

AS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS COMO INSTRUMENTO DESTINADO A TUTELAR BENS AMBIENTAIS

MILENA ROSADO DA COSTA

Especialista em Direito Tributário pela Universidade Anhanguera-Uniderp. Advogada.
E-mail: mrosado_adv@yahoo.com.br

Envio: março de 2012.

Aceite: abril de 2012.

Resumo

Este trabalho visa desenvolver um breve estudo acerca da relevância que vem assumindo a questão ambiental, no que concerne ao espaço físico, uma vez que há, em qualquer lugar, o direito subjetivo ao meio ambiente saudável. Nesse sentido, desenvolveu-se uma nova instrumentalização para defesa de um ambiente ecologicamente equilibrado, baseada em um intervencionismo maior do Estado, através do chamado Tributo Ambiental e na disciplina do Direito Tributário Ambiental, ligação interdisciplinar do Direito Tributário com o Direito Ambiental.

Palavras-chave: Meio Ambiente. Direito Ambiental. Direito Tributário. Direito Tributário Ambiental. Tributo Ambiental.

SPECIES TAX AS AN INSTRUMENT TO PROTECT ENVIROMENTAL GOODS

Abstract

This work intends to develop a brief view about the relevance of the environmental question regarding the physic space, since there is in everywhere a subjective right to a health environment. Accordingly, was developed a new instrument to defend a ecologically balanced environment, based on a Estate bigger interventionism thru the named Environmental Taxes and in the subject of Environmental Tax Law, interdisciplinary link between Tax Law and Environmental Law.

Keywords: Environment. Environmental Law. Tax Law. Environmental Tax Law. Environmental Tax.

1 INTRODUÇÃO

A Constituição Federal direciona todo o Sistema Tributário Nacional no sentido de melhorar as condições de vida da coletividade e assegurar-lhe o mínimo para que possa viver com dignidade.

Assim é que o direcionamento do Sistema Tributário Nacional para a questão ambiental torna-se perfeitamente viável, ao levar em consideração as possibilidades de utilização dos tributos já existentes no ordenamento jurídico pátrio para a defesa do meio ambiente. Nesse sentido, ensina Roque Antonio Carraza:

Andaria bem a legislação do IPI acaso tributasse minimamente (ou até deixasse de fazê-lo), a comercialização de produtos industrializados ecologicamente corretos (automóveis elétricos, ônibus movidos a gás, caminhões equipados com catalizadores eficientes, etc.). Por igual modo mereceria encômios legislação que dispensasse tratamento favorecido, em termos de IPTU, para o contribuinte que efetuasse a manutenção de parques e jardins públicos. Ou que isentasse de ICMS a comercialização de produtos agrícolas cultivados sem a utilização de agrotóxicos (CARRAZZA, 2006, p.667).

Passa-se, então, à verificação das espécies de tributos existentes no ordenamento jurídico pátrio, suas características e de que forma podem estes ser utilizados como mecanismo de intervenção do Estado em busca da condução da sociedade para a preservação ambiental.

O legislador infraconstitucional conceituou tributo, no art. 3º do Código Tributário Nacional, como toda prestação pecuniária, 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.

Já o artigo 145 da Lei Maior indica como espécies os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria. No entanto, com base nos artigos 148 e 149 da Constituição Federal, é possível afirmar que existem mais duas espécies de tributos: as contribuições sociais e os empréstimos compulsórios.

Dentro desse tópico e antes de se adentrar no estudo das espécies tributárias, necessário se faz, ainda, perpassar por uma breve análise acerca da hipótese de incidência da norma tributária ambiental.

Acerca da hipótese de incidência tributária, Geraldo Ataliba esclarece:

Na hipótese de incidência se concentram as questões mais tormentosas e complexas. Diante

de cada problema, a dissecação da hipótese é que desafia o jurista. Reconhecer as coisas e pessoas qualificadas, desvendar as imputações e seus efeitos, contidos na lei, inter-relacionar as normas, aí está a grande e difícil tarefa do hermeneuta, em cada caso concreto (ATALIBA, 2000, p. 42).

A hipótese de incidência é, portanto, a marca registrada abstrata e hipotética do tributo, que irá incidir sobre um fato, ou seja, nada mais é do que o desenho hipotético de um fato tributável com previsão legal¹.

Trazendo o supracitado conceito para o universo do tributo ambiental, tem-se que, consumado o fato descrito na norma tributária ambiental, dar-se-á início ao mandamento contido nesta, obrigando a pessoa que realizou o fato gerador (contribuinte) a pagar certa soma de dinheiro ao Estado.

1.1 IMPOSTOS

A primeira espécie que será estudada é o imposto, o qual, conforme previsto no artigo 16 do Código Tributário Nacional, é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte, a sua atividade ou a seu patrimônio.

De acordo com Eduardo Sabbag (2009, p. 358), pode-se definir imposto “como o tributo que tem por hipótese de incidência um fato alheio a qualquer atuação do Poder Público.

Ainda sobre a conceituação dos impostos, vale ressaltar a lição de Paulo de Barros Carvalho:

Com efeito, de balde procuraremos na hipótese de incidência dos impostos uma participação do Estado dirigida ao contribuinte. São fatos quaisquer – uma pessoa física auferir renda; industrializar produtos; praticar operações financeiras; ser proprietária de bem imóvel; realizar operações relativas à circulação de mercadorias; prestar serviços etc. A formulação linguística o denuncia e a base de cálculo o comprova. É da índole do imposto, no nosso direito positivo, a inexistência de participação do Estado, desenvolvendo atuação atinente ao administrado (CARVALHO, 2007, p. 36).

A primeira finalidade dos impostos é a arrecadação de recursos que possam munir os cofres públicos da renda necessária para suprir as necessidades públicas genéricas, cabendo ao administrador público fixar a destinação desses recursos, conforme a realidade que se apresenta. É, justamente, em virtude da não vinculação de seu fato gerador, nem da destinação

¹ Geraldo Ataliba designa o fato gerador in abstrato como “hipótese de incidência”, e o fato gerador in concreto como “fato imponível”, ensinando que “a hipótese de incidência é a expressão de uma vontade legal, que qualifica um fato qualquer abstratamente, formulando uma descrição antecipada (conceito legal), genérica e hipotética. Fato imponível é um fato efetivo, localizado concretamente – porque acontecido, ocorrido – no tempo e no espaço e revestido das características individuais e concretas” (2000, p. 68).

da receita obtida às despesas gerais do Estado, que essa modalidade de tributos se diferencia das demais.

Apenas nas hipóteses expressamente previstas no artigo 167, inciso IV da Constituição Federal, é que se admite a vinculação da receita obtida através da cobrança de impostos a um fim específico. Em outras palavras, não é possível, levando em consideração o texto constitucional vigente, destinar o valor arrecadado com impostos ambientais ao custeio de despesas para a preservação e restauração do meio ambiente ou para gerir qualquer fundo ou órgão ambiental.

No entanto, apesar dessa dificuldade de utilização dos impostos com a finalidade da proteção ambiental, devido a sua estrutura normativa, não se pode ignorar a sua importância. Nesse sentido, Celso Antônio e Renata Marques assim se posicionam:

Tendo em vista o fato de que o fim último da tributação no Brasil, conforme já afirmado, há que ser sempre a pessoa humana, e que os bens ambientais correspondem àqueles bens considerados, no plano normativo, essenciais à sadia qualidade de vida, reprisamos que a definição jurídica do bem ambiental está vinculada de forma direta e imediata não só à tutela da pessoa humana, mas antes à tutela da vida da pessoa humana com dignidade. Esta será preenchida de forma adequada de acordo com o preceito normativo indicado pelo legislador de 1988 no art. 6º da Constituição Federal, com a implementação do que chamamos de piso vital mínimo (FIORILLO; FERREIRA, 2009, p.56, grifo do autor).

Tal dificuldade não significa, no entanto, que nossa Constituição não tenha amparado determinados impostos e lhes conferido natureza típica de tributo ambiental, como serão apresentados diversos exemplos a seguir.

É possível mencionar o Decreto Federal nº 755, de 19 de fevereiro de 1993, o qual estabeleceu diferentes alíquotas do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) para certos veículos movidos a gasolina (25% ou 30%, conforme especificações) e para veículos movidos a álcool (20% ou 25%). A respeito desse imposto, ressalta José Marcos Domingues que:

Embora essa tributação diferenciada visasse originariamente a incentivar a produção doméstica de álcool carburante visando à redução da dependência brasileira da importação do petróleo (uma finalidade extrafiscal), o mecanismo veio

contribuir para decréscimo geral nos níveis de poluição do ar nas cidades, transmutando-se em incentivo ao consumo de combustíveis *limpos* ou não-poluentes (OLIVEIRA, 2007, p. 70).

Para Regina Helena Costa, outros impostos que propiciam campo fértil para tributação ambiental seriam aqueles incidentes sobre a propriedade imobiliária (FIORILLO; FERREIRA, 2009).

Dessa forma, a doutrinadora cita como precedente federal o Imposto Territorial Rural (ITR), que exclui, da sua Base de Cálculo, as áreas de floresta nativa e outras consideradas de preservação permanente, contemplando-se, inclusive, aquelas livremente destinadas à conservação pelos proprietários contribuintes. Ademais, está isenta de ITR a chamada reserva legal, onde o corte de árvores é proibido², conforme determinação do Código Florestal; bem como, destaque para a progressividade desse imposto em função inversa do “grau de utilização” das glebas rurais, de acordo com a Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996.

Dessa forma, claro está o direcionamento do ITR como tributo apto a agir no sentido da preservação e conservação ambiental.

Outro imposto sobre a propriedade imobiliária que merece destaque na defesa do Meio Ambiente é o Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), como instrumento de viabilização da função social das cidades, levando em consideração as alterações efetuadas definitivamente nesse imposto, em razão do advento da chamada Lei do Meio Ambiente Artificial – o Estatuto da Cidade, em meados de 2001.

Assim, para fins de estudo do Direito Tributário Ambiental, constata-se, como fator gerador do IPTU, a propriedade, domínio útil ou a posse de bem imóvel na zona urbana do município. O aspecto material de sua hipótese de incidência se circunscreve ao fato de alguém ser proprietário de bem imóvel em determinada cidade, recaindo, dessa forma, sobre o uso, fruição e disposição deste.

Ora se a propriedade se coloca como um direito eminentemente garantido pela Carta Constitucional, ligado diretamente ao princípio da dignidade da pessoa humana, fica evidente a natureza jurídica de tributo ambiental do IPTU, “cuja finalidade é a viabilização das funções sociais da cidade em atenção às necessidades vitais da pessoa humana, ou seja, o atendimento do chamado piso vital mínimo”, nas palavras de Celso Antônio Pacheco Fiorillo e Regina Marques (2009, p.83).

2 TRIBUTÁRIO. AMBIENTAL. IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL. ISENÇÃO. ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. LEI-5868, DE 12.12.97. CÓDIGO FLORESTAL. LEI-4771, DE 15.09.1965, ART-2. Se a área total compreende partes de preservação permanente, assim reconhecidas pelo ART-2 do Código Florestal, não é possível a incidência do ITR sobre o todo, uma vez que o ART-5 da LEI-5868/72 isenta de tributação as áreas de preservação ambiental. Em tal situação a dívida ativa não pode ser considerada líquida e certa, daí porque se revela inviável a cobrança através de Execução Fiscal. (Apelação Cível 97.04.46391-0, TRF 4ª Região, Primeira Turma. Relator: Vladimir Passos de Freitas. DJ 21/01/1998 PÁGINA: 289, disponível no endereço eletrônico www.trf4.jus.br

Ainda no âmbito da análise do IPTU, uma das suas principais características como *imposto verde*³ – adotando a expressão utilizada por José Marcos Domingues, em sua obra *Direito Tributário e Meio Ambiente* – é a sua progressividade⁴ em razão do valor do imóvel, desde que o município que aplique essa progressividade de alíquotas tenha o seu próprio plano diretor e a finalidade seja de assegurar o cumprimento da função social da propriedade⁵.

Continuando no estudo dos impostos que possuam natureza jurídica de tributo ambiental, José Marcos Domingues cita, ainda, a Lei do Imposto de Renda, Lei nº 5.106, de 2 de setembro de 1966, a qual, inicialmente, autorizava as pessoas físicas a abaterem, em suas declarações de rendimento, as importâncias empregadas no florestamento e reflorestamento (OLIVEIRA, 2007, p. 72).

Em última análise, os impostos estaduais que possuam índole de tributo ambiental são o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e prestação de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e comunicação (ICMS) e o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA).

O primeiro, conhecido como ICMS ecológico, vem sendo utilizado com típica indicação ambiental desde 1991 por alguns estados⁶. Tem sido encarado como importante fonte de gestão ambiental dos municípios, com objetivo de viabilizar atividades menos degradantes do meio ambiente. A sua idealização se dá de forma a conferir certo repasse do recolhimento do tributo às prefeituras que tenham, em seus municípios, áreas verdes preservadas.

Esse benefício financeiro foi instituído para auxiliar os Municípios, que viam suas economias debilitadas pelas restrições de uso causadas pela necessidade de vigiar os mananciais de abastecimento e pela existência de unidades de conservação. De fato, o legislador estadual nada mais fez do que utilizar uma possibilidade aberta pelo artigo 158 da Constituição Federal, que permite aos Estados definir, em legislação específica, parte dos critérios para o repasse de recursos do ICMS que os Municípios têm direito.

A partir desse incentivo, os municípios que não possuem unidades de conservação são estimulados a criar ou promover a criação destas.

Por fim, existe, ainda, o IPVA, que em alguns estados, pode

apresentar alíquotas diferentes para os veículos movidos a gás natural, energia elétrica, álcool ou gasolina (RIO DE JANEIRO, Lei n. 2.877/1997).

1.2 TAXAS

A taxa, por sua vez, explica Eduardo Sabbag (2009, p.367), “é um tributo imediatamente vinculado à ação estatal, atrelando-se à atividade pública, e não à ação do particular”. O Código Tributário Nacional (CTN), em seu art. 77, já estipulava que 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.

A partir do supracitado conceito, percebe-se que a taxa apresenta dois possíveis fatos geradores distintos, a partir dos quais o Estado exercerá determinada atividade que ensejará uma contraprestação.

No primeiro caso, tem-se que nascerá o dever de pagar taxas ao fisco, quando houver o exercício do poder de polícia, nascendo o crédito tributário sempre que o ente tributante restringir ou impedir atividades e mesmo atitudes no interesse de toda a coletividade de brasileiros e estrangeiros residentes no país, sendo esse o entendimento do art. 78 do CTN.

A esse respeito, Roque Carrazza (2006, p.507) tece oportunas considerações:

Não é qualquer ato de polícia que autoriza a tributação por meio desta modalidade de taxa, mas tão somente o que se consubstancia num agir concreto e específico da Administração, praticado com base em lei, que levanta uma abstenção ou que mantém ou fiscaliza uma exceção já existente. O simples exercício do poder de polícia (...) não enseja a cobrança da taxa de polícia. O que enseja tal cobrança é o desempenho efetivo da atividade dirigida ao administrado.

Por outro lado, existem, ainda, as taxas que têm como fundamento a efetiva ou potencial prestação de serviço público. Para Maria Sylvania Zanella Di Pietro, serviço público é “toda ati-

3 “Tributos Verdes é expressão leiga que se refere a tributos que têm uma motivação ambiental” (OLIVEIRA, 2007. p. 63).

4 Entenda-se progressividade “como a tentativa de onerar mais gravosamente quem tem maior riqueza tributável” (SABBAG, 2006, p. 315).

5 PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. ADMISSIBILIDADE. MATÉRIA CONSTITUCIONAL. DIREITO LOCAL. IPTU. PROCESSUAL CIVIL. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. INOCORRÊNCIA. (...)

3. (...) TRIBUTÁRIO - IPTU - PROGRESSIVIDADE - CUNHO ARRECADATÓRIO - INCONSTITUCIONALIDADE - INTELIGÊNCIA DOS ARTS. 156, I, 1º c/c 182, §4º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL - A jurisprudência é remansosa, no sentido de só se admitir a progressividade das alíquotas do IPTU para cumprimento da função social da propriedade, ou seja, a progressividade extrafiscal, que deve ser precedida de uma série de pressupostos a tanto indispensáveis. (grifei) - REsp 783301 / MG, Ministro Luiz Fux, DJ 29/10/2007 p. 182

6 Sendo o pioneiro o estado do Paraná através da Lei Complementar Estadual 59/91

vidade material que a lei atribui ao Estado para que a exerça diretamente ou por meio de seus delegados, com o objetivo de satisfazer concretamente às necessidades coletivas, sob regime jurídico total ou parcialmente público (DI PIETRO, 2000, p. 98)."

Assim, José Marcos Domingues admite como fatos geradores das taxas ambientais: o licenciamento, a fiscalização e a limpeza ou recuperação ambiental, desde que guardem uma razoável equivalência com o custo dos serviços públicos de licenciamento e fiscalização, e da limpeza ou recuperação ambiental correlacionáveis; citando, ainda, como exemplos, as situações individuais dos contribuintes (tipo de estabelecimento/instalações/atividades, área fiscalizada etc) e os volumes de emissões, despejos ou produção de resíduos poluidores (OLIVEIRA, 2007, p. 83).

Para muitos doutrinadores do Direito Tributário, a taxa é a tributação mais fácil de ser concretizada, quando direcionada aos chamados bens ambientais, uma vez que as taxas ambientais podem e devem ser graduadas conforme o custo dos serviços públicos ambientais relacionados à carga poluidora gerada pelos contribuintes, bem como representar substanciais receitas públicas para custeio das correspondentes tarefas administrativas.

Importante ressaltar, também, a possibilidade de produzir o efeito indutor do poluidor a buscar alternativas de comportamento menos poluente, visando a diminuir o montante da taxa que lhe cabe pagar⁷.

Apesar da quase unanimidade dos estudiosos quanto ao potencial da taxa de se tornar importante instrumento tributário de defesa e proteção do meio ambiente, até o momento, as supostas taxas ambientais instituídas traduzem materialidade ou base de cálculo própria de impostos, ferindo, de forma flagrante, o parágrafo único do art. 77 do Código Tributário Nacional. E, em grande parte, já foram afastadas pelo Poder Judiciário, a exemplo da Lei n.º 9.960, de 28 de janeiro de 2000, a qual criou a Taxa de Fiscalização Ambiental, que foi declarada inconstitucional pelo STF sob diversos argumentos, dentre eles o de que o fato gerador para a sua cobrança era uma atividade exercida pelos contribuintes, e não um serviço prestado pelo poder público ou o exercício do poder de polícia (FIORILLO; FERREIRA, 2009, p. 120-121).

É, por isso, que José Marcos Domingues conclui que a taxa ambiental pode ter, como base de cálculo, uma ordem de grandeza que não corresponda a um imposto e que seja conexa ao custo do serviço público prestado ou posto à disposição do

contribuinte, realizando, de um lado, o princípio retributivo e, de outro, o princípio do poluidor pagador, e autorizada a exigir uma maior quantia de quem mais gera custos ao Poder Público (OLIVEIRA, 2007, p. 294).

Após a anulação, em parte, da Lei n.º 9.960/2000, veio a Lei n.º 10.165, também de 2000, que introduziu os artigos 17-A e 17-B na Lei n.º 6.938/81, os quais estabelecem, respectivamente, os preços dos serviços e produtos do Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis, a serem aplicados nacionalmente conforme instrumento anexo; e a nova Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental, dessa vez com o fato gerador correto, qual seja exercício regular do poder de polícia conferido ao Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis (IBAMA) para controle e fiscalização das atividades poluidoras e utilizadoras de recursos naturais.

Apesar da nova redação conferida aos artigos supracitados, ainda paira sobre a lei 10.165/2000 a Ação Direta de Inconstitucionalidade de n.º 2.422 e 2.423, protocoladas pela Confederação Nacional da Indústria e Confederação Nacional do Comércio, respectivamente, ambas pendentes de julgamento.

Nesse contexto, um dos exemplos mais eficazes da implementação da referida taxa ambiental é Fernando de Noronha. Esse distrito estadual vem cobrando a taxa de preservação ambiental, que se destina a assegurar as condições ambientais e ecológicas, desde o ano de 1998. Os valores são auferidos de acordo com uma tabela progressiva em relação aos dias de permanência dos turistas no referido arquipélago, tendo como fato gerador a utilização da infra-estrutura física e o acesso ao patrimônio natural e histórico por parte dos visitantes.

Os recursos provenientes da arrecadação da taxa são direcionados para a manutenção das condições gerais de acesso ao arquipélago, a preservação de locais turísticos e dos ecossistemas existentes, além do direcionamento para a fiscalização de danos ambientais e execução geral de obras e benfeitorias em benefício da população local e dos visitantes (FIORILLO; FERREIRA, 2009, p. 122-123).

1.3 CONTRIBUIÇÕES DE MELHORIA

A Contribuição de Melhoria está prevista na Constituição Federal, através do seu art. 145, III, bem como no Código Tributário Nacional nos arts. 81 e 82, traduzindo-se no direito do sujeito ativo exigir o pagamento desse tributo pelos pro-

7 Taxa florestal. Lei n. 7.163/77. Alegada ofensa aos arts. 5º, caput; 145, II E § 2º; 150, I e IV; e 152, todos da Constituição Federal. Exação fiscal que serve de contrapartida ao exercício do poder de polícia, cujos elementos básicos se encontram definidos em lei, possuindo base de cálculo distinta da de outros impostos, qual seja, o custo estimado do serviço de fiscalização. (...). Descabimento da alegação de ofensa ao princípio da isonomia, por razões óbvias, diante do incentivo fiscal, em forma de redução do tributo, previsto para as indústrias que comprovarem a realização de reflorestamento proporcional ao seu consumo de carvão vegetal. (grifei) - RE 239.397, Rel. Min. Ilmar Galvão, julgamento em 21-3-00, 1ª Turma, DJ de 28-4-00

prietários de bens imóveis valorizados a partir da realização de uma obra pública.

Como decorrência dos artigos citados, consta que o sujeito ativo do tributo em questão pode ser qualquer um dos entes federativos, tendo em vista que tanto a União, quanto os Estados, Municípios ou Distrito Federal podem realizar obras públicas no âmbito de suas respectivas atribuições.

O professor Sabbag (2009, p. 401), distingue a contribuição social, dos impostos e das taxas, na medida em que, para cobrança da primeira, pressupõe-se uma obra pública, e não um serviço público, como ocorre nas taxas, dependendo de um fator intermediário, qual seja a valorização do imóvel. Com relação ao imposto, dele se distingue, porque o fato gerador da contribuição de melhoria depende de uma atividade estatal específica.

Por obras públicas, devem ser entendidas as construções, ampliações ou manutenções de bens imóveis, pertencentes ou incorporados ao patrimônio público, que propiciem proveito público imediato, com uma utilidade passível de fruição pelos administrados. Ressalta-se que é imprescindível que, primeiro, exista a obra pública, em qualquer de suas modalidades, valorizando o imóvel, para, só depois, ser o proprietário tributado, tendo em vista que a conclusão da obra é condição para a cobrança da exação, senão, vejamos o art. 9º do Decreto-Lei n. 195:

Executada a obra de melhoramento na sua totalidade ou em parte suficiente para beneficiar determinados imóveis, de modo a justificar o início da cobrança da Contribuição de Melhoria, proceder-se-á ao lançamento referente a esses imóveis depois de publicado o respectivo demonstrativo de custos.

Partindo das definições acima explicitadas, fácil perceber que a Contribuição de Melhoria é nítido tributo destinado a fazer justiça social, sendo facilmente identificada a sua faceta de tributo ambiental, tendo em vista que a cobrança da contribuição pela construção de uma estação de tratamento de esgoto, por exemplo, seria uma das consequências do Princípio do Poluidor Pagador, em o contribuinte poluidor estaria arcando com o investimento do poder público para evitar os danos ambientais oriundos da atividade daquele, ao invés de se onerar toda a sociedade.

Nesse sentido, Regina Helena Costa, ao escrever sobre a viabilidade de se imprimir à referida espécie tributária conteúdo ambiental, afirma que:

Creemos que a contribuição de melhoria, outrossim, pode prestar-se à proteção do meio ambiente. Pressuposto necessário para a sua exigência é a realização de obra pública que venha a provocar a valorização imobiliária particular (art. 145, III, CF). (...) Logo, se a obra pública causadora da valorização imobiliária voltar-se à preservação ambiental, como, por exemplo, a construção de parque urbano, poder-se-á exigir uma contribuição de melhoria 'verde' (COSTA, 2005, p. 328).

Ora, quando o Estado utiliza a Contribuição de Melhoria com efeitos ambientais, está desenvolvendo projetos voltados à proteção do meio ambiente com a construção de obras públicas sem a necessidade de onerar os cofres públicos. Isso porque os proprietários dos imóveis valorizados por essas edificações serão obrigados a pagar essa contribuição, pois o dinheiro público foi usado em seu benefício.

Ressalte-se, novamente, o caráter redistributivo do tributo em referência, já que os proprietários dos imóveis particulares beneficiados o foram com recursos que provieram de reservas públicas compostas pela arrecadação das mais variadas espécies tributárias, para as quais colaboraram todos os demais contribuintes, cabendo à contribuição de melhoria corrigir a injustiça ocorrida em benefícios individuais à custa dos pagamentos realizados pela coletividade.

Para a determinação da Base de Cálculo da cobrança dessa contribuição, parte-se do gasto realizado e do *quantum* de valorização imobiliária experimentada pelo imóvel. Além disso, a contribuição de melhoria permite amortizar os custos de novas obras públicas e exige maior transparência na sua execução e nos procedimentos licitatórios, uma vez que os recursos são, especificamente, destinados e passíveis de controle por parte da população.

Exemplificando Contribuições de Melhoria que têm inserido, em seu contexto, nítido caráter ambiental, José Marcos Domingues de Oliveira salienta:

A propósito, vale notar que a Lei nº 1364, 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, aterros e outras obras de embelezamento', incluída a hipótese de execução de projeto de 'tratamento paisagístico'. Assim, prevê-se que o custo de obras públicas de conteúdo ambiental seja rateado entre os proprietários de imóveis especialmente valorizados por elas (OLIVEIRA, 2007, p. 95).

Nesse modelo, ressalta-se que, ao lado do objetivo principal da contribuição de melhoria, qual seja o da fiscalidade, buscando devolver aos cofres públicos aquilo que foi utilizado na construção de obras em benefício da sociedade, existe a natureza extrafiscal, já que esta modalidade de tributo, também, pode ser utilizada para incentivar o Estado a edificar obras de conteúdo claramente ambiental (SPAGOLLA, 2008).

Para José Marcos Domingues, ainda que a lei crie incidências novas ou gradue diferentemente a carga tributária, privilegiando atividades consideradas "limpas" ou onere produções ou consumos poluentes, o que está em debate não é propriamente a arrecadação fiscal, mas a finalidade de promover a defesa do meio ambiente, daí seu caráter extrafiscal (OLIVEIRA, 2007, p. 102).

1.4 EMPRÉSTIMOS COMPULSÓRIOS E DEMAIS CONTRIBUIÇÕES

Historicamente, o governo federal utilizava os Empréstimos Compulsórios como forma de suprir as deficiências de seu caixa sem qualquer comprometimento com a correspondente restituição. Tal irresponsabilidade com a sociedade fez com que o legislador o instituisse como forma de tributo na Constituição Federal, assim, foi uma tentativa de impor ao fisco as limitações ao poder de tributar e garantir ao contribuinte seus direitos fundamentais.

Embora esteja sedimentado o conteúdo tributário dessa espécie, muito se discutiu se sua natureza jurídica seria, verdadeiramente, tributária ou contratual, isso porque, sob a égide da Constituição de 1946, o Supremo Tribunal Federal editou a súmula 418, que declarava não ser o empréstimo compulsório tributo, e sua arrecadação não estaria sujeita à exigência constitucional da prévia dotação orçamentária.

Entendia-se, à época, que supracitado instituto era um “contrato ou empréstimo coativo”, marcado pela restituição e pela coatividade própria dos contratos de adesão⁸.

Todavia, com o advento da Carta Magna de 1988 e a elaboração do art. 148 e seus incisos, deixou de existir dúvida quanto à natureza jurídica do Empréstimo Compulsório, apresentando-se este, inexoravelmente, como espécie de tributo.

Eduardo Sabbag (2009, p. 429) cita, em seu manual, quatro motivos para a conclusão acima explicitada:

(I) a precisa adaptação da exação ao conceito de tributo, à luz do plano genérico, no texto constitucional, e, no bojo do plano específico, no Código Tributário Nacional (art. 3º); (II) a desimportância do plus da restituição, imanente à ideia de mútuo (empréstimo), constante de nome da exação, haja vista a denominação do gravame não ter o condão de menoscabar a natureza jurídica do tributo em análise (art. 4º, I, CTN), genuinamente finalístico; (III) a finalidade pública que justifica os constitucionais pressupostos autorizativos do empréstimo compulsório; (IV) com menor relevância, mas merecendo registro, a localização topologicamente fincada no Capítulo I, do Título VI, da vigente Carta Magna, que trata do Sistema Tributário Nacional, bem como a sua regulação no Código Tributário Nacional (art. 15, CTN).

Na mesma esteira, Paulo de Barros Carvalho (2007, p. 25) assevera:

A análise desta categoria jurídico positiva (do empréstimo compulsório) revela, de maneira contundente, que todas as cláusulas imprescindíveis

à qualificação do tributo nela estão presentes. Há somente um plus, consubstanciado na necessidade de restituição que a lei reguladora deve prever, no que diz com o prazo de devolução e as condições de resgate.

Superado o tema do enquadramento do empréstimo compulsório como um tributo, cumpre-nos analisar as hipóteses de sua instituição. Prescreve o art. 148 da Constituição Federal que a União pode cobrar, através da edição de Lei Complementar, empréstimos compulsórios para atender despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou de sua iminência, bem como nas hipóteses de investimento público relevante de caráter urgente e de interesse nacional.

Em primeira análise, a primeira observação a ser feita é quanto à competência exclusiva da União no tocante à instituição e cobrança do Empréstimo Compulsório.

Já em um exame mais direcionado para a temática em questão, qual seja do Direito Tributário Ambiental, fica fácil imaginar sua vinculação às questões ambientais. Ou seja, na ocorrência de fatos, eventos ou desastres ecológicos, que representem verdadeira calamidade pública, que necessitem de medidas urgentes, por parte da sociedade e do poder público, para neutralizar ou minimizar seus efeitos sobre a população e sobre o meio ambiente, esses poderiam ser Fatos Geradores do Empréstimo Compulsório.

Exemplificativamente, é possível que tanto enchentes, inundações, terremotos, desmoronamentos, dentre outros de origem natural, ou até mesmo atos humanos que desencadeiem desastres ecológicos, como as queimadas propositais e os acidentes ecológicos, sejam fatos geradores da cobrança desse tributo.

Da mesma forma que, nas calamidades públicas, podem os empréstimos compulsórios servir à proteção ambiental nos casos em que a situação requer investimento público urgente e de interesse nacional. Isto porque o bem ambiental é um direito difuso, ou seja, transcende a individualidade do titular para atingir a sociedade como um todo, sendo considerado um interesse nacional, ou melhor, mundial, não existindo fronteiras que barrem seu conteúdo (SPAGOLLA, 2008, p. 145).

Sobre a instituição de empréstimos compulsórios ambientais, assim ensina Roberto Ferraz:

Assim os empréstimos compulsórios, por poderem ser instituídos em função de calamidade pública (que pode ser de natureza ambiental), bem como para a realização de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional (que também pode ser de natureza ambiental), tendo necessária aplicação dos recursos nessas

⁸ Referida teoria é citada por Eduardo Sabbag em seu manual (*Manual de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009t, p. 427) a partir do estudo da obra Curso de direito financeiro e tributário, do doutrinador Ricardo Lobo Torres.

finalidades (parágrafo único do art. 148 da CF), podem ser interessantes instrumentos para viabilizar políticas públicas ambientais (FERRAZ, 2005, p. 350).

Enfatize-se que, conforme previsto na Constituição, o Empréstimo Compulsório, obrigatoriamente, deverá ser instituído por Lei Complementar, fixando prazo e as condições para a devolução integral do produto arrecadado junto ao sujeito passivo, sob pena de restar configurado a prática ilícita do confisco.

E, ainda, que a aplicação dos recursos provenientes do empréstimo compulsório deverá ser vinculada à despesa que fundamentou sua instituição. Tal determinação visa a proteger o contribuinte de qualquer arbitrariedade, como o desvio do produto arrecadado ou a ausência de motivos que ensejem a criação do tributo em análise. Logo, caso seja exigido, em decorrência de questões ambientais, todo o montante conquistado, deve ser revertido em benefício destas, sob pena de inconstitucionalidade.

No que diz respeito às Contribuições Sociais previstas no art. 149 da Constituição Federal, a que mais nos interessa é a chamada Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), que pode ter, como hipótese de incidência, a intervenção do poder público nesse setor e cuja arrecadação é destinada ao custeio dos respectivos serviços e encargos. A sua importância, no presente trabalho, dá-se através de uma de suas características, qual seja a possibilidade de adequação à tributação ambiental, especialmente, em virtude da finalidade re-orientadora de comportamento, através da internalização de custos ambientais.

Há dois pontos importantes que merecem enfoque na análise do conceito de Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico: apenas a União possui competência para criação e exigência do referido tributo, mesmo assim, apenas quando for necessária a sua interferência no setor da economia; e a receita arrecadada deve, necessariamente, custear essa intervenção estatal, classificando essa espécie tributária como vinculada, isto é, a vinculação da receita arrecadada ao setor econômico que motivou a criação dessa modalidade de tributo é condição para sua validade e legitimidade.

A feição de tributo ambiental direcionada às contribuições previstas no art. 149 deve ser analisada juntamente ao art. 170 da Constituição Federal, em especial, no inciso VI, que define, como princípio da ordem econômica, a defesa do Meio Ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado, conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação.

A respeito da possibilidade de se direcionar as referidas contribuições à proteção do meio ambiente, assevera Heleno Taveira Torres:

O domínio ambiental parece ser, assim, campo muito propício para o emprego da CIDE, como instrumento de garantia do princípio contido no

art. 170, ao reclamar que a ordem econômica, ao ter por fim assegurar a todos a existência digna, observe a: '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' (redação dada pela Emenda Constitucional n. 42, de 19.12.2003), desde que se limitando sempre ao grupo vinculado à materialidade eleita, a partir do motivo constitucional (TORRES, 2005B, p. 146).

Dessa forma é que as CIDEs ambientais guardam, em sua estrutura, tanto o caráter extrafiscal, de modificar a mentalidade e comportamento dos agentes em relação ao ambiente, como o caráter fiscal, de gerar receitas públicas a serem aplicadas em ações de preservação e de restauração de ecossistemas degradados. Por meio dessa contribuição, há a intervenção nas atividades econômicas geradoras das externalidades negativas ambientais, que o Estado deseja que sejam minimizadas ou eliminadas.

Sobre o assunto ora tratado, Lídia Maria Lopes Rodrigues Ribas ensina que:

Tratando-se de tributo de utilização exclusivamente extrafiscal, de atuação na atividade econômica, logo se destaca sua importância na implementação de políticas ligadas ao meio ambiente. Assim, a instituição e exigência da CIDE busca alcançar valores prestigiados pelo ordenamento constitucional, entre os quais está a preservação do meio ambiente, e para tanto deverá ser graduada de maneira a incidir de forma mais gravosa para contribuintes que estiverem mais distante desse objetivo (empresas poluidoras), e menos gravosa sobre os contribuintes cuja atividade esteja de acordo com esse objetivo. (...) Dada a permissão dos artigos 149, 170, VI e 225, V da CF, pode ser utilizada esta opção para a criação de tributo para financiar as despesas atinentes à consecução da política de conservação ambiental, como, por exemplo, uma contribuição exigida das empresas do setor madeireiro para financiar programas de reflorestamento (RIBAS, 2005, p. 701, sem grifos no original).

O sujeito passivo da contribuição será o agente que faça parte do grupo de potenciais causadores dos danos ou que tenha proveito direto com os danos causados. Heleno Taveira Torres indica como possíveis sujeitos passivos: a) quem realiza a atividade específica, com risco de danos; b) o produtor de bens cujo consumo possa provocar tais hipóteses de dano; c) aquele que, participando da cadeia produtiva, tenha condições para evitar a concretização do dano (TORRES, 2005B, p. 107).

Nesse diapasão, fica evidente a efetividade dos princípios do poluidor pagador e da igualdade tributária, uma vez que os agentes econômicos que desenvolvem atividades poluidoras arcarão com o ônus de precaver e recuperar o meio ambiente prejudicado pelo desenvolvimento de seu empreendimento. Via de consequên-

cia, as atividades econômicas que não produzem a degradação ambiental não serão obrigadas a suportar essa carga tributária.

Helena Taveira Tôres cita, ainda, como exemplo significativo do emprego da CIDE com função de tributo ambiental, a edição, em 2001, da Emenda Constitucional nº 33, que alterou o Art. 177 da Constituição Federal, a fim de instituir a chamada CIDE-combustível que, dentre outras finalidades, destaca-se a proteção ao meio ambiente. O artigo em questão permite que a contribuição interventiva incida sobre “as atividades de importação, ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível”, destinando os recursos arrecadados “ao financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás” (TÔRES, 2005B, p. 108).

O citado dispositivo constitucional foi regulamentado pela Lei 10.336/2001. E, visando disciplinar a previsão do seu art. 1º, §1º, que estabelece, entre os destinos da arrecadação da CIDE, o “financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás” (inciso II), foi editada a Lei 10.636/2002, que determinou os critérios e diretrizes para a aplicação dos recursos arrecadados por meio dessa contribuição. De forma que o art. 4º prescreve, como incumbência do Ministério do Meio Ambiente, a administração dos projetos ambientais, relacionados com a indústria do petróleo e do gás, a serem contemplados com recursos da CIDE.

Em que pese a previsão legal de destinação da receita da CIDE para tais projetos, Antonio Carrazza advoga que, por mais relevante que possa parecer a destinação do produto da receita arrecadada para financiamento de programas ambientais, “estes fatos não têm como pressupostos o escopo de intervir no domínio econômico”.

Ao ver do autor, isso se configura, apenas, como metas políticas a serem custeadas por meio de receitas gerais da União, representadas, basicamente, pelos impostos. “O legislador federal desvirtuou o tributo, já que ao criá-lo não lhe apontou nenhuma finalidade interventiva, indireta e imediatamente alcançada” (CARRAZZA, 2006, p.564).

Portanto, a intervenção estatal, por intermédio da Con-

tribuição de Intervenção no Domínio Econômico, em relação a todas as atividades que venham a degradar o meio ambiente, pode representar uma importante forma de se regular o exercício de tais empreendimentos, pois atinge somente os setores que estiverem causando danos ambientais, além de vincular a receita obtida à proteção ambiental.

2 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Por tudo que foi exposto, considera-se que a interação havida entre o Direito Ambiental e o Direito Tributário encontra, na tributação ambiental, uma possibilidade de se concretizar um desenvolvimento econômico sustentável, fruto da conscientização da sociedade de que é necessária a participação de todos no processo capaz de assegurar a qualidade de vida no presente e no futuro.

Da afirmação acima, é que se fundamenta o objeto deste breve artigo acerca do surgimento do Direito Tributário Ambiental, do qual se percebe que tal ramo do direito adveio da necessidade de uma função indelegável do Estado, qual seja a intervenção no domínio econômico, uma vez que o ideal proposto pelo liberalismo não só se mostrou um modelo ultrapassado como, também, não mais estava funcionando.

Significa, então, que a internalização dos custos ambientais é provida por meio de tributos, atuando, por um lado, com finalidades fiscais, a fim de arrecadar dinheiro para os cofres públicos, por meio de uma política fiscal, ambientalmente, orientada e com a adoção de tributos que internalizem o custo ambiental dos produtos, objetivando a necessária vinculação do produto da arrecadação a essa tarefa. Mas, principalmente, agindo, de forma extrafiscal, em favor da indução dos agentes econômicos, potencialmente, poluidores a adotarem comportamentos ambientalmente mais desejáveis.

Conclui-se, assim, que o tributo ambiental se apresenta como instrumento viável e eficaz àquilo que se propõe: aumentar a eficiência econômica de forma ambientalmente desejável.

REFERÊNCIAS

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

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência tributária**. 6.ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

COSTA, Regina Helena. Apontamentos sobre a tributação ambiental no Brasil. In: TÔRES, Helena Taveira (coord.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 312-332

DERANI, Cristiane. **Direito Ambiental Econômico**. 3. ed. São Paulo: Max Limonad, 2007.

- DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 17. ed, São Paulo: Atlas, 2000.
- FERRAZ, Roberto. Tributação Ambientalmente Orientada e as Espécies Tributárias no Brasil. In: TORRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005. P. 333-353.
- FIORILLO, Celso Antônio Pacheco. **Curso de Direito Ambiental Brasileiro**, 7. ed., São Paulo: Saraiva, 2006.
- _____. FERREIRA, Renata Marques. **Direito Ambiental Tributário**. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- OLIVEIRA, José Marcos Domingues. **Direito Tributário e Meio Ambiente**. Rio de Janeiro: Forense, 2007.
- RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. Defesa Ambiental: utilização de instrumentos tributários. In: TORRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005. P. 675-723.
- RIO DE JANEIRO. Lei nº 2.877 de 22 de dezembro de 1997. Imposto Sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA). Assembléia Legislativa do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 1997. Disponível em: <http://www.fazenda.rj.gov.br/portal/index.portal?_nfpb=true&_pageLabel=tributaria&file=/legislacao/tributaria/basica/lei2877.shtml> Acesso em: 04 jan. 2010.
- SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- _____. Normas Tributárias Indutoras em Matéria Ambiental. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005. P. 235-256.
- SPAGOLLA, Vânia Senegalia Morete. **Tributação ambiental**: proposta para instituição de: Um imposto ambiental no direito brasileiro. 2008. 177f. Dissertação (Mestrado em Direito)- Universidade de Marília, Marília, 2008. Disponível em: <<http://www.dominiopublico.gov.br>> Acesso em: 04.jan.2010.
- TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005.
- _____. Da relação entre competências constitucionais tributárias e ambiental – os limites dos chamados “tributos ambientais”. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005.
- TÔRRES, Ricardo Lobo. Valores e Princípios no Direito Tributário Ambiental. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Direito Tributário Ambiental**, São Paulo: Malheiros, 2005.
- MORAIS, J. L. B.; SPENGLER, F. M. **Mediação e Arbitragem**: alternativas à jurisdição. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.
- MULLER, Jean-marie. **O princípio de não-violência**. Lisboa: Instituto Piaget, 1995.
- RIBEIRO, Darci Guimarães. **Da tutela jurisdicional às formas de tutela**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.
- PROJETO JUSTIÇA COMUNITÁRIA EM PASSO FUNDO. **Justiça Comunitária**, Passo Fundo, 2011. Disponível em <<http://www.justicacomunitariapf.blogspot.com/>> Acesso em 12.abr.2011.
- ROMANO, Santi. **O Ordenamento Jurídico**. Trad. Arno Dal Ri Júnior. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2008.
- SALES, Lília Maia de Moraes. **Mediação de conflitos**: família, escola e comunidade. Florianópolis: Conceito Editorial, 2007.
- SANTOS, Boaventura de Souza. **Para uma revolução democrática da justiça**. 2 ed. São Paulo: Cortez, 2008.
- _____. **Pela mão de Alice**: o social e o político na pós-modernidade. 12 ed. São Paulo: Cortez, 2008.
- SILVA, Ovídio A. Baptista da. **Curso de processo civil**: processo de conhecimento. Vol. 1. 6. ed. São Paulo, 2002.
- STRECK, Lenio Luiz. **Jurisdição constitucional e hermenêutica**: uma nova crítica do direito. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002.
- SOUSA, Miguel Teixeira de. Um novo processo civil português: à la recherche du temps perdu?. In: **Revista de Processo**. V. 161. Coord. Teresa Arruda Alvim Wambier. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.
- TARGA, M. I. C. C. **Mediação em juízo**. São Paulo: LTr, 2004.
- TARTUCE, Fernanda. **Mediação nos conflitos civis**. São Paulo: Método, 2008.
- TEUBNER, Gunther. **O direito como sistema autopoietico**. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1989.
- VEZZULLA, Juan Carlos. **Adolescentes, família, escola e lei**: a mediação de conflitos. Lisboa: Agora Comunicação, 2006.
- WARAT, Luis Alberto (Org.). **Em nome do acordo**: a mediação no direito. Florianópolis: ALMED, 1998.
- _____. **Surfando na pororoca**: o ofício do mediador. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2004.