

UNIVERSIDADE DE PASSO FUNDO
FACULDADE DE DIREITO

Andy Portella Battezzini

A VIABILIDADE DA INSTITUIÇÃO DE TRIBUTOS EM
BENEFÍCIO DO MEIO AMBIENTE

Passo Fundo

2012

Andy Portella Battezzini

A VIABILIDADE DA INSTITUIÇÃO DE TRIBUTOS EM
BENEFÍCIO DO MEIO AMBIENTE

Monografia apresentada ao curso de Direito, da Faculdade de Direito da Universidade de Passo Fundo, como requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel em Ciências Jurídicas e Sociais, sob orientação do professor Me. Edmar Viane Marques Daudt.

Passo Fundo
2012

DEDICATÓRIA

Aos meus pais Roberto e Inez, e a minha irmã Roberta, por todo amor, carinho, incentivo e apoio em todas as passagens da vida.
E a minha Vó Elsa pelo amor incondicional.

AGRADECIMENTOS

Agradeço à Deus, pela esperança de amanhã ser sempre um dia melhor que hoje.

E ao professor orientador Me. Edmar Viane Marques Daudt, por toda a paciência e dedicação no auxílio da elaboração do presente trabalho, uma pessoa a qual tenho plena admiração e uma enorme gratidão por toda atenção dispendida.

“Quando a última árvore tiver caído,
quando o último rio tiver secado,
quando o último peixe for pescado,
você não entenderá que dinheiro não se come.”

(frase de um nativo americano, muito difundida pelo Greenpeace).

RESUMO

O crescente avanço da legislação ambiental não tem sido suficiente para estancar com as ações predatórias ao meio ambiente, justificando assim, a busca por novos mecanismos que possam intervir na busca por um ambiente sadio a esta e às futuras gerações. A instituição de um tributo ambiental no Brasil, com o fulcro de graduar a tributação daqueles que não respeitam os mínimos toleráveis de poluição, ou até mesmo, criando incentivos as atividades para que ocorram de forma menos custosa ao meio ambiente, são alternativas viáveis, conforme se apresenta no texto constitucional. O objetivo da presente pesquisa é demonstrar que atualmente algumas das espécies tributárias, adotam medidas de preservação ambiental, das quais, tem como fulcro, nortear a sociedade a adotar como prioridade a proteção ecológica. Essas medidas de prevenção elencadas no trabalho são plenamente viáveis a serem utilizadas na tributação ambiental, e um valioso instrumento para a concretização dos valores insertos na Constituição. Para que se apresente o estudo, necessário se fez a utilização do método científico dedutivo e histórico, conjuntamente com a pesquisa bibliográfica e o uso de jurisprudência, onde foi possível analisar as vantagens e desvantagens da criação de uma tributação ambiental dentro do hodierno ordenamento jurídico brasileiro.

Palavras-chave: Espécies tributárias. Meio ambiente. Princípios ambientais. Proteção ambiental. Tributação ambiental.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADIN: Ação Direta de Inconstitucionalidade

Art.: Artigo

Arts.: Artigos

CIDE: Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico

CTN: Código Tributário Nacional

CF/88: Constituição Federal de 1988

IBAMA: Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis.

ICMS: Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

II: Imposto de Importação

IPI: Imposto sobre Produtos Industrializados

IPVA: Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores

IR: Imposto de Renda

ITR: Imposto sobre Propriedade Territorial Rural

Inc.: Inciso

INSS: Instituto Nacional do Seguro Social

OCDE: Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico

STF: Supremo Tribunal Federal

STJ: Superior Tribunal de Justiça

SESC: Serviço Social do Comércio

SESI: Serviço Social da Indústria

TCFA: Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental

TFA: Taxa de Fiscalização Ambiental

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	08
1- CONCEITO E ESPÉCIES DE TRIBUTO	
1.1 Conceito de tributo.....	11
1.2 Espécies de tributos.....	15
1.2.1 Impostos.....	17
1.2.2 Taxas.....	20
1.2.3 Contribuição de melhoria.....	25
1.2.4 Empréstimos compulsórios.....	29
1.2.5 Contribuições especiais.....	32
2 - O MEIO AMBIENTE E PRINCÍPIOS ATINENTES A PROTEÇÃO AMBIENTAL	
2.1 Breve histórico ambiental na vigência da Constituição Federal brasileira.....	36
2.2.1 Conceito de meio ambiente e Direito Ambiental.....	39
2.2.2 Princípios do Direito Ambiental.....	41
2.2.3 Princípio do poluidor pagador.....	43
2.2.4 Princípio da prevenção.....	45
2.2.5 Princípio da precaução.....	47
2.2.6 Princípio do desenvolvimento sustentável.....	49
3 - VIABILIDADE DA TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL	
3.1 Formas de instituição de tributos ecológicos.....	53
3.2 Impostos ecológicos.....	56
3.2.1 Taxas ecológicas.....	62
3.2.2 Contribuição de melhoria ecológica.....	65
3.2.3 Empréstimo compulsório ecológico.....	66
3.2.4 Contribuição especial ecológica.....	67
3.3 A viabilidade de instituir novos tributos ecológicos.....	69
CONCLUSÃO	73
REFERÊNCIAS	76

INTRODUÇÃO

Nos últimos anos a preocupação com o meio ambiente vem aumentando a cada dia, devido ao crescimento desenfreado do uso de recursos naturais, nitidamente mais escassos, e também a crescente conscientização da problemática ambiental em quase todo o mundo.

Mesmo com grandes reservas naturais e uma rica diversidade biológica, o Brasil não está imune aos efeitos negativos gerados pela degradação, a qual se expande por todo o mundo. A problemática de questões relacionadas ao uso incorreto e negligente dos recursos ecológicos, juntamente com a falta de prevenção, fiscalização e a carência de recursos financeiros para investir em políticas de desenvolvimento sustentável são pontos que tornam o país cada vez mais vulnerável a questão da proteção ambiental.

É nas dificuldades enfrentadas pelo Direito Ambiental na concretização de direitos socioambientais tutelados pela Constituição Federal que o Direito Tributário se mostra um forte aliado para a proteção e preservação do ambiente através de uma tributação direcionada.

A aplicação de uma política tributária ambiental é de suma importância, tendo em vista as inúmeras possibilidades de se adaptarem os tributos já previstos no ordenamento jurídico com a finalidade da defesa ambiental, podendo, até mesmo, ser instituída uma nova figura tributária, desde que esteja de acordo com o que prevê a legislação pátria e totalmente direcionada a proteção do meio ambiente.

Nesse campo, a tributação ambiental pode ser um forte colaborador, seja no aspecto fiscal ou extrafiscal, como também um eficaz instrumento a ser utilizado pelo Estado para corrigir os custos da degradação ambiental com o intuito de conduzir a sociedade a adotar posturas preservacionistas, mediante a concessão de incentivos fiscais, passando a controlar as condutas daqueles que degradam o meio ambiente através da majoração dos tributos. O trabalho é direcionado, a tais aspectos identificando-se também as vantagens da aplicação da tributação ambiental.

Em um primeiro momento serão abordadas as espécies de tributos previstas no ordenamento jurídico, bem como as peculiaridades que distinguem um tributo de outro, os seus conceitos, objetivos, competência para sua instituição, as hipóteses de cabimento, e seus possíveis limites quanto a criação de cada espécie tributária.

Na sequência enfocar-se-á o Direito Ambiental em um breve estudo sobre a evolução do meio ambiente na Constituição Federal, os princípios que norteiam o Direito Ambiental e seus fundamentos, a importância deles e sua eficácia quando aplicados em prol do meio ambiente com total validade.

No terceiro capítulo será demonstrada que os impostos, as taxas, a contribuição de melhoria, os empréstimos compulsórios e a contribuição de intervenção no domínio econômico são mecanismos capazes de contribuir para um meio ambiente saudável, desde que a sua instituição tenha como propósito alcançar um meio ambiente ecologicamente equilibrado.

Ao final, vale salientar que o presente trabalho, adveio do método de abordagem dedutivo, bem como utilizada a pesquisa bibliográfica, obtida através de livros, artigos, dissertações sobre as propostas de tributação ambiental, cujas fontes foram encontradas em biblioteca, coleções particulares e até mesmo por meio eletrônico. A fundamentação teórica foi realizada através da análise textual e interpretativa de estudo com enfoque voltado à viabilidade de instituir os tributos ambientais, dentro de parâmetros constitucionais.

1 – ESPÉCIES DE TRIBUTO

1.1 Conceito de tributo

A expressão “tributo” tem como origem etimológica *tributum*, do latim, que significa dividir entre as tribos conforme é denotado por Amaro¹. Portanto, esse sentido se assemelha à função do direito tributário, que é buscar através dos recursos arrecadados pelo poder público distribuir os valores entre serviços que a sociedade tanto almeja². Pode-se dizer também que o tributo é um instrumento da sociedade, de modo que a própria sociedade, pagando os tributos devidamente, possa impulsionar o funcionamento do poder público para, assim, obter os recursos de que tanto anseia pelos mesmos entes que oferecem tais serviços.

Observada a origem da palavra tributo, diversas são as formas que conceituam o tributo na doutrina e a própria legislação atribui seu conceito. A Lei nº 5.172 de 1966, mais conhecida como Código Tributário Nacional, no artigo 3º³, define o tributo como uma prestação em dinheiro, que não configure sanção de ato ilícito, devendo ser criada por uma lei, cuja cobrança será realizada mediante a atividade administrativa que o vincula. Pela definição do CTN, denota-se que o tributo é uma prestação em dinheiro, sendo de natureza pecuniária, para que o Estado tenha meios financeiros para proporcionar uma assistência digna a população, como serviços de saúde, educação transporte, entre outros de suma importância para a sociedade.

Ainda, em se tratando da prestação pecuniária, menciona Machado⁴ que é incabível prestação de serviço, nas quais o sujeito deva realizar obrigações de fazer ou não fazer, ao invés do pagamento efetivado em moeda. Não é cabível que o sujeito possa optar em oferecer algum serviço ao invés do pagamento, pois o pagamento em dinheiro é o meio admitido, conforme consta no artigo 3º do Código Tributário Nacional, salvo a exceção prevista no artigo 156 do mesmo diploma, que é a dação em pagamento de bens imóveis.

¹ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 38.

² BERNI, Maurício Batista; BERNI e CASSIANO, Adão Sérgio do Nascimento; BERNI, CASSIANO e DANILEVICTZ Ígor. **Direito tributário**. Porto Alegre: Síntese, 2000. p. 13-15 passim.

³ BRASIL. Lei Federal nº 5.172, de 25 de outubro de 1996. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 55.

Ao referir o tributo como compulsório significa dizer que é obrigatório, no sentido de que não dependa da vontade do agente o seu pagamento. Sabbag⁵ refere não ser contratual, não voluntário ou não facultativo, e Amaro⁶ assinala que esse dever é criado por lei, não pela vontade dos sujeitos que formam a relação jurídica. Deste modo, não há como o contribuinte se omitir da obrigação que é pagar o tributo, visto que é disposto por lei o seu cumprimento, independentemente da vontade do sujeito, que está adstrito à obrigação de pagá-lo.

Ao determinar que não constitua sanção por ato ilícito, Machado diferencia tributo de penalidade:

O tributo se distingue da penalidade exatamente porque esta tem como hipótese de incidência um ato ilícito, enquanto a hipótese de incidência do tributo é sempre algo lícito. Não se conclua, por isto, que um rendimento auferido em atividade ilícita não está sujeita ao tributo. Nem se diga que admitir a tributação de tal rendimento auferido em atividade ilícita não está sujeito ao tributo. Nem se diga que admitir a tributação de tal rendimento seria admitir a tributação de ato ilícito⁷.

Pelas palavras de Machado, o tributo não tem como característica ser uma sanção de ato ilícito, por não se revestir de caráter punitivo. Porém, quanto ao seu aferimento, pode ser advindo de atividades consideradas ilícitas, pois, a lei não pode incluir na hipótese de incidência tributária o elemento da ilicitude. Portanto, a ilicitude pode estar presente somente no tocante à arrecadação do sujeito que pagará o tributo de alguma atividade que não é considerada legal pela lei, como atividades de jogos de azar ou até mesmo casas de prostituição, mas, que o dinheiro arrecadado em síntese, visará como destinação, situações permitidas e que estão amplamente de acordo com as normas legislativas que preveem a aplicação de tais recursos.

Quanto ao caráter de sanção, busca-se evitar que o tributo seja uma forma de punição ao agente, pois este paga o tributo não pelo descumprimento de uma obrigação, como é o caso da multa, mas, sim, pelo que embasa o fato gerador do tributo, que nada mais é do que o fato

⁵ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 377.

⁶ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**, p. 22.

⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**, p. 57.

que o legislador elege para o nascimento de uma situação que determine ao sujeito passivo o cumprimento da obrigação pecuniária de pagar o tributo.

Amaro traz uma conceituação mais concisa: “Tributo é a prestação pecuniária não sancionatória de ato ilícito, instituída em lei e devida ao Estado ou a entidades não estatais de interesse público⁸”.

Para a existência do tributo é necessária a previsão de uma lei precedente, assim, poderá ter validade, amparado pelos princípios da legalidade, previsto no próprio Código Tributário Nacional, no artigo 3º, juntamente com o da anterioridade, enunciado no artigo 150, inciso III, alínea “a” da Constituição. Ambos os princípios devem ser considerados, pois, para que o tributo seja exigido legitimamente, necessário se torna que a lei o estabeleça com antecedência ao fato que dê motivo à cobrança exercida pelo Estado. Vale dizer, sem lei não há tributo. Em regra, isso se dá por lei ordinária, mas há casos em que será por lei complementar a criação do tributo como é o caso dos empréstimos compulsórios⁹, o imposto sobre grandes fortunas¹⁰, a contribuição especial social da seguridade social¹¹ e os impostos discriminados¹². Ao ser cobrado sem a previsão expressa de uma lei, acarretará na inconstitucionalidade, sendo, pois, inválida a sua cobrança.

O artigo 3º do Código Tributário Nacional estabelece, ainda, que a cobrança será realizada pela atividade administrativa vinculada, enquanto que o artigo 119 do mesmo¹³, prevê que a cobrança se dará por pessoa jurídica de direito público, sendo esta a que detém competência para exigir seu implemento. Porém, o que não pode ocorrer é confundir competência com a capacidade tributária. Quando se fala em competência tributária, esta é política e indelegável, conforme disposto no artigo 7º, *caput*, do Código Tributário Nacional¹⁴, ao passo que a capacidade tributária é administrativa e delegável, podendo, assim,

⁸ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**, p. 25.

⁹ Art. 148 CF/88 - A União, mediante lei complementar, poderá instituir Empréstimo Compulsório.

¹⁰ Art. 153, VII, CF/88 - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

¹¹ Art. 195 CF/88 - A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais § 4º - A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no Art. 154, I.

¹² Art. 154, I, CF/88 - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;

¹³ Art. 119 CTN - Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento.

¹⁴ Art. 7º CTN - A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição.

ocorrer a transferência no que concerne à arrecadação e à fiscalização a outra pessoa de direito público, como disposto no artigo 7º, parágrafo 3º, do mesmo código.¹⁵

Nas palavras de Sabbag:

[...] impende mencionar que a atribuição das funções administrativas, no bojo da delegação de capacidade tributária ativa, pode indicar por determinação legal, que os recursos arrecadados serão de livre disponibilidade da entidade delegatária, para fins de sustentação das finalidades precipuamente institucionais. Quando tal circunstancia ocorre, exsurge o fenômeno da parafiscalidade¹⁶.

Dessa forma, conforme explicita Sabbag, quanto à arrecadação dos tributos, pode ser realizada por pessoa jurídica de direito público, devendo que esteja vinculada mediante atividade administrativa autorizada pelo Texto Constitucional, e à capacidade de cobrança ligada ao ente que esteja ofertando o serviço. Isso é o que se chama de parafiscalidade, como exemplo os sindicatos, bem como o Serviço Social da indústria¹⁷, ente político que exerce atividades típicas do Estado ao poder auferir a vantagem de arrecadar tributos, em virtude de estar diretamente relacionada a atividades estatais.

Tal discussão, no concerne a natureza jurídica dos conselhos de ordens e de fiscalização profissional, já foi objeto de controvérsias quanto a sua natureza ser de direito público ou privado. Nesse passo, em 22 de abril de 2003, o Supremo Tribunal Federal decidiu então, na Ação Direta de Inconstitucionalidade 1717, pela inconstitucionalidade da Lei nº 9649 de 27 de maio de 1998¹⁸ eliminado dessa forma, qualquer possibilidade de enquadrar as entidades de fiscalização profissional com roupagem de direito privado, pelo fato de que isto

¹⁵ Art. 7º, § 3º CTN - Não constitui delegação de competência o cometimento, a pessoas de direito privado, do encargo ou da função de arrecadar tributos.

¹⁶ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**, p. 384.

¹⁷ O Serviço Social da Indústria (SESI) é uma instituição privada brasileira, sem fins lucrativos e de atuação em âmbito nacional. Foi criado em 1 de julho de 1946[1] com a finalidade de promover o bem-estar social, o desenvolvimento cultural e a melhoria da qualidade de vida do trabalhador que atua nas indústrias, de sua família e da comunidade na qual estão inseridos, em geral.

¹⁸ BRASIL. Lei Federal 9648 de 27 de maio de 1998. Dispõe sobre a organização da Presidência da República e dos Ministérios, e dá outras providências.

dificultaria o exercício de suas atribuições, podendo assim prejudicar a sociedade conforme denota Soares¹⁹.

Analisados os elementos que configuram o tributo, e passando a nominar as espécies previstas na Constituição Federal e no Código Tributário Nacional, cabe salientar que sua incidência e normas estão atreladas ao regime jurídico-tributário, sendo também submetida ao regramento de suas formas e limites de instituição previstos na Constituição Federal.

1.2 Espécies de tributo

Há autores que dividem em duas, três, quatro ou cinco as espécies tributárias. Sabbag²⁰ ilustra em sua obra os principais doutrinadores tributários e suas devidas posições no tocante à quantidade de espécies tributárias.

A análise de Sabbag, dos que adotam a teoria bipartite, para os quais duas seriam as espécies tributárias, é seguida por Geraldo Ataliba²¹, Pontes de Miranda²² e Alfredo Augusto Becker²³, reconhecendo tão somente impostos e taxas como modalidades de tributo. Os impostos teriam como denominação “tributos não vinculados”, enquanto as taxas e a contribuição de melhoria, consideradas como uma única espécie seriam “tributos vinculados”. Tributos vinculados e não vinculados seriam, pois, os dois tributos nominados pelos referidos doutrinadores.

Já a teoria tripartite, adotada por Rubens Gomes de Souza²⁴, Sacha Calmon Navarro Coelho²⁵, Américo Masset Lacombe²⁶, e Paulo de Barros Carvalho²⁷, considera como espécies de tributo os impostos, as taxas e a contribuição de melhoria. A justificativa dessa teoria está no Código Tributário Nacional, da época em que ocorreu a sua elaboração, fundamentada no artigo 145 incisos I, II e III²⁸, o qual divide em três as espécies de tributo,

¹⁹ SOARES, Letícia Junger de Castro Ribeiro. **Natureza jurídica dos conselhos e ordens de fiscalização profissional**. Jus Navigandi, Teresina, ano 11, n. 1211, 25 out. 2006. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/9083>>. Acesso em: 2 out. 2012.

²⁰ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**, p. 396.

²¹ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 130-133, passim.

²² PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Comentários a Constituição de 1967**. p. 371-372.

²³ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3 ed. São Paulo: Lejus, 1998. p. 345.

²⁴ SOUZA, Rubens Gomes de. **Compendio de legislação tributária**. São Paulo: Resenha tributária, 1975. p. 40.

²⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário**. 3 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 2.

²⁶ LACOMBE, Américo Masset. **Contribuições no direito brasileiro**. Revista de Direito Tributário, São Paulo, n. 47, 1989.

²⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 10 ed. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 27.

²⁸ Art. 5º CF/88 - Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria.

quais sejam: os impostos, as taxas e a contribuição de melhoria. O doutrinador Rubens Gomes de Souza²⁹, entendia que nas contribuições poderia se enquadrar todas as receitas tributárias desde que não fossem os impostos e as taxas. Outras razões demonstradas pela doutrina é que as contribuições especiais e os empréstimos compulsórios nada mais seriam do que uma subespécie dos impostos ou das taxas.

Ricardo Lobo Torres³⁰ adotou a teoria quadripartida, pela qual os impostos, taxas, contribuição de melhoria e empréstimos compulsórios seriam as espécies tributárias. Sua posição é no sentido de que as contribuições sociais, as de intervenção no domínio econômico e as de interesse de categorias profissionais ou econômicas estariam enquadradas na espécie de tributo chamada “contribuições de melhoria”, extinguindo-se assim, as chamadas “contribuições especiais”.

Machado³¹ também adota a teoria quadripartida, mas diferente de Torres, para ele as espécies de tributo seriam impostos, taxas, contribuições de melhoria e as contribuições sociais, deixando de enquadrar os empréstimos compulsórios como a quinta espécie de tributo. Para Machado o empréstimo compulsório é uma categoria autônoma, e a justificativa de seu posicionamento se dá através da Emenda nº 1/1969 ao referir que “aos empréstimos compulsórios são aplicáveis às disposições constitucionais relativas aos tributos”. Deste modo, conforme o enunciado da emenda, ele não considera o empréstimo compulsório como espécie de tributo, pois se o mesmo fosse, não seria necessário a existência dessa emenda explicitando a aplicação das normas tributárias ao empréstimo compulsório, mas sim, sendo uma espécie isolada a qual se torna possível a aplicação do Código Tributário Nacional.

Cabe salientar que a emenda nº 1/1969 é anterior a Constituição Federal de 1988, e existe no próprio Texto Constitucional a possibilidade de criação do empréstimo compulsório através do artigo 148³², verificando assim, a inaplicabilidade da citada emenda.

Por fim, há a divisão pentapartite, hoje predominante na maioria da doutrina, que considera cinco as espécies estabelecidas pela Constituição Federal, que são os impostos, as taxas, contribuição de melhoria, os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais. O Supremo Tribunal Federal já decidiu considerando como cinco as espécies de tributos, conforme Moreira Alves, Ministro do Supremo Tribunal Federal, em seu voto:

²⁹ SOUZA, Rubens Gomes de. **Compendio de legislação tributária**. São Paulo: Resenha tributária, 1975. p. 40.

³⁰ TORRES, Ricardo Lobo, **Curso de direito tributário e financeiro**, 9. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1993. p. 371-372.

³¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**, p. 70.

³² Art. 148 CF/88 - A União, mediante lei complementar, poderá instituir Empréstimo Compulsório.

EMENTA: (...) De fato, a par das três modalidades de tributos (os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria), a que se refere o art. 145, para declarar que são competentes para instituí-los a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, os arts. 148 e 149 aludem a duas outras modalidades tributárias, para cuja instituição só a União é competente: o empréstimo compulsório e as contribuições sociais, inclusive as de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas³³.

Logo, para efeitos didáticos, a divisão em cinco espécies torna-se a mais adequada, pois além de todas as espécies tributárias estarem previstas na Constituição, há jurisprudência neste mesmo sentido, conforme menciona o Ministro Moreira Alves que elenca além das previstas no artigo 145³⁴, incisos I, II e III, mais duas espécies, também previstas na Constituição Federal, nos artigos 148 e 149³⁵.

1.3 Impostos

Uma das principais características dos impostos é a não vinculação, ou seja, independem de uma atividade específica, tendo em vista que o contribuinte pagará o tributo sem receber algo em troca pelo pagamento realizado ao Estado.

A conceituação do imposto pelo Código Tributário Nacional está prevista no artigo 16³⁶, que como citado anteriormente, não está ligado a qualquer atividade específica pela qual o contribuinte deva pagar; logo, o fato gerador do tributo independe de qualquer atividade estatal.

³³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal, **Recurso Extraordinário n. 146.733-9/SP**. Relatora: Ministra Cármen Lucia. Brasília, DF, 29 de jun. de 1992.

³⁴ Art. 145 CF/88 - A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:
I - impostos;

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

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

³⁵ Art. 149 CF/88 - Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no Art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

³⁶ Art. 16 CTN - Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

Conforme especifica Sabbag³⁷, “para o pagamento do imposto, basta a realização pelo particular, do fato gerador, não correspondendo em si, a preço por vantagens que o Estado conceda ao obrigado, mas a captação de riqueza para o tesouro público”. Amaro, em sentido semelhante, esclarece:

O fato gerador do imposto é uma situação (por exemplo, aquisição de renda, prestação de serviços etc.), que não supõe nem se conecta com nenhuma atividade do Estado especificamente dirigida ao contribuinte. Ou seja, para exigir o imposto de certo indivíduo, não é preciso que Estado lhe preste algo determinado. A atuação do Estado dirigida a prover o bem comum beneficia o contribuinte, mas este frui das utilidades que o Estado fornece porque é membro da comunidade e não por ser contribuinte³⁸.

Desse modo, caracteriza-se o imposto por ser graduado conforme a capacidade contributiva do sujeito e que não seja destinado a um fim exclusivo. Como exemplo, pode-se citar o particular que paga alguns dos impostos previstos na Constituição Federal, como o Imposto de Renda. Realizado o pagamento, o contribuinte, tem a noção de que, possivelmente, esse valor terá como destinatário os cofres dos entes públicos, que com a arrecadação procurarão investir em atividades de que a sociedade tanto necessita, como saúde, educação, segurança entre outros. Contudo, a receita não vai direta e exclusivamente para o setor saúde. Pode ocorrer que este dinheiro até se destine à saúde, mas em regra será feita uma distribuição do valor arrecadado entre os diversos serviços que dependem do impulso do Estado.

A finalidade principal do imposto é a arrecadação de recursos, porém, não é somente esta a sua finalidade, pois há casos em que a arrecadação busca estimular ou desestimular a ação do particular, induzindo-o a um determinado comportamento, como é chamado o imposto de caráter extrafiscal. Um exemplo dessa situação é o motorista que tem desconto no Imposto sobre Propriedade de Veículo Automotor, por estar há mais de ano sem multa. Nesse caso, o legislador valeu-se de um tributo buscando estimular a cautela no trânsito, ganhando o contribuinte, assim, o bônus de desconto no pagamento do imposto.

³⁷ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**, p. 407.

³⁸ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**, p. 30.

Por outro lado, tem-se o imposto de caráter fiscal, cujo maior escopo é a arrecadação para carrear dinheiro aos cofres públicos em função da manutenção geral do Estado, pois é através do dinheiro arrecadado que esse pode ofertar serviços importantes à população.

A fiscalidade e extrafiscalidade são classificações dadas aos impostos, juntamente com outras inúmeras que a doutrina traz, sendo inviável neste trabalho enunciar todas as categorias apresentadas, pelo fato de não haver uma unificação, podendo surgir a qualquer momento uma nova classificação.

A competência para instituir os impostos está contemplada na Lei Maior, sendo de competência comum, ou seja, tanto a União, quanto os Estados, os Municípios e o Distrito Federal têm competência para criá-los.

Em se tratando de impostos criados pela União, os chamados “impostos federais”, pode a União criar quantos entender necessários, diferentemente do que acontece com os Estados, os Municípios, e o Distrito Federal para os quais há limites quanto a sua criação. É, pois, a União o único ente público que detém competência para implantar novos impostos além dos já previstos na CF. Sabbag³⁹ considera como três as espécies de impostos que poderão ser criadas pela União, sendo duas previstas no artigo 154 incisos I e II⁴⁰, que são os impostos residuais e os impostos extraordinários, além dos já elencados no artigo 153⁴¹ da CF.

Nos impostos residuais tem-se como hipótese de incidência uma situação ainda não prevista no Texto Constitucional e a sua criação se dará mediante requisitos, tais como a lei complementar para instituí-lo, a não cumulatividade e que o fato gerador e a base de cálculo sejam distintas, não podendo ser iguais aos impostos já previstos na CF.

³⁹ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**, p. 406-407.

⁴⁰ Art. 154 CF/88 - A União poderá instituir:

I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;

II - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.

⁴¹ Art. 153 CF/88 - Compete à União instituir impostos sobre:

I - importação de produtos estrangeiros;

II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;

III - renda e proventos de qualquer natureza;

IV - produtos industrializados;

V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

VI - propriedade territorial rural;

VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

Já os impostos extraordinários, muito diferentes dos residuais podem ter a mesma base de cálculo de outro imposto federal, estadual ou municipal e, inclusive, o mesmo fato gerador de impostos federais, estaduais e municipais, devendo ser criado mediante lei ordinária. Essa exceção ocorre pelo fato de que somente podem ser criados em casos de guerra ou de sua iminência.

Nesse passo, o imposto é um tributo que se caracteriza por custear serviços gerais da administração, não tendo através de sua cobrança condicionada exclusivamente a utilização de um serviço público específico, diferente da taxa, da qual será abordada, que é um tributo vinculado à ação estatal como pode ser verificada na sequência do trabalho.

1.4 Taxas

Como se percebe, nos impostos uma de suas características é a não vinculação a uma atividade estatal própria, ao passo que nas taxas, diversamente do que ocorre nos impostos, a vinculação é um fator característico, visto que terão como causa a atividade estatal específica pela qual o contribuinte paga. O que diferencia o imposto das taxas é a vinculação do seu fato gerador.

Pelo Código Tributário Nacional, artigo 77⁴², estabelecem-se a competência e o fato gerador das taxas, tendo todos os entes públicos competência para criá-los no âmbito de suas respectivas atribuições, tendo como fatos geradores a atividade do poder de polícia e a disponibilização do serviço, o qual deve ser específico e divisível. Veja-se o conceito trazido por Baleeiro:

Taxa é o tributo cobrado de alguém que se utiliza de serviço público especial e divisível de caráter administrativo ou jurisdicional, ou o tem a sua disposição, e ainda quando provoca em seu benefício, ou por ato seu, despesa especial dos cofres públicos. Quem paga a taxa recebeu serviço ou vantagem: goza de segurança decorrente de ter o serviço a sua disposição, ou enfim provocou uma despesa do poder público⁴³.

⁴² Art. 77 CF/88 - As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

⁴³ BALEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 540.

O sujeito ativo da relação é quem prestará o serviço ou até mesmo exercerá o poder de polícia; em contraprestação, o sujeito passivo será o próprio contribuinte, pessoa que pode ou não ter se beneficiado com a prestação. Deste modo, o Estado oferece atividade, e ao contribuinte cabe o dever de pagar pela atividade ofertada, devendo essa atividade ser correspondente a um serviço público ou ao exercício do poder de polícia, para que assim possa configurar a cobrança da taxa.

Dentre os requisitos apresentados no artigo 77 do Código Tributário Nacional, tais como o poder de polícia e a utilização efetiva ou potencial de serviço público específico e divisível, vê-se a importância de fazer uma análise de cada item, para que desse modo não haja equívoco quando o contribuinte estiver adstrito ao pagamento de uma taxa.

O exercício do poder de polícia significa uma limitação aos direitos do indivíduo, buscando disciplinar sua conduta na prática ou abstenção de um ato em razão de algum interesse público. Para Luciano Amaro, “a taxa de polícia é cobrada em razão da atividade do Estado, que verifica o cumprimento das exigências legais pertinentes e concede a licença, o alvará etc.”. São exemplos disso as taxas de fiscalização e as taxas de licença de execução da obra⁴⁴.

Em se tratando de utilização de serviço público, têm-se dois modos; a efetiva e a potencial. Na utilização efetiva, haverá o uso concreto do serviço pelo contribuinte, ou seja, deve haver a fruição material pelo sujeito que se utilizará de tal serviço. Por outro lado, na utilização potencial, o serviço estará à disposição do contribuinte, e esse deverá utilizá-lo compulsoriamente, pelo fato de estar ao seu alcance, mediante uma atividade administrativa que tenha o propósito de beneficiar a coletividade, oferecendo o serviço, como é exemplo a taxa de coleta de lixo.

Em relação ao serviço público, na visão de Machado: é “[...] toda e qualquer atividade prestacional realizada pelo Estado, ou por quem fizer suas vezes para satisfazer, de modo concreto e de forma direta, necessidades coletivas”⁴⁵.

O fim, no entanto, do serviço público é buscar atender aos interesses da coletividade nas atividades exercidas pelo Estado ou delegadas. E para que o serviço público seja específico e divisível, o Código Tributário Nacional prevê nos incisos II e III do artigo 79, que, os serviços divisíveis são aqueles suscetíveis de utilização separadamente por parte de

⁴⁴ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**, p. 33.

⁴⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**, p. 426.

cada um de seus usuários⁴⁶, ou seja, quando é usufruído individualmente por cada um de seus usuários.

Por sua vez, específico será quando os serviços possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de unidade, ou de necessidade pública. Sabbag⁴⁷ faz uma definição concisa quanto a especificidade, considerando que o “serviço é prestado a determinadas pessoas, os litigantes em juízo, ofertando-lhes o aparato organizacional voltado para atendimento da necessidade pública”. Como exemplo para ilustrar a definição trazida por Sabbag, pode-se citar o da prestação de atividade jurisdicional, em que há uma estrutura própria e constituída, no caso o Poder Judiciário, que busca oferecer serviços peculiares. Esse exemplo é característico tanto do caráter específico quanto divisível do serviço público.

Analisado o conceito e suas especificidades, a competência de instituição das taxas é dada à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios no âmbito de suas respectivas atribuições, conforme dispõe o já mencionado artigo 77 do Código Tributário Nacional. Ao ser cobrada, seja por qual for dos entes, deve a taxa ser proporcional ao custo da atividade que está sendo prestada, ou seja, deve o valor ser razoável com o do serviço que é oferecido ou com o custo do exercício do poder de polícia.

Um número relevante de doutrinadores busca esclarecer a diferenciação entre taxa e preço público. O próprio Supremo Tribunal Federal já manifestou na Súmula 545⁴⁸ que taxas e preços públicos não podem ser considerados a mesma coisa, pois a taxa é compulsória, o que não ocorre com os preços públicos. Nesse sentido, a súmula evidencia o modo compulsório como principal elemento que distingue uma da outra, mas, quando se tratar de taxa, sempre haverá além da obrigatoriedade a ligação entre uma atividade estatal específica; em contrapartida, o preço público, além de poder corresponder a um serviço público não especificamente estatal, pode advir de outras naturezas, sejam industriais sejam comerciais.

Entretanto, a aplicabilidade da Súmula 545 atualmente é restrita, pois além de ter sido instituída no final dos anos 60, o fato que mais a releva é que, em se tratando de pagamento,

⁴⁶ Art. 79 CF/88 - Os serviços públicos a que se refere o artigo 77 consideram-se:

I - utilizados pelo contribuinte;

II - específicos, quando possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de unidade, ou de necessidades públicas;

III - específicos, quando possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de unidade, ou de necessidades públicas

⁴⁷ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**, p. 436.

⁴⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 545** - Preços de serviços públicos e taxas não se confundem, porque estas, diferentemente daqueles, são compulsórias e tem sua cobrança condicionada a prévia autorização orçamentária, em relação à lei que as instituiu.

seja ele compulsório ou voluntário, não é quesito referencial para diferenciar taxas de preços públicos.

Para se verificar se está adstrito ao pagamento de uma taxa ou de um preço público, deverá ser observada a atividade que é executada pelo Poder Público para assim verificar se será ou não um serviço público. Deste modo, ao tratar de um serviço específico e divisível realizado de forma direta pela Administração Pública, previsto constitucional ou legalmente, será uma taxa. Já o preço público além de não estar previsto no Texto Maior, nem tão pouco no Código Tributário Nacional, será ele exigido pelo Estado, ou por quem lhe fizer as vezes em regime de direito privado, não havendo compulsoriedade pelo seu pagamento, bastando apenas a mera disposição do serviço⁴⁹.

A jurisprudência muitas das vezes tem entendido no sentido de que para a cobrança da taxa, deve o serviço estar relacionado as atividades do Poder Público; o Ministro Oscar Dias Corrêa, em um Recurso Extraordinário, anterior ainda a Constituição Federal de 1988, assim se pronunciou:

Se o serviço prestado tiver natureza industrial ou comercial, a contrapartida efetivar-se-á mediante o pagamento de preço público. Se, entretanto, a atuação estatal for serviço próprio do Estado, inerente às suas atividades como Poder Público, a eventual remuneração somente poderá se efetivar mediante a cobrança de taxa⁵⁰.

Importante também é salientar, a seguinte passagem textual proferida pelo Ministro Moreira Alves⁵¹:

⁴⁹ JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Dicionário Jurídico Tributário**. 3. ed.. São Paulo: Dialética, 2000. p. 160.

⁵⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal, **Recurso Extraordinário n. 103.619-2/RJ**. Relator: Oscar Corrêa. Brasília, DF, 08 de fev. de 1985.

⁵¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal, **Recurso Extraordinário n. 89.876/RJ**. Relator: Moreira Alves. Brasília, DF, 04 de set. de 1980.

Serviços públicos propriamente estatais: são de competência exclusiva do Estado, como extensão de sua soberania. São indelegáveis e remunerados por meio de taxa. Exemplos: serviço do judiciário e emissão de passaportes etc;
Serviços públicos essenciais ao interesse público: são também remunerados por meio de taxa, desde que a lei os considere de utilização obrigatória. Exemplos: serviço de distribuição de água, coleta de lixo, de esgoto, sepultamento.
Serviços públicos não essenciais: são, de regra, delegáveis, podendo ser concedidos e remunerados por meio de preços públicos. Exemplo: serviço postal, telefônico, de distribuição de gás, de energia elétrica. A cobrança dar-se-á por meio de tarifa.

E ainda assim, discussão mais recente acerca das taxas e do preço público, proferida pela primeira turma do Superior Tribunal de Justiça, em um Recurso Especial de número 818/649, do qual salienta que a diferença da taxa e do preço público não está entre fornecedor e usuário, mas sim, se o prestador de serviço for de direito privado o valor cobrado é o preço público ou tarifa, em contrapartida, se for o serviço compulsório, e a entidade que presta o serviço é de caráter público, aí será caso da taxa, conforme pode se verificar:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. SERVIÇO DE FORNECIMENTO DE ÁGUA E COLETA DE ESGOTO. TAXA. NATUREZA TRIBUTÁRIA. PRECEDENTES.

1. O serviço de fornecimento de água e coleta de esgoto é cobrado do usuário pela entidade fornecedora como sendo taxa, quando tem compulsoriedade.
2. Trata-se, no caso em exame, de serviço público concedido, de natureza compulsória, visando atender necessidades coletivas ou públicas.
3. Não há amparo jurídico a tese de que a diferença entre taxa e preço público decorre da natureza da relação estabelecida entre o consumidor ou usuário e a entidade prestadora ou fornecedora do bem ou do serviço, pelo que, se a entidade que presta o serviço é de direito público, o valor cobrado caracterizar-se-ia como taxa, por ser a relação entre ambos de direito público; ao contrário, sendo o prestador do serviço público pessoa jurídica de direito privado, o valor cobrado é preço público/tarifa⁵².

Destarte que, em todas essas decisões, foram ressaltadas como uma das principais diferenças entre o preço público e a taxa é que o preço público é objeto de serviço público que pode ser prestado por entidades governamentais ou concessionária de serviços, enquanto que a taxa é tributo vinculado essencialmente à atuação estatal.

Assim como as taxas, que poderão ser instituídas pelas pessoas políticas do artigo 145 da Constituição Federal, caracterizando como um tributo vinculado a atuação estatal, a contribuição de melhoria também prevê no bojo de suas atribuições esse mesmo requisito, conforme será analisada.

⁵² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, **Recurso Especial n. 818649/MS**. Relator: Ministro José Delgado, DF, 02 de mai. de 2003.

1.5 Contribuição de melhoria

O Código Tributário Nacional, no artigo 81⁵³, além de mencionar o conceito da contribuição de melhoria, aponta a sua competência, que não difere da dos impostos e das taxas, sendo atribuída à União, aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal, e também o fato gerador, que no caso é a valorização do imóvel decorrente da obra pública, o que será visto com mais detalhes no decorrer do texto.

O que se visa por meio das obras públicas é atender a toda uma coletividade. Porém, em se tratando especificadamente de uma obra pública que resulte na valorização de um ou mais imóveis circundantes a uma determinada área é que a contribuição de melhoria encontra respaldos para sua cobrança, pois, através dela, o proprietário do imóvel beneficiado com a obra que realizará o pagamento, no caso a chamada contribuição, pelo justo fato de ter sido seu imóvel valorizado pela obra.

Machado, ao tratar da contribuição de melhoria, busca evidenciar que deve haver uma melhoria, como diz no próprio nome da espécie tributária, ou seja:

O nome da espécie tributária em questão está intimamente ligado a sua finalidade específica que, como já foi demonstrado, é a de evitar a injusta apropriação individual de uma valorização imobiliária decorrente de obra pública, que por ser pública foi realizada com os recursos do Tesouro Público e deve beneficiar a todos, sem privilégios. A contribuição de melhoria é precisamente o instrumento adequado para que o proprietário do imóvel valorizado reponha, em favor da coletividade, no Tesouro Público o que foi por este gasto na obra, na medida, tanto quanto possível exata, do incremento de valor auferido⁵⁴.

Considerando esse aspecto, pode-se dizer que a contribuição de melhoria busca evitar uma injusta repartição das vantagens decorrentes de obras públicas. Dessa forma não seria justo que de um lado o proprietário de um imóvel fosse beneficiado de forma especial com a

⁵³ Art. 81 CTN - A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

⁵⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**, p. 438.

obra, e os demais que não tiveram a valorização de seus imóveis arcarem de forma conjunta através do pagamento dos impostos em geral.

Cabe salientar que, conforme menciona Machado⁵⁵, existe um rol taxativo previsto no artigo 2º do Decreto-Lei nº 195⁵⁶, que indica as espécies de obras públicas que ensejam a cobrança, e sendo taxativo não há possibilidade de ser cobrada em razão de outros tipos de obras além das elencadas pelo Decreto-Lei. Amaro⁵⁷ também faz referência a esse decreto-lei que, atende a normas gerais, procurando disciplinar também no que condiz a contribuição de melhoria estando o mesmo vinculado às normas condizentes na Constituição Federal e no Código Tributário Nacional.

Como visto anteriormente, todas as espécies tributárias podem ser vinculadas ou não vinculadas. A contribuição de melhoria é um tributo vinculado, pois está ligado à atividade estatal específica relativa ao contribuinte. Como se percebe, o sujeito paga por algo que vai ser oferecido por algum dos entes, sabendo-se que, no tocante à sua destinação, o valor cobrado supostamente será repassado em proveito das obras.

Ao se analisar o fato gerador, que busca individualizar e caracterizar o tributo, são dois elementos que dão causalidade à cobrança da contribuição de melhoria: a obra pública e a valorização do imóvel. Portanto, não basta a existência da citada obra, mas, sim, deve ocorrer o seu implemento e, juntamente com isso, provar-se que desse modo ocorreu a valorização, dos imóveis abrangentes. Se não ocorrer a valorização destes, descaracteriza-se a contribuição, pois tanto a obra quanto a valorização são requisitos essenciais.

Já a base de cálculo, que configura a quantificação do fato gerador, não está prevista na Constituição, mas sim pelo Decreto-Lei nº 195/67, o qual determina que a base de cálculo da contribuição de melhoria será o benefício resultante da obra, que é um acréscimo no valor do imóvel. Porém, no entendimento de Melo⁵⁸, “a base de cálculo será a parcela do custo da obra, debitável a contribuição ou também a própria valorização como já foi citada anteriormente”. Para Melo, não é o valor do benefício, mas, sim, o que foi gasto ao materializar a obra, independente do *quantum* que valorizou o imóvel.

⁵⁶ BRASIL. **Decreto-Lei nº 195**, de 24 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a cobrança da Contribuição de Melhoria.

⁵⁷ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**, p. 47.

⁵⁸ MELLO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**, p.

Ainda sobre esse tema, alguns doutrinadores, como Hugo de Brito Machado⁵⁹, e Roque Carraza⁶⁰, ao fazerem menção à contribuição de melhoria, abordam os limites globais e individuais, limites esses que ainda sofrem grande divergência por parte da doutrina e da própria jurisprudência.

Primeiramente cabe estabelecer o que é o limite global e o limite individual. O limite global, também chamado de limite total é o valor integral do custo da obra, enquanto que no limite individual o contribuinte irá pagar conforme a valorização isolada de seu imóvel, sem responder a parcela superior a sua valorização.

Aos que defendem o limite global, há que se destacar o posicionamento de Machado⁶¹ que, conforme dita a emenda constitucional nº 23, de 1983⁶², alterando a redação do artigo 18 inciso II da Constituição de 1967, da qual a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios tem competência para instituir a contribuição de melhoria, sendo esta arrecadada de proprietários dos imóveis beneficiados por obras públicas, tendo como limite total a despesa realizada. Deste modo o limite total será considerado o valor resultante de toda a despesa gasta para efetivar a obra pública.

Conforme o posicionamento de Machado, caso o valor da obra ultrapasse o previsto, o contribuinte ainda assim se beneficiará proporcionalmente com a valorização da obra, impedido assim de contribuir além dos gastos previstos, não se admitindo deste modo, uma arrecadação acima do montante do custo da obra, ficando impedida a administração de arrecadar mais do que gastou com a obra pública.

Já em contrapartida, aos que defendem o limite individual, no caso de Carraza, como o próprio nome do limite já diz, busca-se uma proteção individual a cada contribuinte, ou seja, cada um arcará com as despesas conforme for a valorização do imóvel. O imóvel que ficar sujeito a uma valorização maior deverá contribuir a mais do que aquele que não venha ser beneficiado com uma valorização tão significativa. O que estabelece o limite individual é que nenhum contribuinte ficará sujeito a uma cobrança superior do aquela dispendida com o gasto da obra, sendo assim, uma forma de proteção aos proprietários favorecidos pelo fato de que nenhum ente irá arrecadar mais do que gastou, nem tampouco, o contribuinte pagar a mais do que obteve a título de melhoria.

⁵⁹ Ibidem, p. 450

⁶⁰ CARRAZA, Roque. **Curso de direito constitucional tributário**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2002

⁶¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**, p. 463.

⁶² BRASIL. **Emenda Constitucional nº 23**, de 1º de dezembro de 1983. Altera dispositivos da Constituição Federal.

Posto isso, Sabbag⁶³ defende que, pode ocorrer tanto o limite individual como também o global, porém eles devem ser aplicados conjuntamente e interpretados conforme a norma ao caso concreto, sendo que no Código Tributário Nacional, parte final do artigo 81, pode ser verificado ambos os limites, sem haver qualquer restrição dada pela Constituição.

Importante salientar que o limite global ainda assim é previsto no Decreto Lei nº 195/67⁶⁴, no seu artigo 3º⁶⁵, impondo que a contribuição de melhoria, exigida pela competência comum de seus entes, utilizando-se do critério do benefício resultante da obra. Deste modo, enquanto uma nova legislação não seja editada, deve o Decreto Lei nº 195 prevalecer.

Tanto as taxas quanto a contribuição de melhoria se assemelham, por serem atividades vinculadas. Há também que destacar uma diferença significativa entre ambas, visto que não podem ser confundidas, a obra é requisito da contribuição de melhoria e o serviço público requisito das taxas. A diferença entre os dois está no fato de que obra deduz um acréscimo no patrimônio, enseja a sua valorização, sendo ela permanente ao passo que o serviço público nada mais é do que a manutenção, prestação, de um serviço ou o poder de polícia, podendo ser temporário sem importar na valorização do imóvel.

Analisado as semelhanças e diferenças da taxa e da contribuição de melhoria, cabe agora verificar no que consiste o empréstimo compulsório e suas peculiaridades que o distingue dos demais tributos.

1.6 Empréstimos compulsórios

⁶³ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**, p. 464.

⁶⁴ BRASIL. **Decreto Lei nº 165** de 24 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a cobrança da Contribuição de Melhoria.

⁶⁵ Art 3º - A Contribuição de Melhoria a ser exigida pela União, Estado, Distrito Federal e Municípios para fazer face ao custo das obras públicas, será cobrada pela Unidade Administrativa que as realizar, adotando-se como critério o benefício resultante da obra, calculado através de índices cadastrais das respectivas zonas de influência, a serem fixados em regulamentação deste Decreto-lei.

Os empréstimos compulsórios são uma modalidade de tributo, estabelecida na CF no artigo 148⁶⁶, que prevê seu cabimento em casos de despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, guerra ou sua iminência e investimento público de caráter urgente e de interesse nacional.

No Código Tributário Nacional está previsto no artigo 15⁶⁷, incisos I, II e III, com um inciso a mais do que a redação da Constituição (inciso III, que remete a casos que exijam absorção temporária do poder aquisitivo), ocorrendo divergência da doutrina quanto à sua receptividade, conforme será analisado.

Alguns doutrinadores, ao mencionarem o inciso III do artigo 15 do Código Tributário Nacional, entendem não ter sido recepcionado pelo fato de não estar previsto na Constituição Federal, tornando-se, assim, inconstitucional e incompatível com o sistema atual. Pelo mesmo sentido, em que o inciso III não é recebido pela Lei Maior, mas com um ponto de vista diferente, grande parte da doutrina denota que desde a Constituição Federal de 1988, não é autorizada a absorção temporária do poder aquisitivo, e que tão somente existiu essa possibilidade quando o país esteve passando por grande dificuldade financeira, como ocorreu com vários países europeus após o advento da Segunda Guerra Mundial, mas como o Brasil atualmente não vem a sofrer impactos financeiros mais significativos, como a inflação, não se torna necessário mencionar na hipótese de cabimento do citado inciso, prevalecendo, assim, o que consta na Lei Suprema.

Diferentemente previa a Súmula 418⁶⁸ do Supremo Tribunal Federal, ao referir que os empréstimos compulsórios não seriam tributos; Súmula essa ultrapassada também pela jurisprudência, pois, em alguns julgamentos proferidos já se decretou a sua invalidade até mesmo antes do advento da Constituição de 1988, conforme pode ser observada na ementa do Recurso Extraordinário, tendo como Relator o Ministro Oscar Correa: EMENTA: EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO. DL 2.047, DE 20-07-1983. SÚMULA 418. A Súmula 418

⁶⁶ Art. 148 CF/88 - A União, mediante lei complementar, poderá instituir Empréstimo Compulsório:

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

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

⁶⁷ Art. 15 CTN - Somente a União, nos seguintes casos excepcionais, pode instituir empréstimos compulsórios:

I - guerra externa, ou sua iminência;

II - calamidade pública que exija auxílio federal impossível de atender com os recursos orçamentários disponíveis;

III - conjuntura que exija a absorção temporária de poder aquisitivo.

⁶⁸ BRASIL. **Súmula nº 418** - O empréstimo compulsório não é tributo, e sua arrecadação não está sujeita à exigência constitucional da prévia autorização orçamentária.

perdeu a validade, em face do art, 21, § 2º, II, da Constituição Federal (redação da emenda constitucional 1/69) ⁶⁹.

Conforme se observa, os empréstimos compulsórios devem ser considerados como mais uma espécie tributária, visto que, além de estarem previstos no Código Tributário Nacional, encontram respaldo na Constituição Federal, no capítulo do Sistema Tributário, no artigo 148. Logo a natureza jurídica dos empréstimos compulsórios é tributária, sendo descabida a aplicação da Súmula 418.

Depois de referidas as divergências a respeito de os empréstimos terem ou não natureza jurídica tributária e o questionamento da validade do inciso III do artigo 15 do Código Tributário Nacional, passa-se analisar a conceituação trazida por Amaro:

O empréstimo compulsório é um ingresso de recursos temporários nos cofres do Estado, pois a arrecadação acarreta para o Estado a obrigação de restituir a importância que foi emprestada. Aqui, mais uma vez, deparamos com o qualificativo da compulsoriedade, já examinada ao tratar do conceito de tributos e das taxas de serviço. Na locução empréstimo compulsório, o adjetivo quer expressar o nascimento da obrigação de prestar (a título de empréstimo, embora) é determinado (forçado) pela lei, não sendo, pois, fruto da vontade dos sujeitos da relação jurídica⁷⁰.

Sendo um tributo, os empréstimos compulsórios podem ser definidos como uma modalidade de empréstimo, e sendo um empréstimo, será passível de devolução pela União. A sua criação depende de casos excepcionais, como despesa extraordinária, em vista de situações de calamidade ou de guerra externa ou para investimento nacional relevante e urgente, conforme se extrai do artigo 148 da Constituição Federal.

Ponderadas as circunstâncias em que poderá ser adotada a modalidade dos empréstimos compulsórios, é importante frisar as principais características para sua constituição e as peculiaridades que o distinguem dos outros tributos.

⁶⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 111. 954/PR**. Relator: Ministro Oscar Correa. Brasília, DF, 1º de jun. de 1988.

⁷⁰ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**, p. 51.

Em primeiro lugar, os empréstimos têm a receita vinculada, devendo ser destinada a uma finalidade determinada, ou seja, para uma situação específica, que, no caso, seriam as previstas no artigo 148 da Constituição Federal. Assim, não seria cabível em outros casos, pois aí se teria implantado outro tributo. Por sua vez, os empréstimos são situações que fogem da normalidade, não contempladas pelo orçamento do poder público.

É um tributo excepcional, pois somente presentes os casos previstos no artigo 148 da CF é que poderá ocorrer a sua implantação. De fato, “o empréstimo compulsório é um ingresso de recursos temporários nos Cofres do Estado, pois a arrecadação acarreta para o Estado a obrigação de restituir o que foi emprestada” nos dizeres de Amaro⁷¹. Dessa forma, como já mencionado, o empréstimo tem como traço distintivo a restituibilidade, visto que além de ocorrer a sua devolução a quem concedeu o empréstimo, no caso a União, pois a competência é exclusiva desta, deve ser devolvido em moeda, pois o Supremo Tribunal Federal já decidiu a inconstitucionalidade (no Recurso Extraordinário n.175.385⁷²) da devolução do valor do tributo em quotas do fundo nacional de desenvolvimento. Cabe salientar que atualmente no Brasil não está sendo cobrado nenhum empréstimo compulsório.

Temporariedade é outra de suas características, visto que terá certo tempo de duração, até que as necessidades dos empréstimos sejam atendidas, extinguindo-se sua cobrança quando a situação não mais perdurar.

Já a competência, como citado anteriormente, é outorgada somente para a União, tratando-se, portanto, de competência privativa ou exclusiva. Diferentemente de alguns tributos, tais como impostos, taxas e contribuição de melhoria, sua criação não se dá por lei ordinária, mas por lei complementar. Em todas as hipóteses, seja em razão de guerra ou calamidade, seja para atender a investimento urgente de relevante interesse nacional, deve ser instituído e disciplinado por lei complementar.

Por fim, quanto ao fato gerador, na medida em que vier ser instituído o empréstimo, necessariamente, a lei complementar indicará o seu fato gerador.

Após estudado o imposto, as taxas, os empréstimos compulsórios, resta elencar a última espécie de tributo que são as contribuições especiais, das quais serão elencadas juntamente com suas subespécies, de modo a ser apreciada na sequência do trabalho.

⁷¹ AMARO, Luciano; **Direito tributário brasileiro**, p. 50.

⁷² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso **Extraordinário n. 175.385/SC**. Relator: Ministro Marco Aurélio, Brasília, DF, 01 de dez. de 1994.

1.7 Contribuições especiais

Quanto à nomenclatura das chamadas “contribuições”, alguns doutrinadores adotam o que se chama de “contribuições sociais” e outros chamam-nas de “contribuições especiais” e, ainda, de “contribuições parafiscais”. Parece mais adotada a nomenclatura de contribuições especiais, pois, se for chamada de social, pode ocorrer confusão entre a espécie e subespécie, pois existe uma subespécie de contribuição também chamada de social; adotando-se o nome do tributo ligado à subespécie, chamar-se-ia de contribuição social, social, criando-se assim, uma ambiguidade entre o nome do tributo e a subespécie.

O artigo 149 da Lei Maior⁷³, além de destacar a competência das contribuições, que, de regra, é da União, cita as três espécies de contribuições, que são: as contribuições sociais, as contribuições de intervenção do domínio econômico e as contribuições das categorias profissionais e econômicas, tendo como uma de suas principais funções a de suprir o tesouro nacional com recursos financeiros.

As contribuições visam arrecadar recursos para as entidades, que dispõem de um orçamento próprio, e também financiar atividades de interesse público, buscando de certa forma beneficiar determinados grupos de pessoas. Soma-se, ainda, às espécies de contribuições especiais a contribuição de iluminação pública, prevista no *caput* do artigo 149-A da Constituição Federal, a qual deve ser instituída por lei municipal e também do Distrito Federal. Destaca-se que não é mais cabível nomina-la de taxa por não ser a iluminação um serviço divisível, o que é característico das taxas.

Há também os que chamam as contribuições especiais de contribuições parafiscais, pelo fato de a parafiscalidade estar diretamente ligada à função das contribuições especiais. Assim Sabbag a denomina:

⁷³ Art. 149 CF/88 - Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no Art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

A contribuição parafiscal é tributo devido a entidades paraestatais, em razão de atividades especiais por elas desempenhadas. Atribui-se assim, a titularidade delas a tais órgãos da administração descentralizada, diversos daqueles entes que detêm o poder de as instituir, com o fim de arrecadá-las em benefício próprio⁷⁴.

A atividade parafiscal é aquela que se desvincula do tesouro nacional, prestando serviços paralelos aos do poder público, através de entidades com seus devidos orçamentos, possuindo também um patrimônio próprio, desse modo, como regra, as receitas recolhidas não integram o orçamento do Estado.

Em suma: as contribuições especiais se dividem em quatro subespécies que são as contribuições especiais sociais, subdividindo essa em mais duas subespécies, que são as contribuições especiais sociais gerais e as contribuições especiais sociais da seguridade social. E as outras três espécies de contribuições especiais são a de intervenção no domínio econômico; a de interesse das categorias profissionais e econômicas e a de iluminação pública.

Tratando das contribuições especiais sociais, Sabbag⁷⁵ destaca que, são aquelas que arrecadam mais dinheiro aos cofres públicos. Amaro já as denomina como “ingressos necessariamente direcionados a instrumentar (ou financiar) a atuação da União no setor da ordem social”⁷⁶. Percebe-se a importância de tais contribuições para o sistema tributário, por ser um dos tributos que mais recolhe dinheiro para financiar as atividades do estado, do qual, está previstas na Constituição Federal, no título VIII, que compreende questões pertinentes a ordem social.

Há também as chamadas “contribuições especiais sociais gerais”, subespécie das contribuições especiais sociais voltadas a outras finalidades que não sejam da seguridade social. Como exemplo, pode citar-se a destinação ao Serviço Social do Comércio, instituição sem fins lucrativos que visa promover o bem-estar social, com serviços culturais, sendo voltada para a melhoria da qualidade de vida da comunidade. No entanto, há doutrinadores que não reconhecem essa subespécie de contribuições especiais, Machado⁷⁷ segue esse posicionamento, em não reconhecer as contribuições especiais sociais gerais, por transparecer que há uma fonte de recursos fora das possíveis limitações constitucionais ao poder de

⁷⁴ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**, p. 501.

⁷⁵ Ibidem, p. 518.

⁷⁶ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**, p. 53.

⁷⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**, p. 440.

tributar, ou seja, para ele, devido a imensa quantidade de serviços que poderiam se enquadrar nessa subespécie, ficaria de difícil alcance a Constituição prever as possíveis restrições ou não desse tributo.

As contribuições especiais sociais da seguridade social é a outra modalidade de subespécie das contribuições especiais sociais, prevista no artigo 195 da Carta Constitucional, financiada pela sociedade, mediante recursos advindos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Uma de suas principais características é o ingresso direto no “orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público”, conforme se extrai do artigo 195, parágrafo 5º, inciso III, da Constituição Federal. Exemplo dessa contribuição é a destinada ao Instituto Nacional do Seguro Nacional, entidade responsável pelo pagamento das aposentadorias e benefícios de trabalhadores.

Passando para a contribuição especial de intervenção no domínio econômico, conhecida também por CIDE, está prevista no artigo 149 do Texto Constitucional⁷⁸, e quanto à sua instituição Machado menciona:

A instituição de uma contribuição de intervenção no domínio econômico pressupõe, assim, a possibilidade jurídica da intervenção, que se define em face das normas da Constituição, e também da necessidade da intervenção, que se define em face das circunstâncias econômicas excepcionais presentes na ocasião⁷⁹.

Intervir no domínio econômico significa corrigir algumas distorções do mercado, buscando prover recursos para de algum modo poder discipliná-la e adequar à situação político-econômica do país, competindo à União a sua criação. Exemplo dessa contribuição é

⁷⁸ Art. 149 CF/88 - Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no Art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

⁷⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**, p. 412.

a criada pela Lei n° 10.336, de 19 de dezembro de 2001,⁸⁰ que incide sobre o petróleo e seus derivados.

E por fim, como última hipótese do já mencionado artigo 149, estão as contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas. Amaro as conceitua como “tributos destinados ao custeio das atividades das instituições fiscalizadoras e representativas de categorias econômicas ou profissionais, que exercem funções legalmente reputadas como de interesse público”⁸¹. Caracterizadas quando se destinarem a uma categoria ou entidade representativa a fim de fornecer recursos financeiros para manutenção da entidade. Exemplo é a contribuição destinada ao SESC, por ter o seu produto arrecadado direcionado a propiciar a organização e fiscalização dessa categoria. Vale destacar que a União outorga capacidade, às entidades, de modo que possam vir a ter suporte financeiro com sua arrecadação.

Motivo de muitas discussões quanto à natureza jurídica é a contribuição para a Ordem dos Advogados do Brasil. Primeiramente, era entendido que a OAB, apesar da natureza autárquica, não era submetida a qualquer espécie de controle. Posteriormente, o seu caráter de instituição independente foi retirado, sob o argumento de estar prestando contas ao Estado, motivo esse que a impediria de desempenhar sua função, desconfigurando-a como instituição autônoma conforme denota Lima⁸². Porém, o entendimento atual é que a OAB, é uma entidade independente, prestadora de serviço público, analisado os pressupostos para admissão de empregados sob seu regime jurídico, conforme se observa da decisão de uma Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 3.026, proferida em 29 de agosto de 2006:

⁸⁰ BRASIL. Lei Federal n° 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.

⁸¹ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**, p. 55.

⁸² LIMA, Fernando. **O que é a OAB?** Revista Jus Vigilantibus. jul. 2008.

EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. § 1º DO ARTIGO 79 DA LEI N. 8.906, 2º PARTE. “SERVIDORES” DA ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL. PRECEITO QUE POSSIBILITA A OPÇÃO PELO REGIME CELESTISTA. COMPENSAÇÃO PELA ESCOLHA DO REGIME JURÍDICO NO MOMENTO DA APOSENTADORIA. INDENIZAÇÃO. IMPOSIÇÃO DOS DITAMES INERENTES À ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA DIRETA E INDIRETA. CONCURSO PÚBLICO (ART. 37 II DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL). INEXIGENCIA DE CONCURSO PÚBLICO PARA A ADMISSÃO DOS CONTRATADOS PELA OAB. AUTARQUIAS ESPECIAIS E AGÊNCIAS. CARÁTER JURÍDICO DA OAB. ENTIDADE PRESTADORA DE SERVIÇO PÚBLICO INDEPENDENTE. CATEGORIA ÍMPAR NO ELENCO DAS PERSONALIDADES JURÍDICAS EXISTENTES NO DIREITO BRASILEIRO. AUTONOMIA E INDEPENDENCIA DA ENTIDADE. PRINCÍPIO DA MORALIDADE. VIOLAÇÃO DO ART. 37, CAPUT DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. NÃO OCORRENCIA⁸³.

Pela análise da ementa, a OAB passa a ter um caráter autônomo de instituição, descaracterizando sua natureza tributária imposta as anuidades cobradas de seus inscritos, também não sendo enquadrada como autarquia ou de qualquer outra vinculação com a administração indireta, caracterizando como um serviço público independente, deixando assim de ser configurada como um tributo.

Em suma, segundo a CF, é competência exclusiva da União instituir as contribuições sociais especiais das categorias profissionais e econômicas, e as de intervenção no domínio econômico, a mesma regra serve para as contribuições especiais sociais da seguridade social, porém, o artigo 149 § 1º⁸⁴ prevê uma exceção, estabelecendo também a competência aos Estados, Municípios e ao Distrito Federal de instituir a contribuição da seguridade social, desde que sejam destinadas ao custeio de sistemas e previdência social de seus servidores. E por fim em se tratando da iluminação pública, a competência para sua criação é dada aos Municípios e ao Distrito Federal.

E por fim, no próximo capítulo, serão abordados os princípios do direito ambiental, que necessários se tornam seu estudo, para que junto as espécies de tributo, demonstrem o suporte para criação de um tributo ambiental.

⁸³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal, **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.026/DF**. Relator: Ministro Eros Grau. Brasília, DF, 29 de agosto de 2006.

⁸⁴ Art. 149 CF/88 - Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no Art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

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

2 - O MEIO AMBIENTE E OS PRINCÍPIOS ATINENTES À PROTEÇÃO AMBIENTAL

2.1 Breve histórico ambiental na vigência da Constituição Federal brasileira

Antes da Constituição brasileira de 1988, as leis fundamentais ainda não haviam tratado de forma tão abrangente de questões relacionadas ao meio ambiente. No Período Imperial, pela análise de Marques⁸⁵ a Constituição outorgada em 1824 não fazia qualquer referência a questões ligadas ao espaço ambiental, e nessa mesma época o país já era considerado um forte exportador de produtos agrícolas e minerais, como a cana-de-açúcar, algodão, tabaco, entre outros.

Ainda assim, pelas palavras de Antunes⁸⁶, com o advento da Constituição Federal de 1891, dando fim aos ideais da monarquia e garantindo alguns avanços políticos como o direito ao voto aberto e direto e ao presidencialismo como sistema de governo, houve uma atribuição de competência à União para legislar somente no tocante a minas e terras, sem outras previsões que não essas. A partir da Constituição de 1934, questões relacionadas ao meio ambiente começaram a despontar com maior importância, com normas atinentes à proteção à saúde, a direitos agrários, águas, energias, entre outros serviços que visavam proporcionar um meio ambiente saudável à população. Através do artigo 5º, da Constituição da República, inciso XIX, alínea “j”, estabeleceu-se à União a competência para legislar sobre bens de propriedade federal, tais como água, mineração entre outros previstos no artigo 5º⁸⁷ da Constituição de 1934.

A Conferência de Estocolmo⁸⁸, realizada na Suécia no ano de 1972, deu surgimento a tratados e convenções internacionais sobre o meio ambiente, pois nessa época a preocupação com o futuro ambiental já estava detectada diante do enorme aumento da poluição do ar ocasionada pelas indústrias. Nessa conferência, buscaram-se formas de sistematizar a importância e consciência perante os problemas ambientais que surgiram de forma progressiva e que eram resultantes da inércia, ou de atitudes demasiadas em desrespeito ao meio ambiente por

⁸⁵ MARQUES, José Roque Nunes. **Direito ambiental, análise da exploração madeireira na amazônia**. São Paulo: LTr, 1999. p. 37.

⁸⁶ ANTUNES, Paulo de Bessa. **Direito ambiental**. 9. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006. p. 39.

⁸⁷ Art. 5º CF/88 - Compete privativamente à União: XIX - legislar sobre j) bens do domínio federal, riquezas do subsolo, mineração, metalurgia, águas, energia hidrelétrica, florestas, caça e pesca e a sua exploração;

⁸⁸ Conferência de Estocolmo, realizada entre os dias 5 a 16 de junho de 1972 foi a primeira atitude mundial em tentar organizar as relações do Homem e Meio Ambiente. Na capital da Suécia, Estocolmo a sociedade científica já detectava graves problemas futuros por razão da poluição atmosférica provocada pelas indústrias.

parte das populações, que não tinha uma noção concreta dos riscos a serem sofridos por elas e pelas futuras gerações.

De acordo com Peters e Pires⁸⁹, no Brasil, a Constituição de 1988 promulgada, diferentemente das demais que, abordaram o tema do meio ambiente, tão somente a racionalização econômica das atividades de exploração de recursos naturais, de forma diversa, trouxe diversos artigos sobre a importância e obrigações da sociedade e do Estado no que diz respeito ao meio ambiente. O artigo 225⁹⁰, *caput*, desta Constituição é exemplo dessa mudança, pois refere que o meio ambiente é um direito comum a todos, cabendo à coletividade, juntamente com o poder público, defendê-lo e preservá-lo. Destarte, tal artigo busca resguardar mais ainda o espaço ambiental, visto que, além de ser preservado por todos que o utilizam, o poder público ainda tem a tarefa de assegurar medidas capazes de resguardá-lo a toda uma sociedade.

Antunes destaca a importância da Carta de 1988, que trouxe de forma mais clara e abrangente a valorização ao meio ambiente:

A lei fundamental reconhece que as questões pertinentes ao meio ambiente são de vital importância para o conjunto de nossa sociedade, seja porque são necessárias para a preservação de valores que não podem ser mensurados economicamente, seja porque a defesa do meio ambiente é um princípio constitucional que fundamenta a atividade econômica (Constituição Federal, artigo 170 VI⁹¹). Vê-se, com clareza que há no contexto constitucional, um sistema de proteção ao meio ambiente que ultrapassa as meras disposições esparsas. Faz-se necessário, portanto, que as normas ambientais sejam consideradas globalmente, levando-se em conta as suas diversas conexões materiais e de sentido com outros ramos do próprio Direito e com outras áreas de conhecimento⁹².

Pelas palavras de Antunes, o meio ambiente é reconhecido pela CF, sendo de importância significativa que deve ser conservado pela sociedade, sendo incapaz de serem

⁸⁹ PETERS, Edson Luiz; PETERS e PIRES, Paulo de Tarso de Lara. **Manual de direito ambiental**. Curitiba: Juruá, 2001. p. 27-28.

⁹⁰ Art. 225 CF/88 - 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.

⁹¹ Art. 170 CF/88 - A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos a existência digna, conforme os ditames da justiça social, observado os seguintes princípios: VI – defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação.

⁹² ANTUNES, Paulo de Bessa. **Direito ambiental**, p. 63.

pormenorizados seus valores econômicos devido a magnitude de aspectos fundamentais, tais como sociais e econômicos que o englobam, reconhecidos pela Constituição Federal. O Direito Ambiental está também intimamente ligado a outras áreas, ou seja, tem caráter interdisciplinar, expressa normas condizentes com vários outros ramos do direito, como penal, processual, econômico, entre outros que dão certa segurança quando colocada em prática a sua aplicação. Como afirma Antunes⁹³, os demais ramos consagram a transversalidade do Direito Ambiental.

Deste modo, com a atual Constituição da República o meio ambiente vem a ser reconhecido em um capítulo próprio, o capítulo VI da Ordem Social, destinado a matéria de âmbito ambiental juntamente com outras legislações que buscam de forma direta ou indireta promover a preservação e seus regramentos, de forma que os cidadãos cumpram as exigências legais previstas pelo sistema jurídico ambiental.

2.2.1 Conceito de meio ambiente e Direito Ambiental

O meio ambiente está conceituado na Lei n° 6.938, de 31 de agosto de 1981, que dispõe sobre a Política Nacional do Meio Ambiente. O artigo 3º, inciso I⁹⁴ define o meio ambiente, como um “conjunto de condições, influências, leis e interações de ordem física e biológica, que permite, abriga e rege a vida em todas as suas formas”. Antunes faz uma crítica ao conceito dado pela lei no que tange ao meio ambiente:

O conceito estabelecido na Lei da Política Nacional do Meio Ambiente – PNMA merece crítica, pois, como se pode perceber, o seu conteúdo não está voltado para um aspecto fundamental do problema ambiental que é, exatamente, o aspecto humano. A definição legal considera o meio ambiente do ponto de vista puramente biológico e não do ponto de vista social que, no caso é fundamental⁹⁵.

⁹³ANTUNES, Paulo de Bessa. **Direito ambiental**, p. 64.

⁹⁴ Art. 3º CF/88 - Para os fins previstos nessa Lei, entende-se por: I – meio ambiente, o conjunto de condições, leis, influências e interações de ordem física e biológica, que permite, abriga e rege a vida em todas as suas formas.

⁹⁵ ANTUNES, Paulo de Bessa. **Direito ambiental**, p. 67.

Ainda assim, Antunes assinala que pela Constituição se buscou diferenciar o conceito advindo da lei de forma mais abrangente quanto a uma proteção comunitária e administrativa. Conforme o artigo 225⁹⁶ da CF pode se visar o conteúdo social e humano inserido no conceito, que visa garantir um meio ambiente ecologicamente equilibrado de uso comum a todos, o qual será preservado para esta e para as futuras gerações. Nesse sentido, o meio ambiente é um direito essencial, que tem como um dos seus fins abrigar a vida humana de forma a proteger aqueles que estão inseridos nele, buscando uma melhor qualidade de vida, juntamente com a sua preservação por parte de todos.

No tocante ao Direito Ambiental, diversas são as formas de conceituação atribuídas pela doutrina. Carvalho conceitua-o como:

Direito ambiental é o conjunto de princípios, normas e regras destinados a proteção preventiva do meio ambiente, a defesa do equilíbrio ecológico, a conservação do patrimônio cultural e à viabilização do desenvolvimento harmônico e socialmente justo, compreendendo medidas administrativas e judiciais, com a reparação material e financeira dos danos causados ao meio ambiente e ao ecossistema de modo geral.⁹⁷

Mukai define o Direito Ambiental:

O Direito Ambiental (no estágio atual de sua evolução no Brasil) é um conjunto de normas e institutos jurídicos, pertencentes a vários ramos do direito reunidos por sua função instrumental para a disciplina do comportamento humano em relação ao seu meio ambiente⁹⁸.

Antunes, por sua vez designa ainda assim o Direito Ambiental:

⁹⁶ Art. 225 CF/88 - 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.

⁹⁷ CARVALHO, Carlos Gomes. **Introdução ao direito ambiental**. 2. ed. São Paulo: Letras & Letras, 1991. p. 126.

⁹⁸ MUKAI, Toshio. **Direito ambiental sistematizado**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 10.

O Direito Ambiental pode ser definido como um direito que tem por finalidade regular a apropriação econômica dos bens ambientais, de forma que ela se faça levando em consideração a sua sustentabilidade dos recursos, o desenvolvimento econômico social, assegurando aos interessados a participação nas diretrizes a serem adotadas, bem como padrões adequados de saúde e de renda⁹⁹.

Como pode-se observar o Direito Ambiental busca regular a relação do homem com o meio ambiente, trazendo normas e princípios com o objetivo de reger as condutas daqueles que habitam o planeta, a fim de manter o equilíbrio de sua estrutura natural. Visa, assim, disciplinar aqueles indivíduos que o agredem e incentivar a preservação por todos que fazem parte dele.

O Direito Ambiental reúne um conjunto de temas relacionados ao ambiente, como o direito à água, atmosfera, biodiversidade, fauna e flora, assegurando-os todos, de forma a integrar esses temas aos instrumentos jurídicos para que se concretizem normas a fim de informar, reparar, monitorar, participar e, principalmente, proteger o meio ambiente de possíveis ameaças físicas, químicas, biológicas que hoje em dia tornam-se cada vez mais comuns no planeta.

2.2.2 Princípios do Direito Ambiental

No que tange aos princípios, são os que dão base primordial aos diversos ramos do direito, pois originam-se, etimologicamente do latim, contendo na sua expressão como “aquilo que vem primeiro”; são guias que se aplicam a um determinado fim, possuindo mais legitimidade do que as próprias leis.

Conforme ensina Canotilho:

⁹⁹ ANTUNES, Paulo de Bessa, **Direito ambiental**, p. 9.

Os princípios são normas jurídicas impositivas de uma otimização, compatíveis com vários graus de concretização, consoante os condicionalismos fáticos e jurídicos. Permitem o balanceamento de valores e interesses (não obedecem, como as regras, à lógica do tudo ou nada”) consoante seu peso e ponderação de outros princípios eventualmente conflitantes. São padrões juridicamente vinculantes, radicados nas exigências de “justiça” (Dworkin) ou na ideia de direito (Larenz)¹⁰⁰.

Segundo a lição de Canotilho, os princípios visam complementar as normas buscando concretiza-las quando carentes de preceitos constitucionais que as regulem, sendo eles o alicerce do direito na busca de uma aplicação justa aos conflitos jurisdicionais.

Mello, entende os princípios tais como:

[...] centro irradiador, que integra, repercute em diversas normas, imbuídas do conteúdo e do fundamento contido no princípio. E de tal sorte, que seu descumprimento é muito mais do que o descumprimento de uma norma, pois implica (sempre e também) na violação do espírito, do conteúdo, do aspecto mandamental, da própria harmonia de um sistema, admite a existência de um escalonamento entre os princípios, podendo-se depreender, da leitura de seu texto, que violar um princípio, é sempre violar um sistema, um arcabouço do Direito, cuja gravidade será mais ou menos intensa conforme esteja o princípio afrontando escrito na Constituição ou em leis ordinárias. Na primeira hipótese, configura inconstitucionalidade. Na segunda, ilegalidade. Princípio não é norma, não equivale a norma¹⁰¹.

Pela posição de Mello, os princípios não são considerados tão somente normas, mas normas em grau máximo, superiores a qualquer espécie de legislação prevista no mandamento jurídico. Violar um princípio é muito mais grave que transgredir uma norma, implica numa ofensa a todo comando, pois representa a subversão de seus valores fundamentais, uma insurgência contra todo o sistema.

No que alude ao direito ambiental, não é diferente, pois os princípios visam nortear à aplicação do Direito Ambiental, buscando além de guiar seus regramentos, proporcionar um ecossistema equilibrado, bem como a preceitos de zelo e cautela para com o meio ambiente.

¹⁰⁰ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional e teoria da Constituição**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003. p. 1161.

¹⁰¹ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 1996.

2.2.3 Princípio do poluidor pagador

A doutrina não é unânime ao mencionar a existência dos princípios do poluidor-pagador e do usuário-pagador. Alguns dos doutrinadores como é o caso de Araújo¹⁰², Milaré¹⁰³, Canotilho e Leite¹⁰⁴ evidenciam somente o princípio do poluidor-pagador sem fazer qualquer menção ao do usuário-pagador. Em contrapartida, há aqueles que subdividem os princípios, classificando a existência do princípio do poluidor-pagador e do usuário-pagador. Barros¹⁰⁵ e Machado¹⁰⁶ distinguem em suas obras a nomenclatura como princípio do poluidor-pagador e o princípio do usuário-pagador, porém, referindo que o conteúdo presente em ambos os princípios não se diferem, e que esses princípios tem como objetivo principal evitar o dano ambiental de modo a não tolerar que a poluição causada seja atribuída a terceiros que não tenham suportado os riscos, mas, sim, daqueles que motivaram o dano ecológico.

Pelo fato de o princípio do poluidor-pagador estar expresso na legislação nacional e internacional, como exemplo da Rio 92, realizada no Brasil mas de âmbito internacional, com a própria nomenclatura de princípio do poluidor-pagador sem fazer qualquer referência ao princípio do usuário-pagador ou inserido no contexto do poluidor-pagador, o texto abordará tão somente o tocante do princípio do poluidor-pagador.

O princípio do poluidor-pagador teve seu surgimento no plano internacional através da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico e mais tarde, no ano de 1973, foi incorporado formalmente por todos os países da Europa e aceito pelo Conselho das Comunidades Europeias. No Brasil evidenciou-se a presença do princípio poluidor-pagador, inicialmente, pela Declaração do Rio de Janeiro, mais conhecida como Rio 92¹⁰⁷, pelo princípio de número 16, ao afirmar:

¹⁰² ARAÚJO, Cláudia Campos de. **Meio ambiente e sistema tributário**: Novas perspectivas. São Paulo: Senac, 2003. p. 75.

¹⁰³ MILARÉ, Édís. **Direito do ambiente**, p. 116.

¹⁰⁴ CANOTILHO, José Joaquim Gomes; CANOTILHO E LEITE, José Rubens Morato. **Direito constitucional ambiental brasileiro**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 201. p. 67.

¹⁰⁵ BARROS, Wellington Pacheco. **Direito ambiental sistematizado**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008. p. 68.

¹⁰⁶ MACHADO, Paulo Affonso Leme, **Direito ambiental brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 52.

¹⁰⁷ A ECO-92, Rio-92, Cúpula ou Cimeira da Terra são nomes pelos quais é mais conhecida a Conferência das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente e o Desenvolvimento (CNUMAD), realizada entre 3 e 14 de junho de 1992 no Rio de Janeiro. Foi invocada com o propósito de discutir problemas urgentes referentes à proteção ambiental e ao desenvolvimento socioeconômico e tinha como base as premissas de Estocolmo. O resultado proferido pela conferência foi a fixação de vários acordos: a) Convenção sobre o Clima; b) Convenção sobre a Biodiversidade; c) Declaração do Rio de Janeiro sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento; d) Declaração de Princípios sobre Florestas; e) Agenda 21, um plano de ação analítico com cerca de 500 páginas para a realização do desenvolvimento sustentável no século XXI.

As autoridades nacionais devem procurar assegurar a internalização dos custos ambientais e o uso de instrumentos econômicos, levando em conta o critério que quem contamina, deve, em princípio, arcar com os custos da contaminação, levando-se em conta o interesse público e sem distorcer o comércio e os investimentos internacionais.

Vê-se, pois, que o poluidor deve ser responsabilizado por eventuais prejuízos que causar ao meio ambiente, evitando que a sociedade arque com os custos da reparação de um ato lesivo ao meio ambiente por um poluidor que possa ser identificado.

Posteriormente, por meio da Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981¹⁰⁸, foi incorporado o princípio nacionalmente, com o intuito de impor ao usuário, conforme a utilização dos recursos ambientais, uma contribuição de fins econômicos àquele que se eximir do cumprimento das obrigações de reparar os danos causados.

No texto constitucional, o princípio do poluidor-pagador foi recepcionado pelo artigo 225, parágrafo 3º¹⁰⁹, que atribui às condutas lesivas ao meio ambiente sanções penais e administrativas independentemente da reparação dos danos sofridos.

Esse princípio é de fundamental importância, pois por meio dele se busca afastar o ônus econômico de toda a coletividade e direcioná-lo àqueles que não usaram devidamente os recursos naturais. O que se almeja com o princípio do poluidor pagador não é reparar o bem ambiental que foi lesado, mas, sim, estabelecer mecanismos econômicos, colocando uma barreira para evitar o desperdício de recursos ambientais. Antunes descreve uma situação no que tange à importância da necessidade de existência de tal princípio:

Os recursos ambientais como água, ar, em função de sua natureza pública, sempre que forem prejudicados ou poluídos, implicam em um custo público para a sua recuperação e limpeza. Este custo público, como se sabe, é suportado por toda a sociedade economicamente, este custo representa um subsídio ao poluidor. O princípio do poluidor pagador busca, exatamente, eliminar ou reduzir tal subsídio a valores insignificantes. O princípio poluidor pagador, de origem econômica, transformou-se em um dos princípios jurídicos ambientais mais importantes para a proteção ambiental¹¹⁰.

¹⁰⁸ BRASIL. Lei Federal 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.

¹⁰⁹ Art. 225 § 3º CF/88 - 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.

¹¹⁰ ANTUNES, Paulo de Bessa. **Direito ambiental**, p. 43.

Nas palavras de Antunes ve-sê que uma das principais funções do princípio é evitar que se atribua a todos a responsabilidade pelos danos ambientais, devendo imputar-se sim pecuniariamente os custos sofridos àquele que degradou o meio ambiente, para que desse modo se desestimule que os agentes poluidores abusem de recursos naturais, que hoje em dia estão cada vez mais escassos.

O princípio apresenta um caráter preventivo no que se refere a impedir a prática da degradação ambiental, aliada ao caráter repressivo de quem praticar algo em detrimento ao meio ambiente tem o dever de reparar. Ao usuário incumbe arcar com as condições que levaram à ocorrência da poluição, engendrando uma forma de responsabilidade pelo dano ecológico, levando-se em conta que o pagamento efetuado pelo poluidor não lhe confere qualquer direito a poluir, mas sim buscar evitar o dano ao meio ambiente.

2.2.4 Princípio da prevenção

Divergências doutrinárias também existem em relação ao princípio da prevenção juntamente com o da precaução. Há autores que ilustram em suas obras a prevenção e a precaução como sendo o mesmo princípio, supondo ou não diferença entre eles como é o caso de Milaré¹¹¹; entretanto a maior parte da doutrina, no caso Barros¹¹², Alves¹¹³ e Machado¹¹⁴ já distingue um princípio do outro, citando em suas obras a respectiva denominação e diferenças existentes entre cada um dos princípios.

Princípio de suma importância é o da prevenção, referido em prestigiadas conferências e tratados, como a Conferência de Estocolmo, a Convenção da Diversidade Biológica¹¹⁵,

¹¹¹ MILARÉ, Édis. **Direito do ambiente**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p. 117.

¹¹² BARROS, Wellington Pacheco Barros. **Direito ambiental sistematizado**, p. 68.

¹¹³ ALVES, Wagner Antônio. **Princípios da precaução e da prevenção no direito ambiental brasileiro**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2005. p. 41.

¹¹⁴ MACHADO, Paulo Affonso Leme, **Direito ambiental brasileiro**, p. 55 e 72.

¹¹⁵ Convenção da Diversidade Biológica - CDB propõe regras para assegurar a conservação da biodiversidade, o seu uso sustentável e a justa repartição dos benefícios provenientes do uso econômico dos recursos genéticos, respeitada a soberania de cada nação sobre o patrimônio existente em seu território.

Tratado de Maastricht¹¹⁶, na legislação nacional na lei 6.938/81, artigo 2º, inciso VI,¹¹⁷ e na Constituição Federal, artigo 225, *caput*.

Milaré conceitua o princípio da prevenção como “basilar em Direito Ambiental, concernindo a prioridade que deve ser dada às medidas que evitem o nascimento de atentados ao ambiente, de molde a reduzir ou eliminar as causas de ações suscetíveis de alterar a sua qualidade”¹¹⁸.

Canotilho e Leite evidenciam sua importância:

A especial importância da prevenção no plano da proteção do ambiente é perfeitamente compreensível e corresponde ao aforismo “*mais vale a pena prevenir do que remediar*”. O bom senso determina que, em vez de contabilizar os danos e tentar repará-los, se tente sobretudo antecipar e evitar a ocorrência de danos, por algumas razões bastante evidentes que vão desde a justiça ambiental à simples racionalidade econômica, passando pela justiça intertemporal¹¹⁹.

Para Milaré, o princípio da prevenção visa antecipar os efeitos de determinadas condutas ou próprios da natureza que possam causar estragos ao meio ambiente para que desse modo se busquem soluções viáveis com o objetivo de restringir ou, até mesmo, suprimir as causas que ensejam a destruição da natureza.

Para Canotilho e Leite, seria mais conveniente financeiramente, ou seja, do ponto de vista econômico, investir em recursos de prevenção para evitar prejuízos ambientais, ao invés de, configurado o detrimento das áreas atingidas, emitir gastos com a sua reparação, isso porque, além de serem de custo elevado para os cofres públicos ou para a população, é difícil restabelecer o dano ambiental provocado a sua natural forma. Assim, evita-se, também, que

¹¹⁶ O Tratado de Maastricht foi um marco significativo no processo de unificação europeia, fixando que à integração econômica até então existente entre diversos países europeus se somaria uma unificação política.

¹¹⁷ BRASIL. Lei Federal 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.

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 socioeconômico, aos interesses da segurança nacional e à proteção da dignidade da vida humana, atendidos os seguintes princípios:

VI - incentivos ao estudo e à pesquisa de tecnologias orientadas para o uso racional e a proteção dos recursos ambientais;

¹¹⁸ MILARÉ, Édis. **Direito do ambiente**, p. 118.

¹¹⁹ CANOTILHO, José Joaquim Gomes; CANOTILHO e LEITE, José Rubens Morato. **Direito constitucional ambiental brasileiro**, p. 64.

esses problemas necessitem ser submetidos ao Poder Judiciário, que, com a sua morosidade, muitas das vezes pode tornar irreparável o dano.

O princípio da prevenção tem como foco evitar que os danos ambientais se concretizem, buscando através da cautela que os danos não se alastrem, pois, se levado em conta o aspecto econômico, seria mais caro retificar o que já foi poluído do que gastar com medidas preventivas, sendo que em muitas das vezes não se é possível à reconstrução da lesão ecológica.

Já estão implantadas no país formas de tutelas ambientais com o objetivo de assegurar e analisar a possibilidade de que sejam feitas modificações numa determinada área que já esteja parcial ou totalmente preservada, é exemplo o licenciamento ambiental, que procura fazer estudos prévios sobre os possíveis impactos que vieram a ser acumulados no meio ambiente, com o intuito de evitar, ou minimizar, os danos que algumas atividades podem causar ao meio ambiente, se não fossem submetidas ao licenciamento.

2.2.5 Princípio da precaução

O princípio da precaução, como o próprio nome já diz, procura previamente analisar uma situação que coloque determinada atividade em risco, ou seja, se alguma atividade estiver em estágio probatório, não se tendo a fé de que irá ou não prejudicar o meio ambiente, deve-se evitá-la. Torna-se, assim, necessário buscar as informações adequadas sobre seu grau de risco, para que de algum modo não venha a ser prejudicial, afetando as futuras gerações.

O que diferencia o princípio da precaução do princípio da prevenção é que aquele exige uma proteção antecipatória do meio ambiente em um momento anterior ao princípio da prevenção, ou seja, é característico do princípio da precaução a ação antecipada diante do risco ou perigo desconhecido, se valendo da preocupação com o risco incerto, alcançando a atividades cujos efeitos ainda não se tem uma certeza científica. Já no princípio da prevenção é posta uma ação preventiva em face ao risco certo, a impactos já detectados pela ciência.

Por meio da Conferência das Nações Unidas sobre o meio ambiente, em 1992, realizada no Rio de Janeiro, a chamada Rio 92¹²⁰, posteriormente aprovado pelo Congresso Nacional via decreto legislativo n° 1, de 3 de fevereiro de 1994¹²¹, o princípio da precaução foi estabelecido como princípio número 15 da declaração do Rio 92 da seguinte forma:

Deste modo a proteger o meio ambiente, o princípio da precaução deve ser amplamente observado pelos Estados de acordo com suas capacidades. Quando houver ameaça de danos sérios irreversíveis, a ausência de absoluta certeza científica não deve ser utilizada como razão para postergar medidas eficazes e economicamente viáveis para prevenir a degradação ambiental.

Diante do exposto o princípio da precaução passa a ter validade de norma, juntamente a outros princípios que norteiam o Direito Ambiental. Assim, na ocorrência de danos graves ou que não possam ser reversíveis, deve ser aplicado esse princípio com total validade.

É sabido por todos que a proteção ao meio ambiente sempre prepondera sobre a atividade do poluidor. Nesse sentido, Canotilho e Leite destacam:

O princípio da precaução funciona como uma espécie de princípio “*indubio pro ambiente*”: na dúvida sobre a periculosidade de uma certa atividade para o ambiente, decide-se a favor do ambiente e contra o potencial poluidor, isto é, o ônus da prova da inocuidade de uma ação em relação ao meio ambiente é transferido do Estado ou do potencial poluído para o potencial poluidor. Ou seja, por força do princípio da precaução, é o potencial poluidor que tem o ônus da prova de que um acidente ecológico não vai ocorrer e de que adotou medidas de precaução específicas¹²².

Considerando esse aspecto, Canotilho e Leite asseguram em primeiro lugar a proteção ao meio ambiente e a responsabilidade ao poluidor de provar que não irá ocasionar prejuízos

¹²⁰ ECO-92, Rio-92, Cúpula ou Cimeira da Terra são nomes pelos quais é mais conhecida a Conferência das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente e o Desenvolvimento (CNUMAD), realizada entre 3 e 14 de junho de 1992 no Rio de Janeiro. O seu objetivo principal era buscar meios de conciliar o desenvolvimento socioeconômico com a conservação e proteção dos ecossistemas da Terra. LAGO, André Aranha Corrêa do: Estocolmo, Rio, Johannesburgo - O Brasil e as três conferências ambientais das Nações Unidas.

¹²¹ BRASIL. **Decreto Legislativo n° 1**, de 03 de fevereiro de 1994. Aprova o texto da Convenção-Quadro das Nações Unidas sobre Mudança do Clima, adotada em Nova Iorque, em 9 de maio de 1992.

¹²² CANOTILHO, José Joaquim Gomes; CANOTILHO e LEITE, José Rubens Morato. **Direito constitucional ambiental brasileiro**, p. 62.

ao meio ambiente pelo fato de ter tomado medidas que impeçam a produção de resultados ou que sejam insignificantes aos riscos.

Em síntese, o princípio da precaução é uma garantia contra os riscos potenciais causados por não estar cientificamente comprovada a sua origem. Deve-se, no entanto, pelo princípio da precaução, evitar ou tomar medidas mais prudentes nas atividades que possam apresentar ameaça ou risco à saúde humana mesmo que não sejam comprovados cientificamente os seus efeitos.

2.2. Princípio do desenvolvimento sustentável

O princípio do desenvolvimento sustentável foi implantado no país através da Conferência Rio 92 e definido pela Comissão Mundial sobre o Meio Ambiente e Desenvolvimento como “aquele que atende as necessidades do presente sem comprometer a possibilidade de as gerações futuras atenderem a suas próprias necessidades”¹²³, ou seja, busca um equilíbrio nas formas de utilizar os recursos naturais, promovendo a preservação para as futuras gerações.

Veja-se um conceito de desenvolvimento sustentável advindo do Relatório de Brundtland¹²⁴, elaborado pela Comissão Mundial sobre o Meio Ambiente e Desenvolvimento:

O desenvolvimento que procura satisfazer as necessidades da geração atual, sem comprometer a capacidade das gerações futuras de satisfazerem as suas próprias necessidades, significa possibilitar que as pessoas, agora e no futuro, atinjam um nível satisfatório de desenvolvimento social e econômico e de realização humana e cultural, fazendo, ao mesmo tempo, um uso razoável dos recursos da terra e preservando as espécies e os habitats naturais.

¹²³ Declaração do Rio Sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento. Rio de Janeiro, de junho de 1992. Princípio 4 : A fim de alcançar o estágio do desenvolvimento sustentável, a proteção do meio ambiente deve constituir parte integrante do processo de desenvolvimento e não poderá ser considerada de forma isolada.

¹²⁴ O Relatório de Brundtland, elaborado pela Comissão Mundial sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento, faz parte de uma série de iniciativas, anteriores à Agenda 21, as quais reafirmam uma visão crítica do modelo de desenvolvimento adotado pelos países industrializados e reproduzido pelas nações em desenvolvimento, e que ressaltam os riscos do uso excessivo dos recursos naturais sem considerar a capacidade de suporte dos ecossistemas. O relatório aponta para a incompatibilidade entre desenvolvimento sustentável e os padrões de produção e consumo vigentes.

O termo “desenvolvimento sustentável” define que as práticas realizadas no presente não podem comprometer as gerações futuras, buscando não só tratar dos impactos que uma atividade pode ocasionar, mas mostrando também as consequências na qualidade de vida e no bem-estar da população e das próximas gerações.

Em se tratando do tema de desenvolvimento sustentável, Milaré destaca a presença do direito e do dever a serem abordados reciprocamente, conforme pode ser observado:

Neste princípio, talvez mais do que em outros surge tão evidente a reciprocidade entre direito e dever, porquanto o desenvolver-se e usufruir de um Planeta plenamente habitável não é apenas direito, é dever precípua das pessoas e da sociedade. Direito e dever como contrapartidas inquestionáveis¹²⁵.

Portanto, conforme menciona Milaré, as expressões direito e dever são recíprocas, quando se fala em direito, significa dizer estar inserido no meio ecológico é um direito a todos, estando esse direito imbricado no dever que é de proteger. Os termos direito e dever são mútuos, e se tem direito a estar inserido no meio ambiente também é dever resguardá-lo não só para as gerações presentes, mas também para as futuras gerações uma qualidade de vida sadia.

Outro aspecto relacionado ao princípio do desenvolvimento sustentável é o aspecto econômico. Pelo aspecto econômico se engloba a produção de bens e serviços e o seu consumo. Com a produção industrial seja ela alimentícia ou não, tem como fim o consumo, então da mesma forma que a produção deve ser sustentável, o consumo também deve ser, produzir aquilo que não se consome ou em demasia pode ocasionar o desperdício.

A falta de controle sobre os bens de consumo já foi uma problemática criada antes da Conferência de Estocolmo, chamada “civilização do consumo” buscando equilibrar os padrões de consumo entre as populações, distribuindo de forma equitativa até que atenda a erradicação da miséria. Atualmente o aspecto econômico sobre bens e serviços está previsto no princípio de número 8 da Declaração do Rio 92, com a seguinte redação “Para alcançar o desenvolvimento sustentável e uma melhor qualidade de vida para todas as pessoas, os

¹²⁵ MILARÉ, Édis. **Direito do ambiente**, p. 122.

Estados deveriam reduzir e eliminar os sistemas de produção e consumo não sustentáveis e fomentar políticas demográficas apropriadas”¹²⁶.

O que se busca com o princípio do desenvolvimento sustentável é uma harmonia entre o ser humano e a natureza, de modo que o ser humano participe e se conscientize da necessidade de preservação. Atividades como a reciclagem, energia limpa, como a luz solar, são exemplos de atividades sustentáveis desenvolvidas pelo homem que não agridem o meio ambiente e são aproveitadas em benefício da coletividade.

É de fundamental importância mencionar que, nos dias 13 até 22 de janeiro, na cidade do Rio de Janeiro foi realizada a conferência denominada como Rio+20, tendo esse nome em virtude de passados 20 anos da última Conferência das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente, que aconteceu também na cidade do Rio de Janeiro, conhecida na época como Rio 92, que tratou em definir a agenda do desenvolvimento sustentável para as próximas décadas.

A Conferência teve como objeto a renovação do compromisso com o desenvolvimento sustentável, buscando assim, estabelecer com as cúpulas mecanismos eficazes de combater temas atuais tais como: a economia verde, o desenvolvimento sustentável e a erradicação da pobreza principalmente naqueles países considerados como emergentes.

O texto foi oficializado no dia 22 de junho com a presença da delegação das 188 assembleias, conforme é noticiado no site da Organização das Nações Unidas – ONU¹²⁷, em um acordo consensual, titulado como “O Futuro que Queremos”. Importante salientar que nessa Conferência em quase todos os parágrafos do referido texto, o termo desenvolvimento sustentável estava presente, verificando assim a nítida preocupação em âmbito global.

Pode-se destacar pelo seguinte texto alguns exemplos de desenvolvimento sustentável mencionados que são passíveis de serem adotados pelos países membros da Conferência como alternativas de promover o desenvolvimento sustentável em todo o planeta. Exemplo disso são: o provimento de padrões sustentáveis de consumo e produção com base em recursos naturais do desenvolvimento econômico e social são objetivos fundamentais e

¹²⁶ Declaração do Rio Sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento. Rio de Janeiro, de junho de 1992 Princípio 8 : Para alcançar o desenvolvimento sustentável e uma melhor qualidade de vida para todas as pessoas, os Estados devem reduzir e eliminar os sistemas de produção e consumo não-sustentados e fomentar políticas demográficas apropriadas.

¹²⁷ Disponível em: <http://www.onu.org.br/rio20-termina-e-documento-final-o-futuro-que-queremos-e-aprovado-com-elogios-e-reservas/>. Acesso em: 06 jun. 2012.

requisitos essenciais para o desenvolvimento sustentável¹²⁸; instituições democráticas transparentes e responsáveis em diversos níveis ambientais¹²⁹; e também ações concretas urgentes, com uma ampla aliança de pessoas, governo, sociedade civil e setor privado em que todos trabalhem juntamente para garantir o futuro que se almeja¹³⁰.

É nítida a percepção do texto “O Futuro que Queremos” com o desenvolvimento sustentável, pois é através dele que o laço entre a humanidade e o meio ambiente pode ser estabelecido, unindo esforços da população para reestabelecer a saúde do ecossistema da terra de modo que haja a colaboração por parte de todos, com acesso a informação para a promoção do desenvolvimento sustentável a todas as gerações.

O último capítulo do trabalho abordará os possíveis modos de instituição dos tributos ecológicos, especificando como cada espécie de tributo pode ou não conciliar a cobrança de tributos voltados a preservação do meio ambiente e também a aplicabilidade na prática.

¹²⁸ 4. We recognize that poverty eradication, changing unsustainable and promoting sustainable patterns of consumption and production and protecting and managing the natural resource base of economic and social development are the overarching objectives of and essential requirements for sustainable development. Disponível em: <http://daccess-dds-ny.un.org/doc/UNDOC/GEN/N12/381/64/PDF/N1238164.pdf?OpenElement>. Acesso em: 06 jul. 2012.

¹²⁹ 10. We acknowledge that democracy, good governance and the rule of law, at the national and international levels, as well as an enabling environment, are essential for sustainable development, including sustained and inclusive economic growth, social development, environmental protection and the eradication of poverty and hunger. We reaffirm that to achieve our sustainable development goals we need institutions at all levels that are effective, transparent, accountable and democratic. Disponível em: <http://daccess-dds-ny.un.org/doc/UNDOC/GEN/N12/381/64/PDF/N1238164.pdf?OpenElement>. Acesso em: 06 jul. 2012.

¹³⁰ 13. We recognize that opportunities for people to influence their lives and future, participate in decision-making and voice their concerns are fundamental for sustainable development. We underscore that sustainable development requires concrete and urgent action. It can only be achieved with a broad alliance of people, governments, civil society and the private sector, all working together to secure the future we want for present and future generations. Disponível em: <http://daccess-dds-ny.un.org/doc/UNDOC/GEN/N12/381/64/PDF/N1238164.pdf?OpenElement>. Acesso em: 06 jul. 2012.

3 – A VIABILIDADE DA TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL

3.1 Formas de instituição de tributos ecológicos

O enorme avanço do sistema legislativo brasileiro, em especial no que alude à legislação ambiental que, através de seu regramento, busca combater os crimes de dano à natureza e infrações administrativas em matéria ambiental, não tem sido suficiente para defrontar com as ações predatórias ao meio ambiente, visto que, ainda é necessário implantar novos meios de intervenção para um meio ambiente saudável a todos.

A tributação ambiental seria um importante mecanismo de intervenção do Estado para proteger o meio ambiente antes mesmo que qualquer espécie de dano venha a se concretizar, ou até mesmo, limitando o uso de recursos naturais cada vez mais escassos no planeta, carentes de normas capazes de resguardá-los não só para o presente, mas, também às futuras gerações, de modo a ser sustentável.

O direito a um meio ambiente sadio e equilibrado está incluído nos direitos de terceira dimensão, sendo ele um direito fundamental que se sobrepõe aos demais direitos tutelados, em que pese o Estado ter o respectivo dever de protegê-lo. Contudo, o Estado não tem sido capaz de zelar, com êxito, pela preservação do espaço ambiental. Nesse sentido, a tributação ambiental exsurge como um meio de evitar o desperdício e detrimento de recursos naturais, visando, assim, incentivar também aqueles que desenvolvam atividades produtivas sem degradar o meio ambiente.

A proposta por uma tributação ambiental na reforma tributária brasileira já existe, e a mais recente, conforme é informado no próprio site da Câmara dos Deputados em nota do dia 31 de maio de 2012, aconteceu em uma audiência pública, com a iniciativa de debate pelo deputado Cláudio Puty, com o propósito de promover a discussão de questões relacionadas ao uso de instrumentos tributários e desenvolvimento da economia verde da seguinte forma:

Os incentivos tributários tem sido importantes instrumentos da política econômica brasileira, no sentido de estimular a produção e o consumo de bens e serviços essenciais para a manutenção e a geração de emprego, renda e mesmo para aumentar a arrecadação em certos setores estratégicos da economia¹³¹.

Não obstante, a discussão de questões relacionadas ao uso de instrumentos tributários já fora questionada em outras oportunidades, com um discurso quase que semelhante ao dessa última proposta, prevendo em seu texto a busca de incentivos ao desenvolvimento da economia verde no Brasil. Sobre essa proposta, assim se manifesta Motta:

O processo de reforma tributária ora em discussão no Congresso Nacional oferece uma oportunidade única para se introduzirem instrumentos tributários na consecução dos objetivos de política ambiental. O objetivo deste documento é discutir alguns aspectos teóricos e conceituais destes instrumentos, bem como questões concretas sobre a viabilidade de sua efetiva implementação no Brasil. Nossa hipótese de trabalho sugere que, se devidamente aplicados, os instrumentos tributários permitirão tornar menos custoso possível os “*trade-offs*”¹³² entre crescimento econômico e proteção ambiental¹³³.

Ambas as propostas tem como intuito tributar os que indevidamente degradam o meio ambiente, ou também, incentivar àqueles que produzam bens e serviços sem agredir o ambiente natural. Motta propõe o chamado “*trade offes*”, que pode ser denominado como “escolha conflitante”, sendo que, no caso da tributação ambiental, a escolha conflitante se daria entre a vasta produção das indústrias e a preservação do meio ambiente, no entanto, de forma conjunta, ou seja, a produção de bens e serviços não pode parar para o país, pois, além de fornecer um Produto Interno Bruto (PIB) *per capita* positivo, também ajuda na manutenção e criação de empregos, e a preservação do meio ambiente estaria aliada a esse crescimento, porém, sem afetar o uso das propriedades naturais.

¹³¹ Disponível em: <http://www2.camara.gov.br/agencia/noticias/MEIO-AMBIENTE/418462-COMISSOES-DISCUTEM-ECONOMIA-VERDE-E-TRIBUTACAO.html>. Acesso em: 05 ago. 2012.

¹³² Trade-off ou tradeoff é uma expressão que define uma situação em que há conflito de escolha. Ele se caracteriza em uma ação econômica que visa à resolução de problema, mas acarreta outro, obrigando uma escolha. Ocorre quando se abre mão de algum bem ou serviço distinto para se obter outro bem ou serviço distinto.

¹³³ MOTTA, Ronaldo Seroa de; OLIVEIRA e MOTTA, Marcos Domingues de. **Proposta de tributação ambiental na reforma tributária brasileira.** Disponível em: http://ambientes.ambientebrasil.com.br/gestao/artigos/proposta_de_tributacao_ambiental_na_reforma_tributaria_brasileira.html. Acesso em: 05 ago. 2012.

Uma outra proposta de Emenda à Constituição de nº 353, ocorreu no ano de 2009, de autoria do Deputado Roberto Rocha, conforme demonstrado por Fiorillo:

A PEC (Proposta de Emenda a Constituição) de n. 353 de 2009 de autoria do Deputado Roberto Rocha (PSDB-MA) foi apresentada em maio de 2009 na chamada “casa do povo” com a louvável intenção de sugerir a discussão dos parlamentares sobre alterações no sistema tributário nacional com o objetivo de incluir a preservação do meio ambiente como um princípio geral (na verdade, cláusula geral, na acertada visão de Nelson Nery Junior) a ser observado na fixação das alíquotas dos impostos, na concessão de isenções etc. Pela proposta apresentada, através de alterações no art. 150, VI, da CF, as entidades da federação ficariam impossibilitadas de instituir impostos sobre serviços de saneamento ambiental, materiais reciclados, máquinas, equipamentos e antipoluentes¹³⁴.

Pela proposta sugerida pelo Deputado Roberto Rocha, foi estabelecida como linha fundamental a extrafiscalidade, de forma a influenciar na produção de atividades ambientalmente adequadas aos impostos e contribuições, com o intuito de repartir as receitas tributárias em razão de critérios ambientais. A ideia central é minorar a tributação daqueles que, de alguma forma contribuem para não deteriorar o meio, e majorar a tributação daqueles que causam prejuízos ao espaço ambiental.

Até o presente momento, nenhuma das propostas veio ainda a se concretizar, porém, através da legislação tributária, a criação de tributos em prol do meio ambiente torna-se possível por meio da finalidade extrafiscal do tributo. Diferentemente da finalidade fiscal, que visa apenas arrecadar dinheiro para abastecer os cofres públicos do Estado, a extrafiscal procura estimular ou desestimular comportamentos sociais. Oliveira conceitua a finalidade extrafiscal como forma de tributação ambiental da seguinte maneira:

¹³⁴ FIORILLO, Celso Antonio Pacheco; FERREIRA e FIORILLO, Renata Marques. **Direito ambiental tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 185.

A denominada tributação extrafiscal é aquela orientada para fins outros que não a captação de dinheiro para o Erário, tais como a redistribuição da renda e da terra, a defesa da indústria nacional, a orientação dos investimentos para setores produtivos ou mais adequados ao interesse público, a promoção do desenvolvimento regional ou setorial etc. Como instrumento indeclinável de atuação estatal, o direito tributário pode e deve, através da extrafiscalidade, influir no comportamento dos entes econômicos de sorte a incentivar positivas, e desestimular as nocivas ao Bem Comum¹³⁵.

A finalidade extrafiscal mostra-se aliada quando o Estado busca instituir o tributo ambiental de forma a regular as condutas sociais, incentivando ou inibindo comportamentos, sem se importar somente com a natureza arrecadatória, mas sim, com a orientação ou com incentivos a condutas não poluidoras.

A questão é como a tributação ambiental pode ser direcionada no sistema tributário vigente, visto que os recursos destinados ao meio ambiente mostram-se insuficientes para compensar os custos da atividade ecológica. Uma vez definida as espécies de tributo apresentadas no primeiro capítulo deste trabalho, resta agora elencar como cada espécie pode ser utilizada em prol do meio ambiente.

3.1.1 Impostos ecológicos

O imposto é uma espécie de tributo que tem como uma de suas características a situação de não ter sua receita vinculada, ou seja, é um tributo destinado a custear as atividades gerais do Estado, sem ter uma destinação específica do valor que é arrecado pelos contribuintes, cabendo ao administrador público determinar a divisão dos valores arrecadados entre as atividades oferecidas pelo Estado.

Em se tratando de impostos, para a criação do tributo ambiental, a finalidade extrafiscal seria a mais adequada quanto ao seu implemento, pois a sua destinação seria específica, no caso, a proteção ambiental. Porém, o imposto, não possui finalidade específica, uma vez que visa apenas abastecer os cofres públicos, pouco se importando com a destinação da arrecadação, contrariando assim a possibilidade de utilização do imposto como

¹³⁵ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito tributário e meio ambiente**: proporcionalidade, tipicidade aberta e afetação da receita.. p. 37.

instrumento de tributação, já que sua especificidade não é aquela que o tributo ambiental almeja.

Porém, mesmo que a finalidade extrafiscal, não seja aquela preponderante na figura do imposto, existem também outros meios que podem ser utilizados como formas de beneficiar aqueles que cooperam com o meio ambiente, como é o caso dos incentivos fiscais, conforme exemplifica Araújo.

Os incentivos fiscais seriam uma forma de estimular os contribuintes a fazer algo que a ordem jurídica considere conveniente, interessante e oportuno, como, por exemplo, criar mecanismos que poluam menos o meio ambiente. Isso é alcançado por intermédio da diminuição, ou até mesmo da supressão, da carga tributária. Esses incentivos, na extrafiscalidade ambiental, manifestam-se sob a forma de estímulo fiscal ou subsídios fiscais, os quais induzem e ensejam os contribuintes a diminuir a agressão ao meio ambiente¹³⁶.

Com o uso dos benefícios fiscais, é possível instituir alíquotas diferenciadas, para aqueles que desenvolvam atividades que poluam em maior ou menor quantidade o meio ambiente, sem, necessariamente, estar penalizando aquele que mais polui, pois o que se busca é incentivar que os agentes poluidores busquem alternativas menos agressivas que amortizem a poluição e, por consequência, tenham suas alíquotas reduzidas em função de estar colaborando com o meio ambiente.

É de considerar que alguns impostos já contam com os incentivos fiscais como instrumento de proteção ambiental, como é o caso do Imposto de Renda; o Imposto sobre Produtos Industrializados; o Imposto de Importação; o Imposto sobre Propriedade Territorial Rural; o Imposto sobre Veículos Automotores e o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, os quais serão analisados separadamente, bem como o modo como cada um vem fazendo diferença na proteção ao meio ambiente.

Conforme menciona Spagolla¹³⁷, o Imposto de Renda foi o primeiro tributo no ordenamento jurídico brasileiro a ser empregado com a função ambiental, previsto na Lei nº

¹³⁶ ARAÚJO, Cláudia Campos de et. al. **Meio ambiente e sistema tributário**: novas perspectivas, São Paulo: SENAC, 2003. p. 31.

¹³⁷ SPAGOLLA, Vânia Senegalia Morete. **Tributação ambiental**: proposta para instituição de um imposto ambiental no direito brasileiro. 2008. 170 f. Dissertação (Mestrado em Direito). Faculdade de Direito, Universidade de Marília, 2008. p. 133.

5.106, de 02 de setembro de 1966¹³⁸, que atribui incentivos fiscais. A criação desses benefícios, no Imposto de Renda, oferece às pessoas físicas e jurídicas a possibilidade de deduzirem o valor do referido imposto, desde que comprovada a preservação ambiental. Como exemplo advindo da lei, seriam os casos de florestamento, reflorestamento, desde que a base de exploração econômica tenha como fulcro a conservação do solo e dos regimes de água.

Com o surgimento do Decreto-Lei nº 93.607/86¹³⁹, foi ampliada a base de concessão no desconto do IR, que antes era calculada tão somente no reflorestamento e florestamento, para todos aqueles que contribuísem com a preservação da natureza, devendo projetos como esse demonstrarem sua viabilidade ambiental para as autoridades florestais, para assim, obter o abatimento no Imposto de Renda. Ainda assim, em dezembro de 1991, com a edição da Lei nº 8.313, de 23 de dezembro,¹⁴⁰ previu-se o desconto nas declarações do Imposto de Renda, com intuito em proteger o meio ambiente cultural aos que doarem ou patrocinarem produções culturais.

No caso do Imposto sobre Produtos Industrializados, sua aplicação pode ocorrer de forma conjunta com o Imposto sobre a Propriedade de Veículos e Automotores, conforme demonstra Araújo:

Ao reduzir a alíquota do IPI e do IPVA, estar-se ia introduzindo um elemento que poderia influenciar na decisão do consumidor na compra do veículo, não somente pelo atrativo financeiro, mas também pelo conceito positivo da preocupação ambiental da empresa. Estimulando o incremento das vendas de determinados veículos, seria gerado também estímulo maior às empresas fabricantes, para que aperfeiçoassem cada vez mais suas tecnologias voltadas a proteção e preservação do meio ambiente¹⁴¹.

Para que o Imposto sobre Veículos Automotores e o Imposto sobre Produtos Industrializados sejam aplicados simultaneamente e em prol do espaço ambiental, a ideia é que, na produção de peças e equipamentos de veículos, busque-se evitar o desperdício e, dessa

¹³⁸ BRASIL. Lei Federal nº 5.106, de 2 de setembro de 1966. Dispõe sobre os incentivos fiscais concedidos a empreendimentos florestais.

¹³⁹ BRASIL. **Decreto Federal nº 93.607**, de 21 de novembro de 1986. Disciplina a aplicação dos recursos dos Fundos de Investimento, de que trata o Decreto-lei nº 1.376, de 12 de dezembro de 1974, e dá outras providências.

¹⁴⁰ BRASIL. Lei Federal nº 8.313, de 23 de Dezembro de 1991. Restabelece princípios da Lei nº 7.505, de 2 de julho de 1986, institui o Programa Nacional de Apoio à Cultura (Pronac) e dá outras providências.

¹⁴¹ ARAÚJO, Cláudia Campos de et. al. **Meio ambiente e sistema tributário: novas perspectivas**, p. 63.

forma, sejam produzidos veículos automotores com uma baixa emissão de poluentes, advindos da tecnologia de produção limpa.

A Lei nº 10.182, de 12 de fevereiro de 2012¹⁴², e o Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010¹⁴³ que disciplinam o IPI, já preveem uma redução da tributação para as empresas que possuam equipamentos ou produzam bens e serviços com componentes biodegradáveis ou reciclagem, desde que não causem danos à natureza ou busquem alternativas de preservação.

Já o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores poderá ter o seu benefício concedido no caso da fabricação de automóveis de passageiros de produção nacional a veículos que utilizem combustíveis renováveis, como já vem acontecendo em nível estadual, tomando-se como exemplo o caso o Rio de Janeiro, através de sua Lei Estadual nº 9.948 de 26 de dezembro de 1985¹⁴⁴, a qual atribui uma alíquota menor a carros movidos a álcool do que aqueles que utilizam gasolina como combustível.

O Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural pode ser considerado um importante tributo com intuito de proteção ambiental, seja em relação à chamada função social da propriedade ou também para estimular ou desestimular comportamentos, pois, através daquela, objetiva-se induzir os contribuintes a condutas ecologicamente adequadas, sendo ele essencialmente extrafiscal de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas, conforme pode ser observado no artigo 186, da Constituição Federal¹⁴⁵, o qual refere que a propriedade rural cumpre sua função social quando atende à utilização correta dos recursos naturais.

Pelo artigo 186 da CF, percebe-se a preocupação não só com a produtividade da área rural, mas também ao cumprimento de uma legislação ecológica que, aliada ao sistema tributário, busca criar mecanismos que possam desestimular a manutenção de propriedades improdutivas, de modo a fazer cumprir a função social da propriedade que é também, propiciar uma estrutura agrária à terra por parte dos cidadãos e também do próprio Estado.

¹⁴² BRASIL. Lei Federal n. 10.182, de 12 de fevereiro de 2001. Restaura a vigência da Lei no 8.989, de 24 de fevereiro de 1995, que dispõe sobre a isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) na aquisição de automóveis destinados ao transporte autônomo de passageiros e ao uso de portadores de deficiência física, reduz o imposto de importação para os produtos que especifica, e dá outras providências isenta os veículos movidos a combustíveis de origem renovável.

¹⁴³ BRASIL. **Decreto Federal n. 7.212**, de 15 de junho de 2010. Regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI.

¹⁴⁴ BRASIL. Lei Estadual n. 948 de 26 de dezembro de 1985. Institui o imposto sobre a propriedade de veículos automotores e da outras providências.

¹⁴⁵ Art. 186 CF/88 - A função social é cumprida quando a propriedade rural atende, simultaneamente, segundo critérios e graus de exigência estabelecidos em lei, aos seguintes requisitos: I - aproveitamento racional e adequado; II - utilização adequada dos recursos naturais disponíveis e preservação do meio ambiente; III - observância das disposições que regulam as relações de trabalho; IV - exploração que favoreça o bem-estar dos proprietários e dos trabalhadores.

Tal possibilidade está prevista na Lei n° 9.393, de 19 de dezembro, de 1996¹⁴⁶ que, ao disciplinar o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, pela análise de seus dispositivos, em especial o artigo 10, parágrafo 1º, inciso II é nítido ao demonstrar a relevância do ITR à proteção ambiental, isentando da cobrança do referido imposto áreas do imóvel de preservação permanente ou de reserva legal e as de interesse ecológico para a proteção do ecossistema¹⁴⁷.

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, desde o ano de 1991, já é considerado um importante tributo na preservação ambiental, pois pelas palavras de Araújo, “se direcionados os recursos obtidos da arrecadação do tributo em benefício do meio ambiente, é, sem dúvida, poderoso instrumento, que sempre trará resultados positivos se aplicado e fiscalizado corretamente, evitando distorções e desvio de finalidade¹⁴⁸”.

Conhecido como ICMS ecológico, sua utilização vem sendo importante na gestão ambiental dos Municípios, pois o artigo 158, parágrafo único, inciso II, da Constituição Federal¹⁴⁹ prevê até um quarto da receita arrecada do ICMS dos Estados distribuída aos Municípios, criando-se assim, a possibilidade de os Estados condicionarem a entrega das receitas do ICMS aos Municípios com a finalidade de defesa ambiental, de modo que cada Município receba um montante proporcional ao compromisso ambiental assumido.

O primeiro Estado a adotar o ICMS ecológico foi o Paraná¹⁵⁰, sendo posteriormente seguido por outros Estados como: São Paulo, Minas Gerais, Pernambuco, Tocantins, Rondônia, Amazônia e inclusive o Estado do Rio Grande do Sul¹⁵¹. Dessa forma, cada Estado decide o montante a ser aplicado nos Municípios, conforme cada necessidade e suas

¹⁴⁶ BRASIL. Lei Federal 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.

¹⁴⁷ Art. 10. A apuração e o pagamento do ITR serão efetuados pelo contribuinte, independentemente de prévio procedimento da administração tributária, nos prazos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, sujeitando-se a homologação posterior. § 1º Para os efeitos de apuração do ITR, considerar-se-á: II - área tributável, a área total do imóvel, menos as áreas: a) de preservação permanente e de reserva legal, previstas na Lei n° 4.771, de 15 de setembro de 1965, com a redação dada pela Lei n° 7.803, de 18 de julho de 1989; b) de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas, assim declaradas mediante ato do órgão competente, federal ou estadual, e que ampliem as restrições de uso previstas na alínea anterior; c) comprovadamente imprestáveis para qualquer exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal, declaradas de interesse ecológico mediante ato do órgão competente, federal ou estadual; d) as áreas sob regime de servidão florestal ou ambiental. e) cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração; f) alagadas para fins de constituição de reservatório de usinas hidrelétricas autorizada pelo poder público.

¹⁴⁸ ARAÚJO, Cláudia Campos de et. al. **Meio ambiente e sistema tributário**: novas perspectivas, p. 39-40.

¹⁴⁹ Art. 158 da CF/88 - Pertencem aos Municípios: Parágrafo único. As parcelas de receita pertencentes aos Municípios, mencionadas no inciso IV, serão creditadas conforme os seguintes critérios: II até um quarto, de acordo com o que dispuser lei estadual ou, no caso dos Territórios, lei federal.

¹⁵⁰ BRASIL. Lei Complementar 59, de 01 de outubro de 1991. Dispõe sobre a repartição de 5% do ICMS, a que alude o art. 2º, da Lei n°. 9.491/90, aos municípios com mananciais de abastecimento e unidades de conservação ambiental.

¹⁵¹ BRASIL. Lei Estadual n. 11.038, de 14 de novembro de 1997. Dispõe sobre a parcela do produto da arrecadação do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) pertencente aos municípios.

peculiaridades. Cabe salientar, que os Municípios são livres para aplicar o ICMS como bem entenderem, optando até mesmo por, destinar os valores recebidos desse incremento tributário a outros serviços como educação, saúde, transportes, isso tudo porque, como visto anteriormente a característica do imposto é ter sua receita vinculada a qualquer atividade específica.

Ratificando o que já fora dito, nenhum dos impostos pode ter a totalidade de sua receita vinculada a uma atividade específica. Se, isso acontecer, será considerado inconstitucional. No entanto, de forma indireta, podem os impostos através dos incentivos fiscais colaborarem com a natureza conforme foi elucidado, desde que haja consciência ambiental daqueles que irão contribuir, para assim se utilizar dos benefícios concedidos.

Não cabe, portanto, pelo atual ordenamento jurídico brasileiro que os impostos tenham a totalidade da receita arrecada voltada exclusivamente para despesas ambientais. Uma das alternativas para constituir um imposto ambiental seria de o constituinte, mediante alterações na CF, crie uma Emenda Constitucional a fim de vincular a arrecadação a um fundo destinado à proteção ambiental. Através da criação dessa Emenda, pode o legislador obrigar que com os recursos obtidos da exigência do imposto sejam empregados a fins ambientais. Essa vinculação seria uma das mais importantes adequações a se utilizar em patrocínio as causas ambientalistas.

Outra possibilidade se dá através da competência residual da União, que prevê a possibilidade de criação de novos impostos desde que não tenha o mesmo fato gerador ou base de cálculo dos já discriminados na CF, conforme autoriza o artigo 154, inciso I¹⁵². Spagolla¹⁵³ destaca que, necessário se torna a criação por essa modalidade, da qual, deve o legislador primeiramente estabelecer um nível de poluição permitida que esteja de acordo com o vetor constitucional e o bem estar da população, para que assim, a referida tributação recaia sobre atividades poluidoras toleradas, de modo que não corresponda a um ato sancionatório ao contribuinte, não devendo tributar a aqueles que praticarem condutas ambientalmente ilícitas, pois, nesse caso, haverá a cobrança de uma multa, e não de imposto, pelo comportamento inadequado.

¹⁵² Art. 154 CF/88 – A da Constituição Federal - União poderá instituir: I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição.

¹⁵³ SPAGOLLA. Vânia Senegalia Morete. **Tributação ambiental**: proposta para instituição de um imposto ambiental no direito brasileiro, p. 153.

Dessa forma existe a possibilidade de estruturação de um imposto ambiental, desde que o mesmo seja compatível com as determinações da legislação constitucional e infraconstitucional do ordenamento jurídico pátrio, propiciando a sociedade um importante meio de proteção ao meio ambiente.

3.2.1 Taxa ecológica

A taxa, diferentemente do imposto, é um tributo vinculado à atuação estatal, em que o seu pagamento corresponde a um serviço ou vantagem que o Estado proporciona ao contribuinte, devendo ser ela necessariamente vinculada à atividade de um serviço público específico e divisível ou ao poder de polícia, dos quais são requisitos essenciais para a configuração da taxa.

Além da finalidade contraprestacional, a taxa também tem uma finalidade coercitiva, se aplicada em benefício do meio ambiente, podendo produzir efeitos inibidores no contribuinte, para que, dessa forma, ele busque alternativas diversas, alternativas essas que tenham como intuito de evitar que se venha a degradar o ambiente, ou que diminuam a emissão de poluentes, para assim, ser possível atenuar a cobrança do pagamento de uma taxa.

As taxas são espécies de tributos que podem se adequar à tributação ambiental, não havendo óbice à sua criação, mas pelo contrário, são desejáveis se aplicadas com finalidade específica, podendo se dar através da fiscalização de atividades poluidoras, papel esse do poder de polícia, ou também pela atribuição de serviços públicos de natureza ambiental, ambos à disposição dos contribuintes, com o escopo de evitar agressões à natureza.

Quando falar em serviço público, tem se como exemplo as taxas cobradas em razão da limpeza ou da recuperação ambiental e, em se tratando de poder de polícia, são exemplos a de fiscalização de atividades poluidoras ocasionadas pelas indústrias ou também de fiscalização dos níveis de poluição emitidos por veículos automotores.

Atualmente, municípios brasileiros já se utilizam de taxas com a finalidade de tutelar o meio ambiente. Pode-se citar a taxa de lixo e esgoto, cobrada para cobrir os custos do tratamento de resíduos e poluentes despejados pelas fábricas e residências; a taxa florestal, destinada á reposição florestal e a taxa de visitação cobrada para manutenção de parques

ecológicos que são exemplos trazidos por Gusmão¹⁵⁴. Nesses casos, as taxas são utilizadas como fonte de custeio da atividade administrativa, devendo os valores cobrados pelo serviço público serem proporcionais à atividade. Nessa mesma linha, ensina Amaral:

Assim, é de se pensar que as taxas ambientais, que devem ser graduadas conforme o custo dos serviços públicos ambientais relacionados à carga poluidora gerada pelos contribuintes, podem representar substanciais receitas públicas para o custeio das correspondentes tarefas administrativas; isto sem prejuízo de também poderem produzir efeito indutor do poluidor a buscar alternativas de comportamento menos poluidor visando a diminuir o montante da taxa que lhe cabe pagar¹⁵⁵.

Oportuno também, registrar o entendimento de Araújo a respeito da taxa:

Ressalte-se que ela deve ser graduada de acordo com a capacidade econômica do contribuinte, bem como o tipo de estabelecimento, de instalações, de atividades e também o volume de emissões, despejos ou produção de resíduos poluidores. Ou seja, haverá uma relação do quantum que essa conduta poluidora gerou a administração pública, devendo existir uma relação entre o valor da taxa e o custo dos serviços públicos ambientais prestados. Sendo assim, podemos dizer que as taxas podem ser graduadas de acordo com a diversidade da atividade do particular, relacionada com o custo do serviço público prestado. É dessa relação que resultará o valor da cobrança da taxa¹⁵⁶.

Por esses motivos, demonstra-se a viabilidade de instituir taxas para a preservação ecológica, pois a carga tributária da taxa pode ser proporcional a da poluição gerada por cada um, seja das indústrias ou dos próprios indivíduos, quem degrada mais, paga mais, contribuindo mais do que aqueles que não agridem ou que agridam menos o meio ambiente, devendo necessariamente os valores cobrados dos poluidores se adequarem na medida em que o serviço público é prestado.

¹⁵⁴ GUSMÃO, Omara de Oliveira de. **Limites e possibilidades de uma tributação**. Disponível em: http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/manaus/direito_tribut_omara_oliveira_de_gusmao.pdf. Acesso em: 25 ago. 2012.

¹⁵⁵ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito tributário e meio ambiente: proporcionalidade, tipicidade aberta e afetação da receita**, p. 60-61.

¹⁵⁶ ARAÚJO, Cláudia Campos de et. al. **Meio ambiente e sistema tributário: novas perspectivas**, p. 66.

No ano de 2000, por meio da Lei n° 9.960, de 28 de janeiro de 2000, a União criou a chamada taxa de fiscalização ambiental (TFA), cujo objetivo de cobrança eram as atividades altamente poluidoras ou pelo uso de recursos naturais, conforme anota Fiorillo¹⁵⁷.

Inconformada com a criação dessa taxa, a Confederação Nacional das Indústrias propôs Ação Direta de Inconstitucionalidade, a fim de extinguir a cobrança da referida taxa, alegando que a atividade era prestada pelos contribuintes e não pelo Poder Público, como forma de poder de polícia, conforme prevê a Constituição Federal.

Com base nesse argumento, a Lei n° 9.960 foi declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal e então editada a Lei n° 10.165, de 27 de dezembro de 2000¹⁵⁸, instituindo novamente a cobrança da taxa, que passou a se chamar de Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental (TCFA), conferindo ao Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis, conhecido como IBAMA, o poder de exercer a atividade de controle e fiscalização da utilização dos recursos advindos da natureza, conforme assegura Nieves¹⁵⁹.

Para Araújo,¹⁶⁰ a cobrança da TCFA, não se mostra efetiva, pois a Constituição Federal atribui competência comum, sendo que, para a TCFA, a cobrança e fiscalização de atividades poluidoras foi atribuída ao IBAMA, um órgão exclusivamente federal, desrespeitando o regramento Constitucional do artigo 145, inciso II¹⁶¹, pertinente às taxas. Outro exemplo de inconstitucionalidade, demonstrado também tanto por Fiorillo¹⁶² quanto por Araújo¹⁶³, é a dupla tributação, visto que o IBAMA já é remunerado pela função que exerce de fiscalização ambiental. No entanto, cabe salientar que até o presente momento nenhuma decisão veio a alterar a cobrança da TCFA.

Nesse contexto, um exemplo da cobrança da Taxa de Contribuição e Fiscalização Ambiental vem acontecendo desde o ano de 1998 em Fernando de Noronha. Esse distrito cobra uma taxa ambiental dos turistas referente à quantidade de dias que permanecem no

¹⁵⁷ FIORILLO, Celso Antonio Pacheco; FERREIRA e FIORILLO, Renata Marques. **Direito ambiental tributário**. p. 155.

¹⁵⁸ BRASIL, Lei Federal n. 10.165, de 27 de Dezembro de 2000. Altera a Lei n° 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.

¹⁵⁹ NIEVES, Fábio. **Tributação Ambiental**. A proteção do meio ambiente natural. São Paulo: Quartier Latin, 2012. p. 155.

¹⁶⁰ ARAÚJO, Cláudia Campos de et. al. **Meio ambiente e sistema tributário**: novas perspectivas, p. 87.

¹⁶¹ Art. 145 da Constituição Federal- A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição.

¹⁶² FIORILLO, Celso Antonio Pacheco; FERREIRA e FIORILLO, Renata Marques. **Direito ambiental tributário**, p. 158.

¹⁶³ ARAÚJO, Cláudia Campos de et. al. **Meio ambiente e sistema tributário**: novas perspectivas, p. 87.

arquipélago, direcionando os recursos arrecadados à manutenção e preservação, bem como o acesso, fiscalização, obras e benfeitorias ecológicas aplicadas no arquipélago¹⁶⁴.

A cobrança da TCFA é de significativa importância, se utilizada de forma inteligente pelo administrador público, podendo propiciar resultados positivos no controle e fiscalização do meio ambiente.

3.2.2 Contribuição de melhoria ecológica

A contribuição de melhoria se assemelha à taxa pelo fato de estar diretamente ligada a uma atividade específica oferecida pelo Estado ao contribuinte, ou seja, decorre de obras públicas realizadas pelo ente que o instituir, podendo ser União, Estado, Distrito Federal e Municípios, conforme consta no artigo 145 do Texto Maior, e que, desta obra, resulte na valorização de imóveis circundantes à sua área de abrangência que tenham se favorecido com a obra, tendo como limite total o valor da despesa realizada pelos cofres públicos, e o limite individual o valor acrescido no imóvel dos contribuintes.

Do ponto de vista ambiental, pelo ensinamento de Araújo:

A contribuição de melhoria poderia instituir o custo de obras públicas que tenham finalidade ambiental, como praças, parques, arborização de logradouros, entre outras, podendo, assim, levar a uma valorização de imóveis próximos a esses espaços públicos. Enseja, desse modo, a cobrança de contribuição de melhoria, pelo Estado, ao proprietário do imóvel, beneficiado por essas obras públicas destinadas a preservação ambiental. Portanto, poder-se-ia utilizar um tributo de cunho fiscal, no caso a contribuição de melhoria, para que os entes federativos se sentissem estimulados a fazer grandes obras que viessem, direta ou indiretamente, a preservar o meio ambiente. a criação de grandes parques públicos, que trariam muito verde a uma região, seria uma grande alternativa nesse sentido¹⁶⁵.

A contribuição de melhoria pode ser instituída para construção de obras e parques ecológicos ou de preservação ambiental, desde que resulte na valorização do imóvel do contribuinte. No caso, seria de grande importância aos entes que a instituem, de forma a não onerar os cofres públicos do Estado, pois cabe aos proprietários dos imóveis beneficiados a

¹⁶⁴ FIORILLO, Celso Antonio Pacheco; FERREIRA e FIORILLO, Renata Marques. **Direito ambiental tributário**, p. 158.

¹⁶⁵ ARAÚJO, Cláudia Campos de et. al. **Meio ambiente e sistema tributário: novas perspectivas**, p.70-71.

obrigação de pagar a contribuição ao Poder Público, pelo fato de que o dinheiro despendido para realização da obra foi usado a seu favor.

A realidade brasileira é que a contribuição de melhoria é pouco utilizável, devido às dificuldades de calcular o valor real do tributo. O Rio de Janeiro é um exemplo de Estado que adotou a contribuição, conforme salienta Oliveira:

A proposito, vale notar que a Lei nº 1.364, de 19 de dezembro, de 1988, do Município do Rio de Janeiro, impõe contribuição de melhoria incidente sobre os proprietários de determinados imóveis valorizados por obras públicas tais como “arborização” de ruas e praças, construção ou ampliação de parques, proteção contra erosão, aterro, e outras obras de embelezamento”, incluída a hipótese de execução de projeto de tratamento paisagístico¹⁶⁶.

Sendo assim, a contribuição de melhoria é um instrumento jurídico, capaz de proteger o meio ambiente. Conforme palavras de Nieves¹⁶⁷, “o exercício da competência tributária estaria sujeito à constatação da melhoria das condições de vida da população que a circulam”. Pode também ser um tributo de grande potencial estimulador de obras ambientais que contribuam para a educação da população, propiciando, ainda, uma melhor qualidade de vida àqueles que estejam inseridos nas benfeitorias ambientais realizadas.

3.2.3 Empréstimos compulsórios ecológicos

O empréstimo compulsório é mais uma categoria de tributo que se reveste na modalidade de tutela ambiental, a qual comporta a tributação por ser uma espécie de tributo que também tem a receita da arrecadação de seu produto vinculada a uma atividade específica.

É um tributo de competência exclusiva da União, que somente poderá ser instituído mediante as hipóteses elencadas no artigo 148 da Constituição Federal, quais sejam: ao atendimento de despesas extraordinárias geradas por calamidade pública, guerra externa ou

¹⁶⁶ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito tributário e meio ambiente**: proporcionalidade, tipicidade aberta e afetação da receita, p. 65.

¹⁶⁷ NIEVES, Fábio. **Tributação Ambiental**. A proteção do meio ambiente natural. São Paulo: Quartier Latin, 2012. p. 162.

sua iminência; e investimento público de caráter urgente e de relevante interesse social, devendo, como já mencionado, a arrecadação ser destinada para esses fins e não outros, tendo em vista ser um tributo vinculado.

Existindo uma situação de desastre natural, como catástrofes resultantes de forças naturais, ou até mesmo causadas pela ação do homem como derramamento de petróleo no mar, tais situações podem caracterizar a calamidade pública, justificando a cobrança do empréstimo compulsório, em virtude da extensão dos interesses envolvidos entre a sociedade e o poder público que clame por uma intervenção econômica urgente.

Assim, qualquer evento que resulte em desastre ambiental significativo para população, é motivo para que se configure a calamidade pública e conforme ensina Nieves:

O evento natural ou artificial, que se traduza em catástrofe ambiental que se enquadre no conceito de calamidade pública, dará suporte a instituição do empréstimo compulsório, instituído por lei complementar, cujo destino do montante arrecadado deverá ser a recuperação ambiental¹⁶⁸.

Dessa maneira, a instituição do empréstimo compulsório pode ser destinada a recuperação ambiental, desde que se adeque as situações previstas no artigo 148¹⁶⁹ do Texto Maior, situações essas de caráter emergencial e de relevante dano em que o Estado não tenha recursos suficientes para sanar.

3.2.4 Contribuição especial ecológica

Dentre as contribuições previstas no artigo 149 da Constituição Federal, têm-se: as contribuições sociais, subdivididas em contribuições especiais sociais gerais e as contribuições especiais sociais da seguridade social. E, ainda assim, presentes mais outras três contribuições que são: as contribuições de intervenção no domínio econômico; as contribuições das categorias profissionais e econômicas, e a de iluminação pública, tendo

¹⁶⁸ NIEVES, Fábio. **Tributação ambiental**. A proteção do meio ambiente natural, p. 159.

¹⁶⁹ Art. 148 CF/88 - A União, mediante lei complementar, poderá instituir Empréstimo Compulsório:

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

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

como uma de suas finalidades, pelas palavras de Nieves¹⁷⁰ “servirem de instrumento tributário para o custeio da atuação da União no setor social” ou também arrecadar e financiar atividades de interesse público a determinados grupos de pessoas.

Dentre essas modalidades citadas, a que apresenta maior viabilidade para proteger o meio ambiente é a contribuição de intervenção no domínio econômico (CIDE), a qual tem como objetivo prover recursos para uma situação econômico-política do país, a fim de disciplinar ou adequar os custos da atividade utilizada pelo Estado como instrumento de intervenção na economia.

A contribuição de intervenção no domínio econômico, como instrumento tributário, demonstra nítida capacidade de regular comportamentos sociais, como exemplo, se a contribuição for criada para intervir no setor da mineração, o montante arrecado deve ser destinado a essa atividade, impondo, assim, com os custos arrecadados, prevenir e recuperar aquilo que foi afetado pela atividade econômica poluidora, no caso a empresa de mineração.

É de se analisar que pelo artigo 170, em seu inciso VI da CF¹⁷¹, encontra-se a defesa ao meio ambiente e juntamente com a combinação do artigo 149¹⁷² do mesmo diploma que faz nascer a contribuição de intervenção no domínio econômico com caráter ambiental, com o propósito de regular determinados comportamentos através da internalização de custos, sendo que a receita arrecadada deve obrigatoriamente vincular a receita do tributo ao setor que o motivou sua criação.

Importante salientar a criação da Emenda Constitucional n° 33, de 11 de dezembro de 2001, mais especificamente no que se refere ao artigo 177, parágrafo 4º¹⁷³, a qual prevê que a instituição da contribuição de intervenção no domínio econômico relativa a atividades de importação ou comercialização de álcool, gás natural e seus derivados de combustível poderá ter alíquotas diferenciadas em razão do produto ou uso, devendo que, com os recursos

¹⁷⁰ NIEVES, Fábio. **Tributação ambiental**. A proteção do meio ambiente natural, p. 138.

¹⁷¹ Art. 170 CF/88 - A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação.

¹⁷² Art. 149 CF/88 - Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no Art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

¹⁷³ BRASIL. Emenda Constitucional n. 33, de 11 de dezembro de 2001. Altera os arts. 149, 155 e 177 da Constituição Federal. Art. 3º O art. 177 da Constituição Federal passa a vigorar acrescido do seguinte parágrafo: Art. 177§ 4º A lei que instituir contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível deverá atender aos seguintes requisitos.

arrecadado, se tenha como destinação o pagamento de subsídios, ao financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo, do gás e ao financiamento de programas de infraestrutura e transportes.

Nieves, também, salienta a existência dessa espécie de contribuição interventiva, através da criação da Lei n.º 10.336, de 19 de dezembro, de 2001¹⁷⁴.

O exemplo de contribuição interventiva para a proteção ambiental está na Lei n.º 10.336/01, que criou o tributo incidente sobre a importação e comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados, e álcool etílico e combustível, sendo parte do produto de sua arrecadação destinado ao financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria de petróleo e do gás¹⁷⁵.

Conhecida como CIDE combustível, a contribuição de intervenção no domínio econômico tem uma grande capacidade de internalizar os custos ambientais por poder ter sua arrecadação vinculada a uma atividade específica, no caso, as indústrias que geram dano ao meio ambiente. Nesse propósito, determinados setores do mercado que causam lesão ao meio ambiente, deverão então incorporar ao seu processo de produção e produtos, os custos das ações poluidoras que sejam prejudiciais a sociedade e ao meio ambiente, em decorrência das práticas prejudiciais de seus empreendimentos econômicos. E dessa forma fazer com que os recursos arrecadados são convertidos para financiar projetos de proteção ambiental, vinculado ao setor econômico que propiciou a degradação.

Através do exemplo anteriormente citado, pela cobrança da CIDE, torna-se evidente a presença do princípio do poluidor pagador, uma vez que os agentes poluidores arcarão com o ônus de precaver, buscando assim reparar o meio ambiente prejudicado por seus empreendimentos danosos ao meio ambiente. Dessa forma, a instituição da contribuição de intervenção econômica representa uma forma de tributação ambiental, pois atingirá somente aqueles setores que provocarem os danos ambientais, além de vincular à receita a proteção ecológica.

3.3 A viabilidade de instituir novos tributos ecológicos

¹⁷⁴ BRASIL. Lei Federal, n. 10.336, de 19 de dezembro de 2001, 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..

¹⁷⁵ NIEVES, Fábio. Tributação Ambiental. **A proteção do meio ambiente natural**, p. 142.

A utilização dos tributos em prol do meio ambiente representa uma das mais importantes e eficazes formas de garantir a preservação ambiental a garantir uma vida saudável para essa e as futuras gerações, pois além de orientar o comportamento inadequado daqueles que degradam o ambiente irá gerar receitas que permitam financiar medidas de política ambiental.

A tributação ambiental encontra fundamentos para sua criação, seja pela Constituição nos artigos 170, VI¹⁷⁶, e 225 do mesmo texto¹⁷⁷, que impõe um meio ambiente equilibrado e sadio a todos, devendo estar também em conformidade com sistema tributário vigente pela adoção de mecanismos dados pela iniciativa de políticas públicas, através do estímulo e desestímulo de comportamentos sociais, como também orientando os contribuintes a práticas comerciais menos onerosas ao meio ambiente.

Não obstante, a possibilidade de instituir a tributação ambiental objetiva minimizar os impactos econômicos ocasionados pelo uso inadequado dos recursos naturais, mostrando, também, como alternativa imposta, a internalização dos custos ambientais, que pode influenciar no comportamento dos agentes poluidores conforme explicita Modé:

Mediante a implementação da tributação ambiental, os agentes poluidores permanecem livres para se adaptarem da maneira que melhor lhes convier ao padrão definido pelo Estado, podendo, por exemplo, diminuir os impactos ambientais causados por sua atividade econômica através da redução da produção de resíduos, do incremento tecnológico às suas instalações, do aumento da eficiência do processo produtivo ou de uso de substâncias menos poluidoras no processo produtivo, sejam elas empregadas como matéria-prima, material de embalagem ou mesmo consumidas ao longo do processo¹⁷⁸.

¹⁷⁶ Art. 170 CF/88- A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios. VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação;

¹⁷⁷ Art. 225 CF/88- 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.

¹⁷⁸ MODÉ, Fernando Magalhães. **Tributação Ambiental** - a função do tributo na proteção do meio ambiente. Curitiba: Juruá, 2004. p. 96.

Pelas palavras de Modé, a tributação ambiental é uma forma de impulsionar o agente poluidor a adotar novos comportamentos e técnicas que permitam a redução da carga fiscal suportada como também reduzir a poluição a níveis satisfatórios definidos pelo Estado.

A proposta por uma tributação ambiental sistematizada, como já dito, é viável no ordenamento jurídico brasileiro, com o propósito da defesa do espaço ambiental e indutora de comportamentos ecologicamente equilibrados. Até porque algumas espécies de tributos existentes já exercem, de certa maneira, uma função finalística de proteção ambiental, como é o caso das taxas, da contribuição de melhoria e a contribuição de intervenção no domínio econômico.

Mesmo o imposto que, por sua natureza é não vinculado, torna-se compatível instituir uma tributação ambiental, como já vem acontecendo com o ITR, IPTU, IPI, ICMS, o IR, por terem o viés da extrafiscalidade, podendo também a União, na sua competência residual de instituir novos impostos, dar embasamento para a criação do imposto ambiental, desde que observadas os limites do artigo 154, inciso I, da Constituição Federal¹⁷⁹.

Porém, o objetivo maior para que a criação de um tributo em prol ao meio ambiente tenha eficácia plena na busca pela proteção do espaço natural, seria necessário que a destinação do dinheiro arrecadado pelos tributos fosse necessariamente aplicada em favor do meio ambiente. Já em se tratando da figura do imposto, há uma vedação expressa na Constituição Federal, no artigo 167, inciso IV¹⁸⁰, da qual impede a vinculação da receita do imposto a um fundo, órgão ou despesa. Entretanto, nada impede a possibilidade de instituir impostos na busca de condutas positivas pelos contribuintes, que conforme afirma Lenz¹⁸¹ “desanimando as condutas contaminadoras e adotando tratamentos fiscais estimuladores a empresas que adotem dispositivos antipoluidores, a vinculação da receita do imposto não se faz necessária”.

O que se pretende é a criação de um fundo de proteção ambiental, o qual reverta o valor cobrado dos tributos em benefícios, como também na reparação do meio ambiente. A solução mais adequada seria a criação desse fundo para captar recursos e financiar políticas

¹⁷⁹ Art. 154 CF/88 - A União poderá instituir: I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição.

¹⁸⁰ Art. 167 CF/88 - São vedados: IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo;

¹⁸¹ LENZ, Leonardo Martim. **Proteção ambiental via sistema tributário**. Jus Navigandi, Teresina, ano 10, n. 589, 17 fev. 2005.

públicas ambientais, proposta essa que já existe no papel¹⁸², porém, devido ao despreparo e morosidade do governo, até a presente data ainda não foi criado.

Por essas razões, enquanto nenhuma proposta de tributação destinada ao meio ambiente se concretizar, deve-se valorizar ainda assim as isenções extrafiscais, para motivar o contribuinte a adotar comportamentos de modo que suas ações se realizem, sempre, de maneira menos custosa ao meio ambiente, conscientizando ambientalmente a produção e o consumo. Torna-se, também, importante que políticas públicas sejam criadas não só para desestimular a poluição, mas também a prestigiar a prevenção dada por meio de incentivos econômico-financeiro, estando em consonância com os princípios que regem a Constituição Federal, o sistema tributário nacional e o direito ambiental.

¹⁸²ALEGRIA, Manuela. Ministros assinam proposta do fundo de proteção ambiental. Disponível em: <http://www.revistameioambiente.com.br/2010/02/10/ministros-assinam-proposta-do-fundo-de-protecao-ambiental/>. Acesso em: 31 de ago. 2012.

CONCLUSÃO

O estudo precedente demonstrou que a instituição de tributos destinados a preservação do meio ambiente encontra respaldo na Constituição Federal, através do artigo 225, pois este, refere que o meio ambiente é um direito de todos, cabendo à coletividade, juntamente com o Poder Público, defendê-lo e preservá-lo. Sendo assim, denota-se que o meio ambiente possui natureza jurídica de patrimônio nacional de interesse público, classificando assim, na terceira geração dos direitos fundamentais, que quanto ao dever de proteção, a Carta impinge ao Estado e a sociedade para as presentes e futuras gerações o acesso adequado a satisfação de uma qualidade de vida sadia.

Dada a importância da transindividualidade do meio ambiente, partindo para premissa de que um sistema se constitui de um conjunto de elementos governados por uma ideia comum, constata-se que há um sistema tributário destinado a ser dotado de valores angariados e utilizados rotineiramente pelo direito ambiental. Nesse caminho, os tributos apresentam-se como um dos mais eficientes instrumentos a serem elencados para uma intervenção em prol do espaço ambiental. Através do direito tributário é possível que o Estado conceda incentivos fiscais para aquelas atividades que se utilizem de políticas baseadas no desenvolvimento sustentável, como também capte verbas para reestruturação e prevenção do meio ambiente degradado.

Os princípios de proteção ambiental formam-se enquanto concepções básicas, elementos de orientação das ações políticas, que tem como objetivo, o bem estar e uma saudável qualidade de vida a todos. Dentre eles, destacam-se os princípios da prevenção e da precaução, visando impedir a não ocorrência de um evento danoso ao meio ambiente, ao lado do princípio do poluidor pagador, reportando-se como importante ferramenta indutora de comportamentos menos gravosos ao meio, e ainda assim, o princípio do desenvolvimento sustentável, do qual objetiva evitar a degradação ambiental e promover o crescimento econômico sem a exploração descontrolada do uso dos recursos naturais.

Por meio desses princípios que se encontra o suporte de validade para um meio ambiente natural ecologicamente equilibrado, que, atrelados às espécies tributárias previstas na Constituição Federal, são potencialmente suscetíveis de avanço em relação à tributação ambiental. Analisando-se as espécies tributárias existentes no sistema tributário nacional, percebe-se que elas podem se enquadrar à questão ambiental.

O imposto, mesmo sendo considerado um tributo não compatível com a tributação ambiental, por ser considerado um tributo que não contempla com a destinação específica de sua receita, podendo ser viabilizado mediante dois aspectos: aproveitando o viés extrafiscal de alguns tributos como o ITR, o IPTU, o IPI, o ICMS, o IR, ou como um simples imposto, desde que promovida as alterações constitucionais nas regras definidas no artigo 167, inciso IV da Carta Maior, ou pela competência residual atribuída a União para instituir um imposto ambiental desde que observada as determinações pertinentes do artigo 154, inciso I da mesma Carta.

Também possuem caráter de instrumento ambiental, as taxas de serviço e de polícia, destinada a atividades de limpeza e recuperação ecológica como de controle de empreendimentos poluidores desde que prestadas pelo Poder Público, a servir de exemplo a Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental, exigida dos contribuintes em razão da fiscalização pelo desenvolvimento de atividades poluidoras.

A contribuição de melhoria e o empréstimo compulsório seguem o mesmo caminho, no caso da contribuição de melhoria, para a de valorização imobiliária decorrente de obra ambiental, como praças e despoluição de rios, e os empréstimos compulsórios para atendimento de despesas extraordinárias geradas por calamidades públicas resultantes de desastres ambientais, que exijam de investimentos urgentes, para que minimize os efeitos.

A contribuição de intervenção no domínio econômico pode ocorrer em conotação ambiental quando o Estado instituir políticas para moldar o domínio econômico, de maneira que a produção de bens e serviços seja formalizada no setor econômico que determinou a sua instituição e de forma sustentável.

Por fim, conclui-se que o sistema jurídico brasileiro autoriza o Poder Público a adotar a tributação como instrumento de políticas públicas, desde que vise estimular ou desestimular comportamentos sociais. É nesse sentido que a tributação ambiental deve ser levada em conta, pela índole extrafiscal com intuito de condicionar os contribuintes para adoção de praticas comerciais menos onerosas, visto que o objetivo de arrecadar dinheiro aos cofres públicos, classificado como fiscalidade, é secundário, ainda que resulte na proteção ambiental,

Com o implemento da tributação ambiental, tantos os Estados, os agentes econômicos, como a sociedade serão beneficiados, pois, se aliados na proteção do meio ambiente, diversos seriam os efeitos positivos a serem concretizados na prática. Em se falando de benefício

concedido para o Estado, exemplo é o da economia nos recursos que seriam destinados a práticas de recuperação dos danos ambientais. Aos agentes econômicos, com o uso dos incentivos fiscais atribuídos as empresas, possível seria colocar produtos ambientalmente corretos e adequados para o consumo da população que em contrapartida, as próprias indústrias teriam o custo da carga tributária diminuída por estar colaborando com o meio ambiente, e por último, a sociedade, usufruindo de um ambiente saudável, que propiciaria uma melhor qualidade de vida não somente a essas mas também as próximas gerações.

REFERÊNCIAS

ALEGRIA, Manuela. **Ministros assinam proposta do fundo de proteção ambiental.** Disponível em: <<http://www.revistameioambiente.com.br/2010/02/10/ministros-assinam-proposta-do-fundo-de-protecao-ambiental/>>. Acesso em: 31 de ago. 2012.

ALVES, Wagner Antônio. **Princípios da precaução e da prevenção no direito ambiental brasileiro.** São Paulo: Juarez de Oliveira, 2005.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

ANTUNES, Paulo de Bessa. **Direito ambiental.** 9. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006.

ARAÚJO, Cláudia Campos de et. el **Meio ambiente e sistema tributário:** Novas perspectivas. São Paulo: Senac, 2003.

ATALIBA, Geraldo. **Hipóteses de incidência tributária.** 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

ÁVILA, Alexandre Rossato da Silva, **Curso de direito tributário.** Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2005.

BALEEIRO. Aliomar. **Direito tributário brasileiro.** 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

BARROS, Wellington Pacheco. **Direito ambiental sistematizado.** Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.O, Aliomar. **Direito tributário brasileiro.** 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário.** 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BERNI, Maurício Batista; BERNI e CASSIANO, Adão Sérgio do Nascimento; BERNI, CASSIANO e DANILEVICTZ Ígor. **Direito tributário.** Porto Alegre: Síntese, 2000.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal, **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 3.026/DF.** Relator: Ministro Eros Grau. Brasília, DF, 29 de agosto de 2006. Disponível: <<http://www.senado.gov.br/sf/senado/advocacia/pdf/ADI3026.pdf>>. Acesso em: 15 nov. 2011.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

BRASIL. Decreto Federal n. 7.212, de 15 de junho de 2010. In: SENADO FEDERAL. **Legislação Republicana Brasileira. Brasília**, 2010. Disponível em: <<http://www6.senado.gov.br/legislacao/ListaTextoIntegral.action?id=242790&norma=263308>>. Acesso em: 23 ago. 2012.

BRASIL. Decreto Federal n. 93.607, de 21 de novembro de 1986. In: SENADO FEDERAL. **Legislação Republicana Brasileira. Brasília**, 1986. Disponível em: <<http://www6.senado.gov.br/legislacao/ListaTextoIntegral.action?id=108462&norma=131326>>. Acesso em: 23 ago. 2012.

BRASIL. Decreto Legislativo nº 1 de 03 de fevereiro de 1994. In: SENADO FEDERAL. **Legislação Republicana Brasileira. Brasília**, 1994. Disponível em: <<http://senado.gov.br/sf/>> Acesso em: 02 mai. 2012.

BRASIL. Decreto Legislativo nº 165 de 24 de fevereiro de 1967. In: PLANALTO. **Legislação Republicana Brasileira, Brasília**, 1967 Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0195.htm. Acesso em: 14 set. 2012>.

BRASIL. Decreto Legislativo nº 195, de 24 de fevereiro de 1967. In: CÂMARA DOS DEPUTADOS. **Legislação Republicana Brasileira. Brasília**, 1967. Disponível em: <http://www2.camara.gov.br/legin/fed/decllei/1960-1969/decreto-lei-195-24-fevereiro-1967-376018-norma-pe.html>. Acesso em: 13 set. 2012.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 23**, de 1º de dezembro de 1983. In: PLANALTO, 1983. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc23-83.htm>. Acesso em: 16 set. 2012.

BRASIL. **Emenda Constitucional n. 33**, de 11 de dezembro de 2001. In: RECEITA FEDERAL, **Legislação Republicana Brasileira, Brasília**, 2001. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/Emendas/emenda0332001.htm>>. Acesso em 31 ago. 2012.

BRASIL. Lei Complementar 59, de 01 de outubro de 1991. In: CASA CIVIL. **Legislação Republicana Brasileira. Brasília**, 1991. Disponível em:

<<http://www.legislacao.pr.gov.br/legislacao/listarAtosAno.do?action=exibir&codAto=8383&codItemAto=77888>>. Acesso em: 24 ago. 2012.

BRASIL. Lei Estadual n. 948 de 26 de dezembro de 1985. In: SECRETARIA DA FAZENDA. **Legislação Estadual. Rio de Janeiro**, 1985. Disponível em: <<http://www.fazenda.rj.gov.br/portal/resources/imprimir/print.jsp?imprimir=true&codigo=98877>>. Acesso em: 24 ago. 2012.

BRASIL. Lei Estadual n. 11.038, de 14 de novembro de 1997. In: SECRETARIA DO MEIO AMBIENTE, **Legislação Estadual. Rio Grande do Sul**, 1997. Disponível em: <http://www.sema.rs.gov.br/conteudo.asp?cod_menu=407&cod_conteudo=6698>. Acesso em: 24 ago. 2012.

BRASIL. Lei Federal n. 5.106, de 2 de setembro de 1966. In: SENADO FEDERAL. **Legislação Republicana Brasileira. Brasília**, 1966. Disponível em: <http://www6.senado.gov.br/legislacao/ListaNormas.action?numero=5106&tipo_norma=LEI&data=19660902&link=s>. Acesso em: 23 ago. 2012.

BRASIL. Lei Federal n.º 5.172, de 25 de outubro de 1996. In: CÂMARA DOS DEPUTADOS. **Legislação Republicana Brasileira. Brasília**, 1996. Disponível em: <<http://www2.camara.gov.br/legin/fed/lei/1960-1969/lei-5172-25-outubro-1966-358971-norma-pl.html>>. Acesso em: 11 set. 2012.

BRASIL. Lei Federal n.º 6.938, de 31 de agosto de 1981. In: SENADO FEDERAL. **Legislação Republicana Brasileira. Brasília**, 1981. Disponível em: <<http://senado.gov.br/sf/>> Acesso em: 02 mai. 2012.

BRASIL. Lei Federal n. 8.313, de 23 de Dezembro de 1991. In: SENADO FEDERAL. **Legislação Republicana Brasileira. Brasília**, 1991. Disponível em: <<http://www6.senado.gov.br/legislacao/ListaTextoIntegral.action?id=113385&norma=135851>>. Acesso em: 23 ago. 2012.

BRASIL. Lei Federal n. 9.393, de 19 de dezembro de 1996. In: SENADO FEDERAL. **Legislação Republicana Brasileira. Brasília**, 1996. Disponível em: <<http://www6.senado.gov.br/legislacao/ListaTextoIntegral.action?id=220742>>. Acesso em: 24 ago. 2012.

BRASIL. Lei Federal 9.648 de 27 de maio de 1998. In: CASA CIVIL. **Legislação Republicana Brasileira. Brasília**, 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9649cons.htm>. Acesso em: 02 out. 2012

BRASIL. Lei Federal n. 10.165, de 27 de Dezembro de 2000. In: CAMARA DOS DEPUTADOS, **Legislação Republicana Brasileira**. Brasília, 2000. Disponível em: <<http://www2.camara.gov.br/legin/fed/lei/2000/lei-10165-27-dezembro-2000-353895-retificacao-103379-pl.html>>. Acesso em: 25 ago. 2012.

BRASIL. Lei Federal n. 10.182, de 12 de fevereiro de 2001. . In: CAMARA DOS DEPUTADOS. **Legislação Republicana Brasileira**. Brasília, 2001. Disponível em: <<http://www2.camara.gov.br/legin/fed/lei/2001/lei-10182-12-fevereiro-2001-365561-norma-pl.html>>. Acesso em: 23 ago. 2012.

BRASIL. Lei Federal, n. 10.336, de 19 de dezembro de 2001, de 19 de dezembro de 2001. In: RECEITA FEDERAL, **Legislação Republicana Brasileira**, Brasília, 2001. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/leis/2001/lei10336.htm>>. Acesso em: 27 ago. 2012.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 418** - O empréstimo compulsório não é tributo, e sua arrecadação não está sujeita à exigência constitucional da prévia autorização orçamentária. Disponível em: http://www.stj.jus.br/portal_stj/publicacao/engine.wsp?tmp.area=398&tmp.texto=96190. Acesso em: 13 set. 2012.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 545** - Preços de serviços públicos e taxas não se confundem, porque estas, diferentemente daqueles, são compulsórias e tem sua cobrança condicionada a prévia autorização orçamentária, em relação à lei que as instituiu. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula_501_600>. Acesso em: 13 set. 2012.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso **Extraordinário n. 89.876/RJ**. Relator: Moreira Alves. Brasília, DF, 04 de set. de 1980. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 13 nov. 2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso **Extraordinário n. 103.619-2/RJ**. Relator: Oscar Corrêa. Brasília, DF, 08 de fev. de 1985. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 13 nov. 2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso **Extraordinário n. 111. 954/PR**. Relator: Ministro Oscar Correa. Brasília, DF, 1º de jun. de 1988. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em 14 nov. 2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso **Extraordinário n. 146.733-9/SP**. Relatora: Ministra Cármen Lucia. Brasília, DF, 29 de jun. de 1992. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 11 nov. 2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso **Extraordinário n. 175.385/SC**. Relator: Ministro Marco Aurélio, Brasília, DF, 01 de dez. de 1994. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 13 nov. 2011.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, Recurso **Especial n. 818649/MS**. Relator: Ministro José Delgado, DF, 02 de mai. de 2003. Disponível em: <http://www.jusbrasil.com.br/filedown/dev5/files/JUS2/STJ/IT/RESP_818649_MS_06.04.2006.pdf>. Acesso em: 02 out. 2012.

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

CANOTILHO, José Joaquim Gomes; CANOTILHO e LEITE, José Rubens Morato. **Direito constitucional ambiental brasileiro**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

CARRAZA, Roque. **Curso de direito constitucional tributário**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

CARVALHO, Carlos Gomes. **Introdução ao direito ambiental**. 2. ed. São Paulo: Letras & Letras, 1991.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

COELHO, Sacha Navarro Coelho. **Curso de direito tributário**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

FIORILLO, Celso Antônio Pacheco. **Curso de direito ambiental brasileiro**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

FIORILLO, Celso Antonio Pacheco; FERREIRA e FIORILLO, Renata Marques. **Direito ambiental tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

GUSMÃO, Omara de Oliveira de. **Limites e possibilidades de uma tributação**. Disponível em:

<http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/manaus/direito_tribut_omara_oliveira_de_gusmao.pdf>. Acesso em: 25 ago. 2012.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Dicionário Jurídico Tributário**. 3. ed.. São Paulo: Dialética, 2000.

LIMA, Fernando. **O que é a OAB?** Revista Jus Vigilantibus. jul. 2008. Disponível em: <<http://jusvi.com/artigos/34614/2>>. Acesso em: 15 set. 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

MACHADO, Paulo Affonso Leme. **Direito ambiental brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

MARCHESAN, Ana Maria et. Al.; **Direito Ambiental**. 3. ed. Porto Alegre. Verbo Juridico, 2006.

MARQUES, José Roque Nunes. **Direito ambiental**, análise da exploração madeireira na amazônia. São Paulo: LTr, 1999.

MARTINS, Sergio Pinto. **Manual de direito tributário**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 1996.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Dialética, 2010.

MILARÉ, Édis. **Direito do ambiente**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

MODÉ, Fernando Magalhães. **Tributação Ambiental - a função do tributo na proteção do meio ambiente**. Curitiba: Juruá, 2004.

MOTTA, Ronaldo Seroa de; OLIVEIRA e MOTTA, Marcos Domingues de. **Proposta de tributação ambiental na reforma tributária brasileira**. Disponível em: <http://ambientes.ambientebrasil.com.br/gestao/artigos/proposta_de_tributacao_ambiental_na_reforma_tributaria_brasileira.html>. Acesso em: 05 ago. 2012.

MUKAI, Toshio. **Direito ambiental sistematizado**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito tributário e meio ambiente: proporcionalidade, tipicidade aberta e afetação da receita**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

NIEVES, Fábio. **Tributação Ambiental. A proteção do meio ambiente natural**. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

PETERS, Edson Luiz; PETERS e PIRES, Paulo de Tarso de Lara. **Manual de direito ambiental**. Curitiba: Juruá, 2001.

PHILLIPI, Arlindo Jr; PHILLIPI e ALVES, Alaôr Caffé,. **Curso interdisciplinar de direito ambiental**. São Paulo: Manole, 2005.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

SOARES, Letícia Junger de Castro Ribeiro. **Natureza jurídica dos conselhos e ordens de fiscalização profissional**. Jus Navigandi, Teresina, ano 11, n. 1211, 25 out. 2006. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/9083>>. Acesso em: 2 out. 2012.

SPAGOLLA, Vânia Senegalia Morete. **Tributação ambiental: proposta para instituição de um imposto ambiental no direito brasileiro**. 2008. 170 f. Dissertação (Mestrado em Direito). Faculdade de Direito, Universidade de Marília, 2008.

SOUZA, Anselmo. **Curso básico de direito tributário**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 9. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

]

DUVIDAS FORMATAÇÃO

1 – CAPA É EM NEGRITO?

2- ESPAÇAMENTO DAS DEDICÁTORIAS

3- ESPAÇAMENTO DAS PALAVRAS GRANDES DA LISTA DE ABREVIATURAS

4- BRASIL, Lei Federal 9648 de 27 de maio de 1998. Dispõe sobre a organização da Presidência da República e dos Ministérios, e dá outras providências. (Lei Federal é em negrito? Preciso colocar a fonte da lei na nota de rodapé?)

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, **Recurso Extraordinário** n. **146.733-9/SP**. Relatora: Ministra Cármen Lucia. Brasília, DF, 29 de jun. de 1992. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 11 nov. 2011.

5- necessita de travessão nas referencias de legislação?

[verificar autores que iniciam com a obra completa desde o primeiro capítulo]