL, 13, 2009, São Paulo. **Carta de São Paulo**. São Paulo: Imprensa Oficial do Estado de São Paulo, 2010.

CORRÊA, Walter Barbosa. **Contribuição ao estudo da extrafiscalidade**. São Paulo: [s.n.], 1964.

CURITIBA (Município). Lei nº 9.806, de 3 de janeiro de 2000. Institui o Código Florestal do Município de Curitiba, e dá outras providências. **Câmara Municipal de Curitiba**. Disponível em:

<<http://domino.cmc.pr.gov.br/contlei.nsf/baac9fc8c6760aa5052568fc004fc17e/d624cf87add1b34032568c600662362?OpenDocument>>. Acesso em: 20 mar. 2011.

CYSNE, Maurício; AMADOR, Teresa. **Direito do ambiente e redacção normativa: teoria e prática nos países lusófonos**. Gland: International Union for Conservation of Nature (IUCN), 2000.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de teoria geral do estado**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

DENARI, Zelmo. **Curso de direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

DERANI, Cristiane. **Direito ambiental econômico**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

DINIZ, Marcelo B.; MOTA, José A.; RIVAS Alexandre. O desmatamento da Amazônia em perspectiva. In: RIVAS, Alexandre et al. (Org.) **Instrumentos econômicos para a proteção da Amazônia: a experiência do Pólo Industrial de Manaus**. Curitiba: editora CRV, 2009.

DINIZ, Maria Helena. **O estado atual do biodireito**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

_____. Constitucionalismo ecológico. In: RIBEIRO, Lauro Luiz Gomes; BERARDI, Luciana Andrea Accorsi Berardi. **Estudos de direito constitucional: homenagem à professora Maria Garcia**. São Paulo: IOB-Thomson, 2007.

DOMINGUES, José Marcos. **Direito tributário e meio ambiente**. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

_____. (Org.). **Direito tributário e políticas públicas**. São Paulo: MP editora, 2008.

ELALI, André. **Tributação e regulação econômica: um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais**. São Paulo: MP editora, 2007.

ESPAÑA. Tribunal Constitucional de España. **Sentença do Tribunal Constitucional (STC) n. 102/1995 transcrevendo trecho da Sentença do Tribunal Constitucional (STC) n. 64/1982**. Disponível em: <http://www.boe.es/aeboe/consultas/bases_datos/doc.php?coleccion=tc&id=SENTENCIA-1995-0102> . Acesso em: 20 set. 2010.

_____. **Sentença do Tribunal Constitucional (STC) n. 25/1981**. Disponível em: <http://www.boe.es/aeboe/consultas/bases_datos/doc.php?coleccion=tc&id=SENTENCIA-1981-0025> . Acesso em: 23 set. 2010.

FAGÚNDEZ, Paulo Roney Ávila. Reflexões sobre o direito ambiental. In: LEITE, José Rubens Morato; BELLO FILHO, Ney de Barros (Org.). **Direito ambiental contemporâneo**. São Paulo: Manole, 2004.

FARIA, Sylvio Santos. **Aspectos da parafiscalidade**. Salvador: Progresso Editora, 1955.

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

FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. O pensamento jurídico de Norberto Bobbio. In: BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. 10. ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1999.

FERREIRA, Heline Sivini. Competências ambientais. In: CANOTILHO, José Joaquim Gomes; LEITE, José Rubens Morato (Org.). **Direito constitucional ambiental brasileiro**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Direitos humanos fundamentais**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

FIGUEIREDO, Lúcia Valle. Discriminação constitucional das competências ambientais: aspectos pontuais do regime jurídico das licenças ambientais. **Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico**. Salvador: Instituto Brasileiro de Direito Público, n. 5, fev./mar./abr., 2006. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com/revista/REDAE-5-FEVEREIRO-2006-LUCIA%20VALLE.pdf>>. Acesso em: 27 set. 2010.

FIORILLO, Celso Antônio Pacheco. **Curso de direito ambiental brasileiro**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

FONSECA, Ozório José de Menezes; BARBOSA, Walmir de Albuquerque; MELO, Sandro Nahmias. **Normas para elaboração de monografias, dissertações e teses**. Manaus: UEA, 2005.

FORTALEZA (Município). Lei Complementar nº 33, de 18 de dezembro de 2006. Altera a Legislação Tributária Municipal relativa ao Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) e dá outras providências. **Secretaria de Finanças de Fortaleza**. Disponível em: <http://www.sefin.fortaleza.ce.gov.br/legislacao/gerados/leis/LC_N33_2006.pdf>.

_____. Lei complementar nº 73, de 28 de dezembro de 2009. Altera a Lei nº 8.703, de 30 de abril de 2003, e suas alterações, que dispõem acerca do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) e dá outras providências. **Secretaria de Finanças de Fortaleza**. Disponível em: <http://www.sefin.fortaleza.ce.gov.br/legislacao/gerados/leis/LEI_N73_2009.pdf>. Acesso em: 25 mar. 2011.

FREITAS, Vladimir Passos de. **A Constituição Federal e a efetividade das normas ambientais**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2000.

GÉRARD, Philippe; OST, François; KERCHOVE, Michel van de. **Images et usages de la nature en droit**. Bruxelles: Facultés universitaires Saint-Louis, 1993.

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

GRAU, Eros. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

GUARULHOS (Município). Lei n. 6.793 de 28 de dezembro de 2010. Dispõe sobre o lançamento, arrecadação e fiscalização do Imposto Sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana - IPTU e dá outras providências. **Diário Oficial [do] Município de Guarulhos**, Guarulhos, D.O. Nº 098/2010-GP, 29 dezembro, 2010. Disponível em: <joomla.guarulhos.sp.gov.br/uploads/pdf/1242329207.pdf>. Acesso em: 21 mar. 2011.

HOUAISS **Dicionário eletrônico da língua portuguesa**. [S.l.]: Editora objetiva, 2001. 1 CD-ROM.

IRIGARAY, Carlos Teodoro José Hugueney. O emprego de instrumentos econômicos na gestão ambiental. In: LEITE, José Rubens Morato; BELLO FILHO, Ney de Barros (Org.), **Direito ambiental contemporâneo**. São Paulo: Manole, 2004.

JADOT, Benoît. L'environnement n'appartient à personne et l'usage qui en est fait est commun à tous: des lois de police règlent la manière d'en jouir. In: OST, François; GUTWIRTH, Serge (Org.). **Quel avenir pour le droit de l'environnement?** Bruxelles: Facultés universitaires Saint-Louis, 1996.

KELSEN, Hans. **Teoria geral do direito e do estado**. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1992.

_____. **Teoria pura do direito**. Tradução de João Batista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

LARA, María del Carmen Carmona. **Derechos en relación con el medio ambiente**. 2. ed. México: Universidad Nacional Autónoma de México, 2001.

LEFF, Enrique. **Epistemologia ambiental**. São Paulo: Cortez, 2001.

LEIRIA, Maria Lúcia Luz. Breves considerações sobre a taxa de controle e fiscalização ambiental – TCFA, instituída pela Lei n. 10.165/2000. São Paulo : Taveria, 2005.

LEITE, José Rubens Morato; BELLO FILHO, Ney de Barros (Org.). **Direito ambiental contemporâneo**. São Paulo: Manole, 2004.

_____. **Dano ambiental: do individual ao coletivo extrapatrimonial**. São Paulo: Editora dos Tribunais, 2000.

_____. BORATTI, Larissa Verri. Abordagem jurídica do risco ambiental na perspectiva da cena urbana brasileira. In: BRAVO, Álvaro Sánchez. **Ordenación del territorio y medioambiente**. Sevilla: ArCiBel Editores, 2009.

_____. PILATI, Luciana Cardoso. Evolução da responsabilidade civil ambiental: 25 anos da Lei n. 6.938/81. In: ROCHA, João Carlos de Carvalho; HENRIQUES FILHO, Tarcísio Humberto Parreias; CAZETTA, Ubiratan (Coord.). **Política nacional do meio ambiente: 25 anos da lei n. 6.938/81**. Belo Horizonte: Del Rey, 2007.

LIMA, André (Org.). **O direito para o Brasil socioambiental**. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 2002.

LOTUFO, Renan (Coord.). **Direito civil constitucional**. v. 3. São Paulo: Malheiros, 2002.

LUÑO, Antonio Enrique Perez. **Los derechos fundamentales**. 8. ed. Madrid: Editorial Tecnos, 2005.

MACEIÓ (Município). Lei n. 4.305 de 4 de maio de 1994. Dispõe sobre a supressão, a poda, o replantio e o uso adequado e planejado das áreas revestidas de vegetação do porte arbóreo e dá outras providências. **Prefeitura Municipal de Maceió**. Disponível em: <www2.maceio.al.gov.br/smccu/leis.php>. Acesso em: 20 mar. 2011.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

_____. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2004.

MACHADO, Paulo Affonso Leme. **Direito ambiental brasileiro**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MANAUS (Município). Lei nº 1.091 de 29 de novembro de 2006. DISPÕE sobre o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU, extingue as taxas de serviços públicos que especifica e dá outras providências. **Diário Oficial [do] Município de Manaus**, Manaus, edição n. 1630, ano VII, 29 de dezembro, 2006. Disponível em: <http://www.cmm.am.gov.br/leis/sancionada/2006/LEI_1091_DE_29_12_2006.pdf>. Acesso em: 20 mar. 2011.

MAIA, Alexandre Aguiar (Coord.). **Tributação ambiental**. Fortaleza: Tipoprogresso, 2009.

MAQUIAVEL, Nicolau. **O príncipe**. São Paulo: Hedra, 2009.

MALUF, Sahid. **Teoria geral do estado**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

MARÉS, Carlos Frederico. Introdução ao direito socioambiental. In: LIMA, André (Org.). **O direito para o Brasil socioambiental**. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 2002.

MARINS, James (Coord.). **Tributação e meio ambiente**. Curitiba: Juruá: 2008.

MARTÍN-RETORTILLO, Lorenzo. **Derechos fundamentales y constitución**. Madrid: Civitas, 1988.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. A taxa de controle e fiscalização ambiental – TCFA. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.) **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

_____. **Curso de direito administrativo**. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2004.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Hermenêutica constitucional e direitos fundamentais**. Brasília, IDP, 2000.

MILARÉ, Édis. **Direito do ambiente**. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

MODÉ, Fernando Magalhães. **Tributação ambiental: a função do tributo na proteção do meio ambiente**. Curitiba: Juruá, 2007.

MORAES, Alexandre. **Direito constitucional**. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

MORAES, Bernardo Ribeiro. **Compêndio de direito tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1984.

MOTA, Mauricio (Coord.). **Fundamentos teóricos do direito ambiental**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

_____.O princípio da precaução em direito ambiental: uma construção a partir da razoabilidade e da proporcionalidade. **Revista de Direito do Estado**. Rio de Janeiro, n. 4, out/dez., 2006.

MOTTA, Ronaldo Seroa. **Economia ambiental**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2006.

OLIVEIRA, Cláudia Alves de. Competências ambientais na federação brasileira. In: MOTA, Maurício (Coord.). **Fundamentos teóricos do direito ambiental**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

OST, François; GUTWIRTH, Serge (Org.). **Quel avenir pour le droit de l'environnement?** Bruxelles: Facultés universitaires Saint-Louis, 1996.

OST, François. Le juste milieu: pour une approche dialectique du rapport homme-nature. In: GÉRARD, Philippe; OST, François; KERCHOVE, Michel van de. **Images et usages de la nature en droit**. Bruxelles: Facultés universitaires Saint-Louis, 1993.

PRATA, Ana. **A tutela constitucional da autonomia privada**. Coimbra: Livraria Almedina, 1982.

PEREIRA, Ivone Rotta. **A tributação na história do Brasil**. São Paulo: Moderna, 1999.

PERLINGIERI, Pietro. **Perfis do direito civil: introdução ao direito civil constitucional**. Rio de Janeiro: Renovar, 1997.

PORTO ALEGRE (Município). Lei Complementar n. 482, de 26 de dezembro de 2002. Altera as leis complementares n.ºs 07, de 1973; 48, de 1979; e 197, de 1989, e a lei n.º 7.773, de 1996, revoga dispositivos das leis complementares n.ºs 07, de 1973, 197, de 1989, e 396, de 1996, e dá outras providências (concede incentivo para a manutenção da atividade agropecuária, preservação ambiental e histórico-cultural no município; introduz correções no cadastro imobiliário do IPTU; entre outras disposições). **JusBrasil**. Disponível em: <<http://www.jusbrasil.com.br/legislacao/509510/lei-complementar-482-02-porto-alegre-rs>>. Acesso em: 20 mar. 2011.

REALE, Miguel. **Teoria do direito e do estado**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

RIBEIRO, Lauro Luiz Gomes; BERARDI, Luciana Andrea Accorsi (Org.). **Estudos de direito constitucional**: homenagem à professora Maria Garcia. São Paulo: IOB-Thomson, 2007.

RIO DE JANEIRO (Município). Lei n.º 691, de 24 de dezembro de 1984. Institui o Código Tributário do Município do Rio de Janeiro. **Câmara Municipal do Rio de Janeiro**. Disponível em: <http://www.camara.rj.gov.br/control.php?m1=legislacao&m2=leg_municipal&m3=leiord&url=http://mail.camara.rj.gov.br/APL/Legislativos/contlei.nsf/LeiOrdInt?OpenForm>. Acesso em: 20 mar. 2011.

_____.Decreto Municipal n.º 28.247 de 30 de julho de 2007. Consolida os procedimentos para o reconhecimento das isenções tributárias relativas aos imóveis de interesse histórico, cultural ou ecológico ou de preservação paisagística ou ambiental, e dá outras providências.

JusBrasil. Disponível em: <<http://www.jusbrasil.com.br/legislacao/897914/decreto-28247-07-rio-de-janeiro>>. Acesso em: 20 mar. 2011.

RIOS, Aurélio Virgílio Veiga (Org.). **O direito e o desenvolvimento sustentável:** curso de direito ambiental. São Paulo: Peirópolis, 2005.

RIVAS, Alexandre et al. (Org.) **Instrumentos econômicos para a proteção da Amazônia:** a experiência do Pólo Industrial de Manaus. Curitiba: editora CRV, 2009.

_____. Possíveis conseqüências de uma eventual extinção do PIM. In: RIVAS, Alexandre et al. (Org.) **Instrumentos econômicos para a proteção da Amazônia:** a experiência do Pólo Industrial de Manaus. Curitiba: editora CRV, 2009.

ROCHA, Ernesto. **Análise jurídica dos incentivos fiscais da Zona Franca de Manaus.** Manaus: Editor fiscal, 2005.

ROCHA, João Carlos de Carvalho; HENRIQUES FILHO, Tarcísio Humberto Parreias; CAZETTA, Ubiratan (Coord.). **Política nacional do meio ambiente: 25 anos da lei n. 6.938/81.** Belo Horizonte: Del Rey, 2007.

ROUSSEAU, Jean-Jacques. **O contrato social.** 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

SALEME, Edson Ricardo. A afirmação do direito ambiental internacional. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE ADVOCACIA PÚBLICA, 10., 2006, Paraty. **Anais eletrônicos...** São Paulo: Instituto Brasileiro Advocacia Pública, [s.d.]. Disponível em: <http://www.ibap.org/10cbap/teses/edsonricardosaleme_tese.doc>. Acesso em: 10 out. 2010.

_____. **Direito administrativo.** 3. ed. São Paulo: Rideel, 2009.

_____. **Direito constitucional.** São Paulo: Manole, 2011.

_____. Municipalização da licença ambiental em Manaus: compatibilização entre licença ambiental e urbanística. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE DIREITO URBANÍSTICO, 6., 2008, Manaus. **Anais eletrônicos...** Porto Alegre: Magister editora; Instituto Brasileiro de Direito Urbanístico, 2009. Disponível em: <http://www.ibdu.org.br/IBDU_ANAIS_V.pdf>. Acesso em: 10 out. 2010.

_____. Normas e políticas públicas no direito ambiental internacional. **Hiléia- Revista de Direito Ambiental da Amazônia.** Manaus: Edições Governo do Estado do Amazonas; Secretaria de Estado da Cultura; Universidade do Estado do Amazonas, ano 2, n. 2, 2004. Disponível em: <www.pos.uea.edu.br/data/direitoambiental/hileia/2004/2.pdf>. Acesso em: 21 jan. 2011.

_____. GIRÃO, Mardônio da Silva. O impacto urbano-ambiental do biodiesel nas cidades de pequenas dimensões, p. 1551-1552. In: CONGRESSO NACIONAL DO CONSELHO NACIONAL DE PESQUISA E PÓS GRADUAÇÃO EM DIREITO, 17, 2008, Brasília. **Anais eletrônicos...** São Paulo: Conselho Nacional de Pesquisa e Pós Graduação em Direito – CONPEDI, 2009. Disponível em: <www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/brasil/06_961.pdf>. Acesso em: 10 out. 2010.

_____. Parâmetros sobre a função social da cidade. In: CONGRESSO NACIONAL DO CONSELHO NACIONAL DE PESQUISA E PÓS GRADUAÇÃO EM DIREITO, 14, 2005, Fortaleza. **Anais eletrônicos...** São Paulo: Conselho Nacional de Pesquisa e Pós Graduação em Direito – CONPEDI, 2006. Disponível em: <<http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/Anais/Edson%20Ricardo%20Saleme.pdf>>. Acesso em: 10 out. 2010.

_____. SILVA, Solange Teles da. Plano diretor, participação popular e responsabilidades. In: CONGRESSO NACIONAL DO CONSELHO NACIONAL DE PESQUISA E PÓS GRADUAÇÃO EM DIREITO, 16, 2007, Belo Horizonte. **Anais eletrônicos...** São Paulo: Conselho Nacional de Pesquisa e Pós Graduação em Direito – CONPEDI, 2008. Disponível em: <http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/bh/edson_ricardo_saleme.pdf>. Acesso em: 10 out. 2010.

SAMPAIO, José Adércio Leite; WOLD, Chris; NARDY, Afrânio José Fonseca. **Princípios de direito ambiental**. Belo Horizonte: Del Rey, 2003.

SÃO CARLOS (Município). Lei n. 13.692, de 25 de novembro de 2005. Institui a planta genérica de valores do município, define critérios para lançamentos do imposto predial e territorial urbano, e dá outras providências. **Câmara Municipal de São Carlos**. Disponível em: <<http://www.camarasaocarlos.sp.gov.br/portal/index.php/leis/pesquisa-de-leis-municipais.html>>. Acesso em: 20 mar. 2011.

SANTILLI, Juliana. **Socioambientalismo e novos direitos: proteção jurídica à diversidade biológica e cultural**. São Paulo: Editora Fundação Peirópolis, 2005.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2006.

SARNO, Daniela Campos Libório Di. **Elementos de direito urbanístico**. São Paulo: Manole, 2004.

SCHERKERKEWITZ, Isso Chaitz. **Sistema constitucional tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1996.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SEBASTIÃO, Simone Martins. **Tributo ambiental: Extrafiscalidade e função promocional do direito**. Curitiba: Juruá, 2008.

SESSÃO ordinária: Câmara aprova “IPTU Ecológico”. **Câmara Municipal de Sorocaba**. Sorocaba, 7 abr. 2011. Disponível em: <<http://www.camarasorocaba.sp.gov.br/sitecamara/noticias/vernoticia?codigoNoticia=3786>>. Acesso em: 8 abr. 2011.

SILVA, José Afonso da. **Direito ambiental constitucional**. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

_____. **Curso de direito constitucional positivo**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

SILVA, Solange Teles da. Direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado: avanços e desafios. **Revista de Direito Ambiental**, São Paulo, v. 48, 2007.

SILVA, Virgílio Afonso. **A constitucionalização do direito**: os direitos fundamentais nas relações entre particulares. São Paulo: Malheiros, 2005.

SOARES, Cláudia Alexandra Dias. **O imposto ecológico**: contributo para o estudo dos instrumentos económicos de defesa do ambiente. Coimbra editora, 2001.

SOARES JÚNIOR, Jarbas; MIRANDA, Marcos Paulo de Souza; PITOMBEIRA, Sheila Cavalcante. **Efetividade da tutela ambiental**. Belo Horizonte: Del Rey, 2008.

SPAGNOL, Werther Botelho. **Da tributação e sua destinação**. Belo Horizonte: Del Rey, 1994.

STRECK, Lenio Luiz; MORAIS, José Luis Bolzan de. **Ciência política e teoria geral do estado**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.

TAVARES, Diogo Ferraz Lemos. A capacidade contributiva na tributação extrafiscal. In: DOMINGUES, José Marcos (Org). **Direito tributário e políticas públicas**. São Paulo: MP editora, 2008, p. 59-112.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e o princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.

TÔRRES, Heleno Taveira. Da relação entre competências constitucionais tributária e ambiental: os limites dos chamados “tributos ambientais”. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.) **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005.

_____.(Org.). **Direito e poder nas instituições e nos valores do público e do privado contemporâneos**. São Paulo: Manole, 2005.

_____.(Org.) **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. O poder de tributar no estado democrático de direito. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). **Direito e poder nas instituições e nos valores do público e do privado contemporâneos**. São Paulo: Manole, 2005.

TRENNEPOHL, Terence. **Incentivos fiscais no direito ambiental**. São Paulo: Saraiva, 2008.

TRINDADE, Antônio Augusto Cançado. **Direitos humanos e meio ambiente**: paralelo dos sistemas de proteção internacional. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 1993.

VALLE, Manuel Castañón del. **Valoración del daño ambiental**. México: PNUMA, 2006.

ANEXOS

ANEXO A

Anexo VIII da Lei nº 10.165, de 27 de dezembro de 2000. Altera a Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981, que dispõe sobre a Política Nacional do Meio Ambiente, seus fins e mecanismos de formulação e aplicação, e dá outras providências. .

ANEXO VIII - Atividades Potencialmente Poluidoras e Utilizadoras de Recursos Ambientais

Código	Categoria	Descrição	PP/GU
01	Extração e Tratamento de Minerais	- pesquisa mineral com guia de utilização; lavra a céu aberto, inclusive de aluvião, com ou sem beneficiamento; lavra subterrânea com ou sem beneficiamento, lavra garimpeira, perfuração de poços e produção de petróleo e gás natural.	AAalto
02	Indústria de Produtos Minerais Não Metálicos	- beneficiamento de minerais não metálicos, não associados a extração; fabricação e elaboração de produtos minerais não metálicos tais como produção de material cerâmico, cimento, gesso, amianto, vidro e similares.	MMédio
03	Indústria Metalúrgica	- fabricação de aço e de produtos siderúrgicos, produção de fundidos de ferro e aço, forjados, arames, relaminados com ou sem tratamento; de superfície, inclusive galvanoplastia, metalurgia dos metais não-ferrosos, em formas primárias e secundárias, inclusive ouro; produção de laminados, ligas, artefatos de metais não-ferrosos com ou sem tratamento de superfície, inclusive galvanoplastia; relaminação de metais não-ferrosos, inclusive ligas, produção de soldas e anodos; metalurgia de metais preciosos; metalurgia do pó, inclusive peças moldadas; fabricação de estruturas metálicas com ou sem tratamento de superfície, inclusive; galvanoplastia, fabricação de artefatos de ferro, aço e de metais não-ferrosos com ou sem tratamento de superfície, inclusive galvanoplastia, têmpera e cementação de aço, recozimento de arames, tratamento de superfície.	AAalto
04	Indústria Mecânica	- fabricação de máquinas, aparelhos, peças, utensílios e acessórios com e sem tratamento térmico ou de superfície.	MMédio
05	Indústria de material Elétrico, Eletrônico e Comunicações	- fabricação de pilhas, baterias e outros acumuladores, fabricação de material elétrico, eletrônico e equipamentos para telecomunicação e informática; fabricação de aparelhos elétricos e eletrodomésticos.	MMédio
06	Indústria de Material de Transporte	- fabricação e montagem de veículos rodoviários e ferroviários, peças e acessórios; fabricação e montagem de aeronaves; fabricação e reparo de embarcações e estruturas flutuantes.	MMédio
07	Indústria de Madeira	- serraria e desdobramento de madeira; preservação de madeira; fabricação de chapas, placas de madeira aglomerada, prensada e compensada; fabricação de estruturas de madeira e de móveis.	Médio
08	Indústria de Papel e Celulose	- fabricação de celulose e pasta mecânica; fabricação de papel e papelão; fabricação de artefatos de papel, papelão, cartolina, cartão e fibra prensada.	Alto
09	Indústria de Borracha	- beneficiamento de borracha natural, fabricação de câmara de ar, fabricação e acondicionamento de pneumáticos; fabricação de laminados e fios de borracha; fabricação de espuma de borracha e de artefatos de espuma de borracha, inclusive látex.	Pequeno

Código	Categoria	Descrição	PP/GU
10	Indústria de Couros e Peles	- secagem e salga de couros e peles, curtimento e outras preparações de couros e peles; fabricação de artefatos diversos de couros e peles; fabricação de cola animal.	Alto
11	Indústria Têxtil, de Vestuário, Calçados e Artefatos de Tecidos	- beneficiamento de fibras têxteis, vegetais, de origem animal e sintéticos; fabricação e acabamento de fios e tecidos; tingimento, estamparia e outros acabamentos em peças do vestuário e artigos diversos de tecidos; fabricação de calçados e componentes para calçados.	Médio
12	Indústria de Produtos de Matéria Plástica.	- fabricação de laminados plásticos, fabricação de artefatos de material plástico.	Pequeno
13	Indústria do Fumo	- fabricação de cigarros, charutos, cigarrilhas e outras atividades de beneficiamento do fumo.	Médio
14	Indústrias Diversas	- usinas de produção de concreto e de asfalto.	Pequeno
15	Indústria Química	- produção de substâncias e fabricação de produtos químicos, fabricação de produtos derivados do processamento de petróleo, de rochas betuminosas e da madeira; fabricação de combustíveis não derivados de petróleo, produção de óleos, gorduras, ceras, vegetais e animais, óleos essenciais, vegetais e produtos similares, da destilação da madeira, fabricação de resinas e de fibras e fios artificiais e sintéticos e de borracha e látex sintéticos, fabricação de pólvora, explosivos, detonantes, munição para caça e desporto, fósforo de segurança e artigos pirotécnicos; recuperação e refino de solventes, óleos minerais, vegetais e animais; fabricação de concentrados aromáticos naturais, artificiais e sintéticos; fabricação de preparados para limpeza e polimento, desinfetantes, inseticidas, germicidas e fungicidas; fabricação de tintas, esmaltes, lacas, vernizes, impermeabilizantes, solventes e secantes; fabricação de fertilizantes e agroquímicos; fabricação de produtos farmacêuticos e veterinários; fabricação de sabões, detergentes e velas; fabricação de perfumarias e cosméticos; produção de álcool etílico, metanol e similares.	Alto
16	Indústria de Produtos Alimentares e Bebidas	- beneficiamento, moagem, torrefação e fabricação de produtos alimentares; matadouros, abatedouros, frigoríficos, charqueadas e derivados de origem animal; fabricação de conservas; preparação de pescados e fabricação de conservas de pescados; beneficiamento e industrialização de leite e derivados; fabricação e refinação de açúcar; refino e preparação de óleo e gorduras vegetais; produção de manteiga, cacau, gorduras de origem animal para alimentação; fabricação de fermentos e leveduras; fabricação de rações balanceadas e de alimentos preparados para animais; fabricação de vinhos e vinagre; fabricação de cervejas, chopes e maltes; fabricação de bebidas não-alcoólicas, bem como engarrafamento e gaseificação e águas minerais; fabricação de bebidas alcoólicas.	Médio
17	Serviços de Utilidade	- produção de energia termoeletrônica; tratamento e destinação de resíduos industriais líquidos e sólidos; disposição de resíduos especiais tais como: de agroquímicos e suas embalagens; usadas e de serviço de saúde e similares; destinação de resíduos de esgotos sanitários e de resíduos sólidos urbanos, inclusive aqueles provenientes de fossas; dragagem e derrocamentos em corpos d'água; recuperação de áreas contaminadas ou degradadas.	Médio

Código	Categoria	Descrição	PP/GU
18	Transporte, Terminais, Depósitos e Comércio	- transporte de cargas perigosas, transporte por dutos; marinas, portos e aeroportos; terminais de minério, petróleo e derivados e produtos químicos; depósitos de produtos químicos e produtos perigosos; comércio de combustíveis, derivados de petróleo e produtos químicos e produtos perigosos.	Alto
19	Turismo	- complexos turísticos e de lazer, inclusive parques temáticos.	Pequeno
20	Uso de Recursos Naturais	- silvicultura; exploração econômica da madeira ou lenha e subprodutos florestais; importação ou exportação da fauna e flora nativas brasileiras; atividade de criação e exploração econômica de fauna exótica e de fauna silvestre; utilização do patrimônio genético natural; exploração de recursos aquáticos vivos; introdução de espécies exóticas ou geneticamente modificadas; uso da diversidade biológica pela biotecnologia.	Médio
21	(VETADO)	X	x
22	(VETADO)	X	x

ANEXO B

Anexo IX da Lei nº 10.165, de 27 de dezembro de 2000. Altera a Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981, que dispõe sobre a Política Nacional do Meio Ambiente, seus fins e mecanismos de formulação e aplicação, e dá outras providências.

ANEXO IX - VALORES, EM REAIS, DEVIDOS A TÍTULOS DE TCFA POR ESTABELECIMENTO POR TRIMESTRE

Potencial de Poluição, Grau de utilização de Recursos Naturais	Pessoa Física	Microempresa	Empresa de Pequeno Porte	Empresa de Médio Porte	Empresa de Grande Porte
Pequeno	-	-	112,50	225,00	450,00
Médio	-	-	180,00	360,00	900,00
Alto	-	50,00	225,00	450,00	2.250,00