

**ESCOLA DA MAGISTRATURA DO ESTADO DO PARANÁ  
XXV CURSO DE PREPARAÇÃO À MAGISTRATURA  
NÚCLEO CURITIBA**

**LUCIANA TIEMI TAMURA**

**O TRIBUTO COMO INSTRUMENTO DE PROTEÇÃO AMBIENTAL NO  
ORDENAMENTO JURÍDICO.**

**CURITIBA  
2007**

**LUCIANA TIEMI TAMURA**

**O TRIBUTO COMO INSTRUMENTO DE PROTEÇÃO AMBIENTAL NO  
ORDENAMENTO JURÍDICO.**

**Monografia apresentada como requisito parcial  
para conclusão do Curso de Preparação à  
Magistratura em nível de Especialização.  
Escola da Magistratura do Paraná, Núcleo de  
Curitiba.**

**Orientador: Prof.<sup>a</sup> Mestra Melissa Folmann**

**CURITIBA  
2007**

**TERMO DE APROVAÇÃO**

LUCIANA TIEMI TAMURA

O TRIBUTO COMO INSTRUMENTO DE PROTEÇÃO AMBIENTAL NO  
ORDENAMENTO JURÍDICO.

**Monografia aprovada como requisito parcial para conclusão do Curso de  
Preparação à Magistratura em nível de Especialização, Escola da Magistratura  
do Paraná, Núcleo de Curitiba, pela seguinte banca examinadora.**

Orientadora: \_\_\_\_\_

Prof. <sup>a</sup> Mestra Melissa Folmann

Avaliador: \_\_\_\_\_

Curitiba, \_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de 2007.

*Dedico este trabalho à minha família. Em especial, aos meus pais, Pedro Tamura (in memoriun) e Eunice Shizuko Tsuzuki Tamura, e aos meus irmãos Edson, Márcia e Yoshimi, pelo apoio na concretização de metas traçadas, paciência e carinho presentes constantemente.*

## **AGRADECIMENTOS**

À Prof. <sup>a</sup> Mestra Melissa Folmann, sempre pronta a responder as dúvidas surgidas no decorrer do estudo, pela orientação e ensinamentos conferidos.

À assessora Carolina pela disponibilidade.

Aos meus amigos e colegas, pela ajuda e carinho.

A todos que, de alguma forma, colaboraram para a elaboração deste trabalho.

## SUMÁRIO

<b>RESUMO.....</b>	<b>7</b>
<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>8</b>
<b>2 A PROTEÇÃO AO MEIO AMBIENTE .....</b>	<b>10</b>
2.1 O DIREITO AMBIENTAL.....	14
2.2 OS PRINCÍPIOS DO DIREITO AMBIENTAL.....	16
2.2.1 Princípio da Essencialidade do Meio Ambiente .....	18
2.2.2 Princípio da Equidade aos Recursos Naturais .....	19
2.2.3 Princípio da Participação.....	20
2.2.4 Princípio da Precaução .....	22
2.2.5 Princípio da Prevenção .....	23
2.2.6 Princípio do Poluidor-pagador e do Usuário-pagador .....	24
<b>3 O TRIBUTO.....</b>	<b>28</b>
3.1 O DIREITO TRIBUTÁRIO .....	28
3.2 O CONCEITO DE TRIBUTO .....	30
3.3 A FUNÇÃO SOCIAL DO TRIBUTO .....	33
3.4 OS PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS.....	35
3.4.1 Princípio da Legalidade.....	35
3.4.2 Princípio da Anterioridade .....	38
3.4.3 Princípio da Igualdade.....	40
3.4.4 Princípio da Competência .....	41
3.4.5 Princípio da Capacidade Contributiva .....	43
3.4.6 Princípio da Vedação do Confisco .....	44
3.4.7 Princípio da Liberdade de Tráfego .....	45
3.5 AS ESPÉCIES DE TRIBUTO .....	45

3.5.1 Impostos.....	48
3.5.2 Taxas .....	49
3.5.3 Contribuições de Melhoria.....	50
3.6 OUTRAS FIGURAS TRIBUTÁRIAS .....	51
3.6.1 Outras Contribuições.....	51
3.6.2 Empréstimos Compulsórios .....	53
<b>4 O TRIBUTO AMBIENTAL.....</b>	<b>55</b>
4.1 O CONCEITO E AS CARACTERÍSTICAS .....	55
4.2 A FUNÇÃO DO TRIBUTO AMBIENTAL .....	57
4.3 AS ESPÉCIES APLICÁVEIS AO BRASIL .....	59
4.3.1 Imposto .....	59
4.3.2 Taxas .....	61
4.3.3 Contribuições de Melhoria.....	62
4.4 OUTRAS FIGURAS .....	64
4.4.1 Contribuições .....	64
4.4.2 Empréstimo Compulsório .....	65
<b>5 CONCLUSÃO .....</b>	<b>67</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>71</b>

## RESUMO

Este estudo parte da premissa do meio ambiente como bem de interesse comum, sendo direito de todos a garantia de um meio ambiente equilibrado. Nesse panorama, o tributo apresenta-se como importante ferramenta na proteção ambiental. Trata-se do chamado tributo ambiental ou tributo ecológico. Este tributo, caracterizado precipuamente por sua extrafiscalidade, tal como se exige na instituição dos demais tributos, deve estar atento aos princípios do Direito Tributário, que constituem restrição aos entes tributantes, bem como estar em consonância aos princípios do Direito Ambiental. Verifica-se a admissão das espécies de tributo existentes como tributo ambiental, sendo certo que já existe no ordenamento jurídico brasileiro exemplos de tributos adotados em prol do meio ambiente, tal como as taxas e o ICMS ecológico.

Palavras-chave: meio ambiente, proteção, tributo, instrumento, leis.

## 1 INTRODUÇÃO

O direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado constitui direito fundamental assegurado a todos, o que impõe tanto ao Estado quanto à toda sociedade, em conjuntura, esforços para a sua preservação, conforme previsto no art. 225 da Constituição Federal de 1988.

O tributo, por sua vez, representa instrumento de arrecadação do Poder Público a fim de financiar a atuação estatal em busca da satisfação do interesse público.

Considerando a importância da proteção do meio ambiente notoriamente prejudicado pelas atividades do homem, que visam unicamente o lucro em total inobservância às cautelas de proteção ambiental, faz-se necessária a intervenção do Poder Público.

Destaca-se, nesta intervenção, a instituição de tributos como instrumento da proteção ambiental, em prol do desenvolvimento sustentável, tema objeto do presente estudo.

Para a análise da matéria, no Capítulo 2, define-se meio ambiente, bem como se estabelece qual o bem ambiental protegido constitucionalmente.

No tocante às normas jurídicas, analisa-se o campo de atuação do Direito Ambiental, sendo, para tanto, devidamente expostos os seus principais princípios específicos, haja vista a importância destes na incidência da lei ambiental. Logo, são apresentados os princípios da essencialidade do meio ambiente, da equidade aos recursos naturais, da participação, da precaução, da prevenção, do poluidor-pagador e do usuário-pagador.

O Capítulo 3, por sua vez, será centrado no estudo do tributo, seu conceito legal e o Direito Tributário. De mesma forma, apresenta-se a função social do tributo,

sendo destacada a distinção entre o tributo fiscal, extrafiscal e parafiscal.

Em seguida, os princípios do Direito Tributário, quais sejam, princípio da legalidade, da anterioridade, da igualdade, da competência, da capacidade contributiva, da vedação do confisco e da liberdade de tráfego, serão devidamente avaliados.

Também são evidenciadas as espécies de tributo, conforme classificação adotada pela Constituição Federal de 1988, sendo elas: os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria.

O referido capítulo encerra-se com outras figuras tributárias existentes: as contribuições e os empréstimos compulsórios.

Por derradeiro, o Capítulo 4 inicia-se com a definição do tributo ambiental. Após, a função do tributo ambiental é devidamente apontada no estudo, passando-se à adequação e possibilidade da utilização das espécies de tributos existentes no ordenamento jurídico brasileiro como tributo ambiental, com inclusive, estudo sobre as demais figuras tributárias.

## 2 A PROTEÇÃO AO MEIO AMBIENTE

Prefacialmente, antes de se adentrar no estudo do tributo ambiental faz-se necessário evidenciar a importância da proteção ambiental.

Para tanto, urge apresentar o conceito de meio ambiente.

Em seu caráter etimológico, conforme elucida José de Ávila Aguiar Coimbra (2002, p. 25), a expressão ambiente advém de dois vocábulos latinos, quais sejam, “amb” e “ire”, que formam a palavra “ambire”, significando “ir à volta”. Sendo assim, ambiente é etimologicamente definido como “tudo que vai à volta”.

Para este autor, “meio ambiente é a realidade complexa resultante da interação da sociedade humana com os demais componentes do mundo natural, no contexto do ecossistema planetário da Terra” (2002, p. 32-33).

Nesta esteira, verifica-se que a vida do ser humano é essencialmente interligada com o meio ambiente, sendo o ser humano por ele rodeado e envolvido em todas as suas atividades. É o que se vê, por exemplo, na simples necessidade do homem respirar, nas condições climáticas que tem profunda influência da produção agrícola, nos costumes, na importância de um meio ambiente equilibrado para o desenvolvimento saudável da sociedade.

Vale dizer que, embora, a princípio, a idéia de meio ambiente ligue-se ao que é natural, o meio ambiente não envolve apenas o meio natural, encontrado nos rios, mar, florestas e etc., mas também o meio artificial, que pode ser representado pelas cidades.

A propósito Édis Milaré (2005, p. 99) menciona que “o meio ambiente abrange toda a natureza original (natural) e artificial, assim como os bens culturais correlatos”, explicitando que o meio ambiente natural, ou físico, consubstancia-se no solo, na água, no ar, na energia, na fauna e na flora, e o meio ambiente artificial ou

humano é representado pelas edificações, equipamentos e alterações realizadas pelo homem, ou seja, pelos assentamentos de natureza urbanística e pelas construções.

Ademais, a Lei da Política Nacional do Meio Ambiente, Lei 6.938, de 31 de agosto de 1981, art. 3º, inciso I, define como meio ambiente “o conjunto de condições, leis, influências e interações de ordem física, química e biológica, que permite, abriga e rege a vida em todas as suas formas”, fixando como objetivos:

Art 4º - A Política Nacional do Meio Ambiente visará:

- I - à compatibilização do desenvolvimento econômico-social com a preservação da qualidade do meio ambiente e do equilíbrio ecológico;
- II - à definição de áreas prioritárias de ação governamental relativa à qualidade e ao equilíbrio ecológico, atendendo aos interesses da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Territórios e dos Municípios;
- III - ao estabelecimento de critérios e padrões de qualidade ambiental e de normas relativas ao uso e manejo de recursos ambientais;
- IV - ao desenvolvimento de pesquisas e de tecnologias nacionais orientadas para o uso racional de recursos ambientais;
- V - à difusão de tecnologias de manejo do meio ambiente, à divulgação de dados e informações ambientais e à formação de uma consciência pública sobre a necessidade de preservação da qualidade ambiental e do equilíbrio ecológico;
- VI - à preservação e restauração dos recursos ambientais com vistas à sua utilização racional e disponibilidade permanente, concorrendo para a manutenção do equilíbrio ecológico propício à vida;
- VII - à imposição, ao poluidor e ao predador, da obrigação de recuperar e/ou indenizar os danos causados e, ao usuário, da contribuição pela utilização de recursos ambientais com fins econômicos.

Entretanto, em confronto com a essencialidade do meio ambiente, é notório que a sua degradação tomou proporções desastrosas, colocando-se em destaque o controle nas metas dos Estados.

Importante destacar que não se pode explanar acerca da proteção do meio ambiente, sem que seja relevada a importância da Conferência das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente, ocorrida em Estocolmo em 1972.

Conforme assevera José Marcos Domingues de Oliveira (1995, p. 6), esta conferência representou um marco na luta em prol do meio ambiente, uma vez que

“representou uma tomada de consciência da Comunidade das Nações para um problema que ultrapassava fronteiras, deitando seu espectro em toda a espécie humana”.

Aduzem ainda Melissa Folmann e Raphael Bernardes (2005, p. 89) sobre a manifesta relevância da Conferência de Estocolmo de 1972:

[...] a partir da Conferência o sistema político-econômico-social tinha então uma nova missão: buscar tutelar o meio ambiente, preservando-o para as gerações presentes e futuras. O antropocentrismo ficou inerente no objetivo da nova sociedade em desenvolvimento, ou seja, proteger-se-ia o meio ambiente não pelo que representa, mas, pela necessidade do homem – A relação de pertença e a disparidade jurídica entre homem – meio ambiente alicerçou-se ainda mais com o passar do tempo e a propagação de diplomas intitulados de protetores do meio ambiente.

Ante a preocupação externada pelos Estados, a Constituição Federal, em seu art. 225, dispôs que “todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem comum de uso do povo e essencial à sadia qualidade de vida [...]”, explicitando ainda a incumbência do Poder Público e da coletividade a “defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações”.

Quanto ao preceito constitucional, de grande valia o exposto pelo doutrinador ambientalista Rui Carvalho Piva (2000, p. 33-34):

Pois bem, ao estabelecer que o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado é um bem de uso comum do povo a que todo têm direito, o nosso legislador constitucional traçou as diretrizes que nos permitem a identificação da natureza jurídica deste direito. Se o uso deste bem está disponível e assegurado para todos, certamente estamos diante de um bem vinculado a interesses transindividuais, mais do que individuais. Estamos também diante de um bem cuja titularidade, restrita à sua faculdade de uso, é indeterminada, porque todos é um pronome indefinido, cuja utilização instaura a indeterminação. Ou seja, sem qualquer preocupação com a eventual identificação de um paradoxo, podemos dizer que o legislador determinou a indeterminação de pessoas titulares do uso do bem ambiental. Mais ainda, ao determinar este uso comum, o legislador determinou estabeleceu a natureza indivisível deste direito ao meio ambiente equilibrado. Finalmente na ausência de qualquer referência a outros vínculos preexistentes, fica permitida a conclusão no sentido de que a circunstância de fato é o elemento que aglutina as pessoas com direito a esta qualidade de equilíbrio.

Ainda, Paulo Affonso Leme Machado (2005, p. 118) aponta a definição dada ao direito ao meio ambiente pelo Supremo Tribunal Federal, no voto relatado pelo eminente Ministro Celso de Mello, como:

[...] um típico direito de terceira geração que assiste, de modo subjetivamente indeterminado, a todo o gênero humano, circunstância essa que justifica a especial obrigação – que incumbe ao Estado e à própria coletividade – de defendê-lo e de preservá-lo em benefício das presentes e futuras gerações.

Isso posto, destaca-se que o fim buscado é a obtenção do desenvolvimento sustentável. Portanto, não se visa tão-somente a preservação do meio ambiente, mas que este seja preservado sem que constitua impedimento ao desenvolvimento econômico.

Em relação ao desenvolvimento sustentável, convém ressaltar o a concepção do doutrinador José Marcos Domingues de Oliveira de que “*Desenvolvimento sustentável* consiste no progresso da atividade econômica compatível com a utilização racional dos recursos ambientais” (1995, p. 12).

Destarte, observa-se que a promoção da defesa do meio ambiente integra o desenvolvimento nacional, em consonância com o previsto nos artigos constitucionais 3º e 170, de modo que se visa “um desenvolvimento ambiental, um desenvolvimento econômico, um desenvolvimento social. É preciso integrá-los no que se passou a chamar de ‘desenvolvimento sustentado’” (MACHADO, 2005, p. 142).

De igual forma, nota-se que não se mostra possível a idéia de desenvolvimento sem a devida proteção do meio ambiente, pois enquanto aparentemente a economia evolui, por outro lado, a destruição do meio ambiente torna claro o retrocesso, sendo necessário mencionar que os lucros obtidos podem não ser suficientes para a reconstrução, se admissível, do meio ambiente em um

futuro próximo.

## 2.1 O DIREITO AMBIENTAL

Tendo por objetivo a proteção do meio ambiente, o Estado introduz normas jurídicas que representam direitos e deveres aos indivíduos, que unem forças para que seja alcançado o interesse público para o bem de todos.

É de se mencionar os ensinamentos de Rousseau, apontados por Celso Antônio Bandeira de Mello (2006, p. 47), que concebia o Estado de Direito calcado no princípio da igualdade entre os homens, que são nascem livres, mas a fim de se obter uma organização da vida social, cedem parte de sua liberdade a um Poder comandante.

Já Alfred Augusto Becker, (1998, p. 184) afirma que “o Poder do Estado é o poder dos Indivíduos que se *transindividualizou*”, ressaltando que:

A capacidade de agir (Poder) dos indivíduos, em fase dinâmica (atividade), converge para o centro de gravidade (Bem Comum autêntico ou falso) e deste irradia-se. O fenômeno da *transindividualização da capacidade e agir (Poder) dos indivíduos ocorre precisamente naquele momento em que ela se irradia de um único centro de convergência (Bem Comum)*. E transindividualizando-se, aquele poder (capacidade de agir) deixa de ser o do *indivíduo* e passa a constituir o Poder (capacidade de agir) do *Ser Social – Estado – gerado* (criação continuada) pelos indivíduos. [...] Este Ser Social – Estado – é um fenômeno de natureza *espiritual*. A embriogenia do Estado é de natureza essencialmente *psicológica*; uma espécie de solidariedade psicológica *continuada* entre os indivíduos mediante a qual uma idéia é *criada e realizada*. Esta idéia é uma *relação* (a relação genética ou constitucional do Estado) e a realização da idéia é a realização da relação, isto é, a atuação *dinâmica* da relação. O Estado é uma realidade espiritual, contudo não é realidade *exterior* ao homem e à sua atividade; o Estado existe *nos atos (agir) e pelos atos (agir)* dos indivíduos que são seus criadores; e é nesta atividade (*agir*) *contínua e relacionada* ao Bem Comum que consiste a realidade do Estado (BECKER, 1998, p. 185-186).

Assim, ambos os autores justificam as normas impostas pelo Estado na pretensão da organização social ou um bem comum.

Nessa concepção, a proteção do meio ambiente é elencada como objetivo do Estado e que, embora representem restrições aos indivíduos, é necessário que sejam impostas regras para o seu sucesso, as quais representam o exercício do poder que lhe foi atribuído em prol de um bem comum e que se legitima na concessão de parte da liberdade dos próprios indivíduos.

Vale dizer que, nos termos lecionados por Geraldo Ataliba (2000, p. 27):

A lei (expressão mais eminente e solene do direito) é o instrumento da vontade do estado, que obriga os comportamentos humanos a realizarem os objetivos visados por aquela vontade: tanto comportamentos de agentes seus quanto os de terceiros sujeitos a seu poder.

Desta forma, a lei ambiental surge no ordenamento jurídico como uma evolução dos Estados, em uma evidente preocupação com o meio ambiente, que estabelecem normas objetivando a sua preservação.

Para o Rui Carvalho Piva (2000, p. 47), o Direito Ambiental consubstancia-se no “ramo do direito positivo difuso que tutela a qualidade de vida humana com qualidade através de normas jurídicas protetoras do direito à qualidade do meio ambiente e dos recursos ambientais necessário ao seu equilíbrio ecológico”.

O Direito Ambiental, também encontrado sob as nomenclaturas de Direito Ecológico, Direito de Proteção da Natureza, Direito do Meio Ambiente e Direito do Ambiente, é entendido pelo jurista Paulo de Bessa Antunes (2005, p. 9) como:

[...] um direito que tem por finalidade regular a apropriação econômica dos bens ambientais, de forma que ela se faça levando em consideração a sustentabilidade dos recursos, o desenvolvimento econômico e social, assegurando aos interessados a participação nas diretrizes a serem adotadas, bem como padrões adequados de saúde e renda.

Ainda, fraciona o Direito Ambiental em três estratos: o direito ao meio ambiente, o direito sobre o meio ambiente e o direito do meio ambiente, salientando que “na medida em que o direito ao meio ambiente é um direito humano

fundamental que cumpre a função de integrar os direitos à saudável qualidade de vida, ao desenvolvimento econômico e à proteção dos recursos naturais” (BESSA, 2005, p. 9).

A seu turno, o doutrinador Édis Milaré (2005, p. 155) conceitua o Direito do Ambiente como:

O complexo de princípios e normas coercitivas reguladoras das atividades humanas que, direta ou indiretamente, possam afetar a sanidade do meio ambiente em sua dimensão global, visando à sua sustentabilidade para as presentes e futuras gerações.

Por fim, é mister destacar que, embora o Direito Ambiental possua um sistema de princípios e normas específicos, sua autonomia é amplamente discutida. Isso porque, tal como ocorre com os outros ramos do Direito, não há como concebê-lo individualmente a par dos demais ramos da Ciência Jurídica.

É o que se vê na multidisciplinariedade do Direito Ambiental, que agrupa também conhecimentos de outras disciplinas e ciências, tais como a Ecologia, Economia, Geologia e etc., e ainda matérias jurídicas como o Direito Constitucional, Direito Administrativo, Direito Civil, Direito Penal e outras.

Constata-se, com isso, que o Direito Ambiental pode ser considerado como um estrato do direito específico, porém, não autônomo, devendo ser examinado tomando-se a conjuntura existente entre as disciplinas.

## 2.2 OS PRINCÍPIOS DO DIREITO AMBIENTAL

Os princípios norteiam a formulação, interpretação e aplicação das normas de determinado ramo do direito, tornando-o um sistema.

É de se observar que os princípios encontram semelhanças com os valores, sendo ambos marcados pela abstração e generalidade, embora em graus diversos

de intensidade. Desta forma, aduz Ricardo Lobo Torres (2005, p. 22) que a diferença reside em razão dos valores serem “idéias absolutamente abstratas, supraconstitucionais e insuscetíveis de se traduzirem em linguagem constitucional” enquanto os princípios “se situam no espaço compreendido entre os valores e as regras, exibindo em parte a generalidade daqueles e a concretude das regras. Conclui o autor que “os valores se concretizam, se atualizam e se expressam pelos princípios”.

A propósito, Celso Antonio Bandeira de Mello (1996, p. 545) afirma que:

Princípio é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para a sua exata compreensão e inteligência exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a inteligência das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo. Violar um princípio é muito mais grave que transgredir uma norma qualquer.

Isso posto, tendo em vista que o Direito Ambiental constitui especializado e peculiar ramo do Direito, este possui princípios e normas próprias a fim de regular as relações que envolvem o meio ambiente.

Os princípios característicos do Direito Ambiental foram inicialmente determinados na Conferência de Estocolmo em 1972, sendo revistos e ampliados na ECO-92.

O estudo do tema demonstra que, ante a ausência de enumeração expressa na Constituição Federal, como ocorreu com a Ordem Econômica, é grande a divergência doutrinária acerca dos princípios existentes no ramos do Direito Ambiental.

Assim, indica Simone Martins Sebastião (2006, p. 195-197) como princípios estruturantes do Direito Ambiental, os princípios da precaução e/ou prevenção, da responsabilização e/ou poluidor-pagador e da cooperação. Complementando ainda

com os princípios extraídos do art. 225 da Constituição Federal de 1988, quais sejam, os princípios da essencialidade do meio ambiente, da equidade intergeracional e o da incolumidade do meio ambiente.

### 2.2.1 Princípio da Essencialidade do Meio Ambiente

O princípio da essencialidade do meio ambiente encontra outras denominações na doutrina. Assim, é denominado por Paulo Afonso Leme Machado de princípio do direito à sadia qualidade de vida, por Paulo de Bessa Antunes de princípio do direito fundamental e por Édis Milaré de princípio do ambiente ecologicamente equilibrado.

Tal princípio, embora diversas a sua nomenclatura, reside na idéia do direito ao meio ambiente como direito fundamental, tendo sido previsto tanto na Declaração de Estocolmo de 1972 como reafirmado na Conferência das Nações Unidas sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento, a ECO 92, ocorrida no Rio de Janeiro (ANTUNES, 2005, p. 26):

Princípio 1 – Os seres humanos constituem o centro das preocupações relacionadas com o desenvolvimento sustentável. Têm direito a uma vida saudável e produtiva em harmonia com o meio ambiente.

Vale dizer que Alexandre de Moraes (2003, p. 59) classifica os direitos fundamentais em três gerações. A primeira geração engloba os direitos e garantias individuais e políticos clássicos (liberdades públicas). A segunda geração, por sua vez, é a dos direitos sociais, econômicos e culturais. E, por fim, na terceira geração dos direitos de solidariedade ou fraternidade é que se encontra o direito ao meio ambiente equilibrado.

Em relação ao princípio em estudo, urge ressaltar que a concessão de uma

boa qualidade de vida deve constituir um dos fins a ser buscado pelos Estados, sendo apenas atingida com a conciliação com meio ambiente equilibrado.

Desta forma, o autor Paulo Affonso Leme Machado (2005, p. 54) assevera que “a qualidade de vida é um elemento finalista do Poder Público, onde se unem felicidade do indivíduo e o bem comum, com o fim de superar a estreita visão quantitativa, antes expressa no conceito de nível de vida”.

Salienta ainda Édis Milaré (2005, p. 158) que:

O reconhecimento do direito a um meio ambiente sadio configura-se, na verdade, como extensão do direito à vida, quer sob o enfoque da própria existência física e saúde dos seres humanos, quer quanto ao aspecto da dignidade dessa existência – a qualidade de vida –, que faz com que valha a pena viver.

Portanto, o direito à sadia qualidade de vida encontra-se intimamente ligado a outros direitos fundamentais, tais como o direito à dignidade humana, direito à vida, direito à saúde e outros, sendo manifesto que esses direitos apenas são alcançados quando conjuntamente assegurados.

### 2.2.2 Princípio da Equidade aos Recursos Naturais

Cumprir mencionar que tal princípio pode ser visto por dois aspectos.

O primeiro constitui no acesso a todos aos recursos naturais, de acordo com o que elenca a Constituição Federal, art. 225, ao dizer que o meio ambiente é “bem de uso comum do povo”.

Deve-se, portanto, oportunizar o acesso aos recursos naturais igual a todos os iguais. O acesso pode ser dividido em pelo menos três classificações: “acesso visando ao consumo do bem (captação de água, caça, pesca), acesso causando poluição (acesso à água ou ao ar para lançamento de poluentes; acesso ao ar para

a emissão de sons) e acesso à contemplação da paisagem“ (MACHADO, 2005, p. 57).

O segundo ponto do princípio da equidade aos recursos naturais concerne à uma visão para o futuro.

A preservação do meio ambiente não constitui apenas preocupação atual, mas, conforme ocorre, ganha cada vez mais destaque ao decorrer do tempo. É de se notar assim que os atos praticados hoje influirão gravemente no futuro das próximas gerações, de modo que as políticas de proteção atualmente adotadas serão a garantia de proporcionar qualidade de vida aos descendentes dessa geração.

É nesta percepção que se define o princípio da equidade intergeracional como a preservação do meio ambiente não apenas para o seu presente usufruto, mas também o das gerações que estão por vir.

Nesse sentido, observa-se que “a equidade no acesso aos recursos deve ser enfocada não só com relação à localização especial dos usuários atuais, como em relação aos usuários potenciais das gerações vindouras” (MACHADO, 2005, p. 57).

No tocante a este princípio, pode-se afirmar que este se relaciona à solidariedade, posto que este sentimento deve ser inculcado dentro dos indivíduos dessa geração para que pratiquem suas atividades a fim de manter incólume o meio ambiente para aqueles que virão, deixando de lado qualquer visão egoística, na qual o usufruto dos recursos naturais acabam por esgotá-los.

### 2.2.3 Princípio da Participação

O art. 225 da Constituição Federal estabelece que se impõe ao Poder

Público e à coletividade defender e preservar o meio ambiente ecologicamente equilibrado para as presentes e futuras gerações.

Isso posto, nota-se que o princípio da participação consubstancia-se na ação conjunta tanto do Estado quanto da sociedade para a preservação do meio ambiente.

Cita-se como exemplo da incidência deste princípio a realização de audiências públicas nos processos de licenciamento ambiental que necessitem do estudo de impacto ambiental (MILARÉ, 2005, p. 162).

Vislumbra-se que o princípio da participação é umbilicalmente ligado à informação.

Com isso, é de se dizer que não há como pretender que a sociedade participe na conservação do meio ambiente se esta não é devidamente informada. Desta forma, de acordo com o posicionamento do douto jurista Édis Milaré (2005, p. 163), “os cidadãos com acesso à informação têm melhores condições de atuar sobre a sociedade, de articular mais eficazmente desejo e idéias e de tomar parte ativa nas decisões que lhes interessam diretamente [...]”.

É no art. 10 da Declaração do Rio de Janeiro de 1992, que restou consignado o princípio da participação: “O melhor modo de tratar as questões do meio ambiente é assegurando a participação de todos os cidadãos interessados, no nível pertinente”.

Celso Antonio Pacheco Fiorillo (2001, p. 37-40) aponta juntamente com o direito à participação como elemento fundamental para a efetivação do princípio da participação a educação ambiental.

Este autor, com razão, defende a conscientização ecológica do povo por meio da educação ambiental, em consonância ao disposto no § 1º, do art. 225, da

Constituição Federal.

#### 2.2.4 Princípio da Precaução

O princípio da precaução foi previsto na Declaração do Rio de Janeiro realizada na Conferência das Nações Unidas para o Meio Ambiente e Desenvolvimento de 1992, enunciando que deve ser observado pelos Estados a fim de evitar a degradação ambiental, *in verbis*:

De 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 ou 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.

Este princípio tem por escopo a adoção de medidas para evitar a destruição do meio ambiente no futuro. Vale observar que não se trata de perigos iminentes, mas de proteger interesses ambientais contra ofensas futuras.

Constata-se que o princípio da precaução é verificado em casos em que, incertos os resultados ambientais de determinados produtos ou tecnologias, opta-se prudentemente que sejam estes evitados, ante o risco de produzirem danos irreparáveis.

É de se ressaltar que as medidas preventivas calcadas no princípio da cautela são concernentes aos recursos disponíveis em cada local, o que ocasiona a utilização de formas diferentes em cada Estado.

Paulo de Bessa Antunes (2005, p. 33) transcreve em sua obra a definição do princípio da precaução dada pelo grupo ambientalista Greenpeace de que: “Não emita uma substância se não tiver provas de que ela não irá prejudicar o meio ambiente”, discordando, no entanto, de tal conceito. É que para este autor a

quantidade de substâncias inócuas é ínfima, além de não ser possível constatar exatamente que uma atividade não representa risco ao ambiente.

Aduz o doutrinador ambientalista que as atividades são realizadas mediante uma análise de seu custo e benefício, sendo de suma importância a adoção de “medidas para que os eventos negativos se reduzam a níveis cada vez mais inferiores; ou, caso entendamos que o risco está em um nível insuportável, que a sociedade coletivamente arque com os custos da opção adotada” (ANTUNES, 2005, p. 33-34).

É este resumidamente o principal significado do princípio da precaução de que, não sendo certo o resultado que irá produzir, a melhor opção é que a atividade seja realizada com a devida cautela ou, sopesados os custos e benefícios, até mesmo evitada.

#### 2.2.5 Princípio da Prevenção

O princípio da prevenção não pode ser confundido com o princípio da precaução.

Enquanto o princípio da precaução é aplicado em atividades cujos riscos não são conhecidos, o princípio da prevenção incide justamente nas situações em que já se tem ciência do impacto ambiental, sendo possível aferir o nexo de causalidade entre a conduta a ser praticada e os resultados provocados.

Nesse sentido, afirma Ricardo Lobo Torres (2005, p. 35) que “caracteriza-se pelo dever de prevenir o risco quando, pela experiência, seja possível estabelecer uma relação de causalidade”.

É com base neste princípio que se fundamenta a exigência do Poder Público do Estudo de Impacto Ambiental, licenciamento ambiental, testes e procedimentos

de notificação prévia à inserção de produtos no mercado, limitação de valores para a emissão de poluentes e etc.

Quanto a esse princípio, vale transcrever as considerações efetuadas pelo autor Paulo de Bessa Antunes (2005, p. 36):

É importante deixar consignado que a **prevenção de danos, tal como presente no princípio ora examinado, não significa – em absoluto – a eliminação de danos**. A existência de danos ambientais originados por um empreendimento específico é avaliada em conjunto com os benefícios que são gerados pelo mencionado empreendimento e, a partir de uma análise balanceada de uns e outros é que surge a opção política consubstanciada no deferimento ou indeferimento do licenciamento ambiental.

Isso posto, verifica-se que o princípio da prevenção é amplamente verificado nas atividades ambientais, baseando importantes instrumentos do controle da degradação ambiental.

#### 2.2.6 Princípio do Poluidor-pagador e do Usuário-pagador

A princípio, convém mencionar que o princípio do poluidor-pagador não se confunde com o princípio do usuário-pagador. Há autores, como Paulo Affonso Leme Machado (2005, p. 59), que defendem que o princípio do usuário-pagador contém o princípio do poluidor-pagador.

O princípio do usuário-pagador consiste na obrigação do usuário em arcar com os custos pelo uso direto dos recursos ambientais ou pelos serviços destinados a manter a qualidade ambiental e o equilíbrio ecológico, de modo a desonerar o Poder Público e a coletividade.

Alerta-se ainda que o princípio do usuário-pagador não pode ser considerado como sanção ao usuário, posto inexistir caráter ilícito em seu comportamento (MACHADO, 2005, p. 60).

É a posição também externada por Édis Milaré (2005, p. 71)

[...] o usuário que paga, paga naturalmente por um direito que lhe é outorgado pelo Poder público competente, como decorrência de um ato administrativo legal (que às vezes pode até ser discricionário quanto ao valor e às condições); não tem qualquer conotação penal, ao menos que o uso adquirido por direito assuma a figura de abuso, que contraria o direito.

De igual forma, o objetivo do princípio do poluidor-pagador é o de determinar àqueles que se beneficiam das atividades poluidoras especificadamente que arquem com o ônus de reparar os danos causados retirando-os da sociedade.

Nesse sentido Paulo de Bessa Antunes (2005, p. 40) explica que:

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 PPP busca, exatamente, eliminar ou reduzir tal subsídio a valores insignificantes [...].

Já, sob a perspectiva econômica, afirma-se que o princípio do poluidor-pagador tem por escopo a internalização dos custos externos, de modo que os agentes econômicos, ao calcular o custo de produção, devem contabilizar o custo social da poluição que gera.

É que o que assevera Cristiane Derani (*apud* MILARÉ, 2005, p. 164):

[...] durante o processo produtivo, além do produto a ser comercializado, são produzidas “externalidades negativas”. São chamadas externalidade porque, embora resultantes da produção, são recebidas pela coletividade, ao contrário do lucro, que é percebido pelo produtor privado. Daí a expressão “privatização de lucros e socialização das perdas”, quando identificadas as externalidades negativas. Com a aplicação do princípio do poluidor-pagador, procura-se corrigir este custo adicionado à sociedade, impondo-se sua *internalização*. Por isto, este princípio é também conhecido como o *princípio da responsabilidade*. (grifos no original).

É preciso cuidado para que não se distorça o sentido do princípio do poluidor-pagador, pois este não se traduz em autorização para poluir mediante pagamento, em outras palavras, é inadmissível que o conceba como a possibilidade

de poluir o meio ambiente, desde que se pague.

Ao contrário, tal princípio tem por escopo principal tanto a prevenção quanto à repressão dos danos. Assim, inicialmente, visa-se evitar o dano ambiental. No entanto, tendo este ocorrido, passa-se ao caráter repressivo desde princípio, buscando a reparação dos estragos.

Vale ressaltar que o Paulo Affonso Leme Machado (2005, p. 60) adverte que o princípio do poluidor-pagador tem por fim a coibição do enriquecimento ilegítimo, coincidente na idéia de que “o poluidor que usa gratuitamente o meio ambiente para nele lançar os poluentes invade a propriedade pessoal de todos os outros que não poluem, confiscando o direito de propriedade alheia”.

A Declaração do Rio de 1992 trouxe expressamente o princípio do poluidor-pagador em seu princípio 16:

As autoridades nacionais devem procurar promover a internalização dos custos ambientais e o uso de instrumentos econômicos, tendo em vista a abordagem segunda a qual o poluidor de, em princípio, arcar com o custo da poluição, com a devida atenção ao interesse público e sem provocar distorções no comércio e nos investimentos internacionais.

No ordenamento jurídico brasileiro, observa-se que o princípio do poluidor-pagador restou agasalhado pela Lei de Política Nacional do Meio Ambiente, Lei 6.938/81, art. 4º, inciso VII, ao dispor “à imposição, ao poluidor e ao predador, da obrigação de recuperar e/ou indenizar os danos causados e, ao usuário, da contribuição pela utilização de recursos ambientais com fins econômicos”.

Logo, considerando que pelo princípio em destaque os custos da poluição gerada deve ser incorporada no custo de produção, cumpre especificar a qual poluidor se atribui a obrigação de pagar.

A referida Lei de Política Nacional do Meio Ambiente define como poluidor (art. 3º, IV), “a pessoa física ou jurídica, de direito público ou privado, direta ou

indiretamente, por atividade causadora de degradação ambiental”, que, por sua vez, consiste na “alteração adversa das características do meio ambiente” (art. 3º, II).

Destarte, extrai-se que quem deve pagar é aquele que por sua atividade provoca alteração da qualidade ambiental, ou seja, aquele que detém o controle das condições que resultam na poluição, de modo que pode se precaver para que estas não ocorram.

### 3 O TRIBUTO

O tributo constitui obrigação exigida já há muito tempo. Anteriormente, dotado de carácter sancionatório, com o desenvolvimento das sociedades, veio a perder tal característica, de modo que, nos dias atuais, o tributo não mais é tido como uma pena, mas constitui um dos instrumentos do Estado Democrático de Direito.

É que, a medida que o Estado Democrático de Direito significa haver solidariedade entre os cidadãos, o tributo busca arrecadar dinheiro para possibilitar ao Estado fornecer serviços públicos a fim de atender o interesse da coletividade, o Bem Comum<sup>1</sup>. Assim, o dinheiro arrecadado, ao menos em tese, retorna a todos em forma de educação, saúde, moradia, saneamento básico, estradas e etc.

#### 3.1 O DIREITO TRIBUTÁRIO

As regras do direito existem para organizar a conduta das pessoas, umas com relação às outras, de modo que se verifica que as normas de direito são direcionadas a regular comportamentos humanos.

As obrigações tributárias existentes entre os indivíduos e o Poder Público, cujo objeto é o tributo são devidamente normatizadas pelo Direito Tributário.

Desta forma, observa-se que Paulo Barros de Carvalho conceitua como “direito tributário positivo é ramo didaticamente autônomo do direito, integrado pelo conjunto de proposições jurídico-normativas que correspondam, direta ou

---

<sup>1</sup> “Em cada Estado há uma concepção do mundo específica que predomina – sobre as demais concepções. Esta concepção do mundo predominante sobre as outras, quando se refere à finalidade da vida social, determina o conteúdo do Bem Comum específico ao respectivo Estado” (BECKER, 1998, p. 164).

indiretamente, à instituição, arrecadação e fiscalização de tributos” (2007, p.15).

Luciano Amaro simplifica e expõe o Direito Tributário como “a disciplina jurídica dos tributos” (2006, p. 2).

A propósito, define-se que o “*Direito tributário* é o ramo do direito público que rege as relações jurídicas entre o Estado e os particulares decorrentes da atividade financeira do Estado, no que se refere à obtenção de receitas que correspondam ao conceito de tributos” (SOUZA, 1964, p. 25).

Por sua vez, Geraldo Ataliba declara que o conteúdo principal das normas tributárias é o comando de “entregue dinheiro ao Estado” (2000, p. 21), definindo que “Direito tributário objetivo é o conjunto de normas jurídicas que regula a tributação, entendendo-se por tributação a ação estatal de tributar (isto é, exigir tributos)” (2000, p. 52).

Vale dizer que o Direito não pode ser visto de forma estratificada, mas sim como um todo. Por esta razão, a referida “autonomia” atribuída ao Direito Tributário por determinados autores não pode ser tida de forma absoluta, mas sim vista com certa reserva.

É que, em que pese toda a discussão doutrinária acerca do tema, o Direito Tributário não possui, tal como outros ramos do Direito, autonomia absoluta, de modo que, embora constitua um conjunto de normas, com princípios próprios, é necessário que seja interpretado em consonância com as demais normas do ordenamento jurídico.

É notória a inexistência da autonomia absoluta ao verificar que o Direito Tributário encontra profunda relação com o Direito Constitucional, que delimita a competência tributária de cada ente tributário, ou ainda, nos conceitos, como de pessoa, retirados do Direito Civil na interpretação do Direito Tributário.

Desta forma, conforme elucida Paulo de Barros Carvalho, o Direito Tributário deve ser concernido dentro da idéia de um sistema único de direito, pois não se pode considerá-lo unicamente, mas deve-se atentar aos diversos ramos do direito, tal como o administrativo, constitucional, civil e etc. (2007, p. 15).

### 3.2 O CONCEITO DE TRIBUTO

O vocábulo “tributo” apresenta diversos significados, que são apontados por Paulo Barros de Carvalho (2007, p. 19) como: a) “quantia em dinheiro”; b) “prestação correspondente a dever jurídico do sujeito passivo”; c) “direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo”; d) “relação jurídica tributária”; e) “norma jurídica tributária; e f) “norma, fato e relação jurídica”.

Geraldo Ataliba (2000, p. 53) assevera que “tributo é a expressão consagrada para designar a obrigação *ex lege*, posta a cargo de certas pessoas, de levar dinheiros aos cofres públicos”. Além disso, complementa declarante que a expressão tributo “indica a relação jurídica que se constitui no núcleo do direito tributário, já que decorre daquele mandamento legal capital, que impõe o comportamento mencionado”.

Por sua vez, Luciano Amaro dispõe que “tributo é a prestação pecuniária não sancionatória de ato ilícito, instituída em lei e devida ao Estado ou a entidades não estatais de fins de interesse público” (2006, p. 25).

Em que pese as definições doutrinárias dadas ao tributo, passa-se a analisar pontualmente o conceito legal de tributo conferido no Código Tributário Nacional, Lei

5.172/66, que o define em seu art. 3º<sup>2</sup>:

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.

Em primeiro lugar, atenta-se que tributo constitui prestação, ou seja, representa o objeto da obrigação ao qual o sujeito passivo deve cumprir para então se desonerar. Ademais, determina o legislador que tal obrigação de prestar deve ser efetuada mediante pecúnia, melhor explicitando, dinheiro.

A propósito:

A prestação é em pecúnia, em dinheiro. Sua liquidação é que pode ser em espécie, desde que a lei assim o preveja, permitindo que determinado bem seja dado em pagamento, embora haja quem entenda que dependeria de previsão em lei complementar, pois seria uma nova forma de extinção do crédito tributário ainda não prevista no CTN. De qualquer forma, o contribuinte sempre poderá cumprir sua obrigação mediante pagamento em dinheiro [...]. Obrigações não pecuniárias. Não são tributos o serviço militar obrigatório, o trabalho no Tribunal do Júri, o trabalho nas eleições e toda a obrigação que, embora decorra de lei, não seja pecúnia (PAUSEN, 2000, p. 328-329).

Quanto à compulsoriedade do tributo, observa-se que o tributo é uma imposição do Estado.

Nota-se que constituindo uma obrigação compulsória, o Estado não fica na expectativa de receber o tributo caso o contribuinte tenha vontade de pagá-lo, mas, ocorrido o fato gerador, a hipótese de incidência, nasce a prestação obrigatória ao sujeito passivo.

Paulo Barros de Carvalho salienta que “concretizado o fato previsto na norma jurídica, nasce, automática e infalivelmente, o elo mediante o qual alguém

---

<sup>2</sup> Vale aqui realizar a ressalva enunciada por Hugo de Brito Machado: “Sabe-se que, em princípio, não é função da lei conceituar. A lei deve conter uma regra de comportamento. Entretanto, em face de controversas, às vezes a lei deve estabelecer conceitos. Isso aconteceu com o conceito de tributo, que é atualmente, no Brasil, legalmente determinado” (2007, p. 83).

ficará adstrito ao comportamento obrigatório de uma prestação pecuniária” (2007, p. 25).

Outra característica do tributo reside no fato deste não constituir penalidade. Explica-se. O tributo não possui caráter sancionatório, visto que não decorre de ato ilícito, tal como acontece com a multa. Assim, a obrigação de pagar tributo surge com a ocorrência de atos lícitos expressamente elegidos pelo legislador como fato gerador.

Outrossim, destaca Leandro Paulsen que, em relação à multa administrativa, “não há que se confundir tributo em si com a receita, também derivada e compulsória, que são as multas administrativas por prática de ato ilícito, fundadas no poder de punir, e não no poder fiscal”(2000, p. 329).

A necessidade da instituição do tributo em lei é a flagrante aplicação do princípio da legalidade. Desta forma, a obrigação tributária decorre unicamente de previsão legal, o que afasta as obrigações de cunho contratual – voluntárias – e *ex delicto* advindas de ato ilícito.

Ademais, o tributo constitui atividade plenamente vinculada, razão pela qual, ocorrendo o fato gerador da obrigação tributária, a autoridade fiscal “tem o dever de apurá-lo, de constituir o crédito tributário, através do lançamento, e de exigir o cumprimento da obrigação pelo contribuinte” (PAULSEN, 2000, p. 329), inexistindo assim qualquer juízo de oportunidade e conveniência, ou, em outras palavras, discricionariedade.

Por derradeiro, observa-se as ponderações feita por Augusto Alfredo Becker (1998, p. 259):

Realizando-se a hipótese de incidência sobre ela incide, automaticamente, a regra jurídica. A *relação jurídica* é uma consequência (efeito jurídico) daquela incidência da regra jurídica sobre a sua respectiva hipótese de incidência.

A regra jurídica especificamente *tributária* é a que, incidindo sobre fato lícito, irradia relação jurídica em cujo pólo negativo situa-se, na posição de *sujeito passivo*, uma pessoa qualquer e em cujo pólo positivo, situa-se, na posição de *sujeito ativo*, um Órgão estatal de função executiva e com personalidade jurídica.

A relação jurídica tributária (como, aliás, qualquer outra relação jurídica) vincula o sujeito passivo ao sujeito ativo, impondo ao sujeito passivo o *dever* de efetuar uma predeterminada *prestação* e atribuindo ao sujeito ativo o *direito* de obter a prestação.

O tributo é *objeto* daquela prestação que satisfaz aquele dever.

Isso posto, vale dizer ainda que o tributo origina-se de atividade legislativa, sendo cobrado por meio de atividade administrativa, de acordo com os ditames da lei.

No tocante à natureza jurídica do tributo, é de se mencionar que se trata de obrigação de direito público, ou seja, determinada pelo Estado por meio de expressa previsão legal.

### 3.3 A FUNÇÃO SOCIAL DO TRIBUTO

A primeira vista, o tributo presta-se unicamente para a arrecadação de dinheiro para o Estado custear suas atividades em busca do Bem Comum.

Entretanto, como função do Estado não se pode ater tão-somente na arrecadação de recursos financeiro, quando é então denominado como tributo fiscal.

Isso porque há ainda os tributos extrasfiscais e parafiscais.

O tributo fiscal é conceituado como “aquele instituído com o objetivo de proporcionar recursos ao Estado para o cumprimento de suas finalidades, ou seja, satisfação das necessidades públicas” (ROSA JUNIOR, 2005, p. 219).

Por sua vez, pode-se definir o tributo extrafiscal como “aquele cuja instituição visa a sua utilização pelo Estado como instrumento para intervenção no domínio econômico ou social. (ROSA JUNIOR, 2005, p. 219).

É de se ressaltar que o tributo extrafiscal não perde o intuito de arrecadação de dinheiro, mas esta passa ser finalidade secundária.

Nesse sentido:

[...] o Estado para a solução dos problemas econômicos e sociais, passou a gozar de uma opção quanto às medidas de que dispõe para alcançar o objetivo antes referido. Além das medidas de ordem coercitivas e geralmente proibitivas, pode obter o mesmo resultado através da utilização do tributo com finalidade *extrafiscal*, como instrumento de intervenção, permitindo-lhe uma atividade menos coercitiva e mais respeitosa da liberdade dos indivíduos. (SOUZA *apud* ROSA JUNIOR, 2005, p. 6).

[...] Quando o Estado utiliza o tributo com fim extrafiscal, isso não significa que desapareça a intenção de auferir receita, pois esta persiste, embora de forma secundária.

Cumprе ressaltar, também, que a atividade financeira do Estado difere da exercida pelo particular, porque a riqueza para o Estado constitui apenas um meio para que possa cumprir sua finalidade de satisfação das necessidades públicas, enquanto para o particular a riqueza constitui o fim por ele visado (SOUZA *apud* ROSA JUNIOR, 2005, p. 8).

Com isso, tem-se como exemplo de tributo extrafiscal a elevação dos tributos de terras improdutivas (CF, 153, § 4º); o IPTU progressivo (182, § 4º, II, CF) e outros; impostos de importação e exportação, empregados como instrumentos da política cambial e do comércio exterior (arts. 21 a 26 do CTN); ICMS seletivo (CF, art. 155, § 2º, III).

Difere-se ainda o tributo extrafiscal do tributo parafiscal:

Os tributos extrafiscais não se confundem com os tributos parafiscais. Os tributos extrafiscais, como mostrado antes, caracterizam-se por serem empregados pelo Estado como instrumento de intervenção nos domínios econômico e social. Por outro lado, os tributos parafiscais, embora possam ter uma finalidade extrafiscal, caracterizam-se pelo fato de não serem arrecadados pela União mas por outras entidades, públicas ou privadas, designadas pela lei em proveito de suas próprias finalidades, com INSS, OAB, CREA, SENAI, SESC, SESI etc. (CF, art. 149). (p. 219).

Portanto, observa-se que a função do tributo não se restringe à arrecadação de dinheiro para os cofres público, podendo atuar também como instrumento de controle da atividade econômica, proteção de direitos fundamentais e outros.

Aqui, vale ponderar o entendimento do autor Marco Aurélio Greco de que “a partir de uma perspectiva do Estado Social – que não podemos ver a tributação apenas como técnica arrecadatória ou de proteção ao patrimônio; devemos vê-la também da perspectiva da viabilização da dimensão social do ser humano” (2005, p. 179).

Como se vê o tributo ampliou o seu alcance, de modo que é aplicado atualmente para diversos fins, destacando dentre eles a proteção de direitos fundamentais, como o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado.

### 3.4 OS PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS

A Constituição Federal de 1988 aponta os principais princípios aplicáveis ao Direito Tributário.

É de se dizer que os princípios constitucionais, concentrados em sua grande maioria no art. 150, visam fundamentalmente instituir limitações aos entes tributantes, quais sejam, União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Assim, o legislador constituinte os dirige principalmente ao legislador infraconstitucional e ao Poder Judiciário.

Convém observar que, embora extenso o número de princípios destacados pelos doutrinadores tributários, este trabalho buscou levantar os de maior relevância ao tema em destaque.

#### 3.4.1 Princípio da Legalidade

O princípio da legalidade constitui garantia aos contribuintes, uma vez que determina que a instituição ou majoração de tributo deverá ser necessariamente

efetuada por meio de lei.

Roque Carrazza (2006, p. 245) explica que “as exigências do princípio da legalidade tributária são cumpridas quando a lei delimita, concreta e exhaustivamente o *fato tributável*”.

Tal princípio, que se encontra calcado no art. 150, inciso I, da Constituição Federal, justifica-se na concepção da lei representar a vontade do povo. Desta forma, os indivíduos elegem seus representantes, cedendo parte de seus direitos de liberdade e propriedade para que sejam satisfeitas as necessidades coletivas, o bem comum.

Nesse sentido, Hugo de Brito Machado (2007, p. 63):

Sendo a lei a manifestação legítima da vontade do povo, por seus representantes no parlamento, entende-se que o ser *instituído em lei* significa ser o tributo consentido. O povo consente que o Estado invada seu patrimônio para dele retirar os meios indispensáveis à satisfação das necessidades coletivas. Mas não é só isto. Mesmo sendo a lei, em certos casos, uma expressão desse consentimento popular, presta-se o princípio da legalidade para garantir a *segurança* nas relações do particular (contribuinte) com o Estado (fisco), as quais devem ser inteiramente disciplinadas, em lei, que obriga tanto o sujeito passivo como o sujeito ativo da relação obrigacional tributária.

Desta forma, é de se ressaltar ainda que a instituição ou criação do tributo por lei consubstancia-se em segurança ao contribuinte conferida pelo Estado de Direito<sup>3</sup>, que não será compelido a adimplir tributos sem que estes superem o devido processo legislativo.

Entretanto, como se vê no art. 5º, II, da Constituição Federal, o princípio da legalidade não é exclusividade unicamente do Direito Tributário, uma vez que é

<sup>3</sup> Vale aqui transcrever os ensinamentos de Roque Carrazza (2006, p. 239): “O *Estado de Direito* limita os poderes públicos, isto é, concretiza-se numa proibição de agir em desfavor das pessoas. Por isso, nele, para a melhor defesa dos direitos individuais, sociais, coletivos e difusos, a Constituição vincula não só o administrador e o juiz, mas o próprio legislador. De fato, tais direitos são protegidos também diante da lei, que deve se ajustar tais preceitos constitucionais. A garantia disso está no controle da constitucionalidade, que, na maioria dos ordenamentos jurídicos, é levado a efeito pelo Poder Judiciário”.

assegurado a todos que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude da lei”.

Vale dizer que a criação de tributo apenas por meio de lei traduz-se na exigência desta conter todos os elementos da relação jurídica tributária, de modo que deve conter o fato gerador que faz surgir a obrigação, o sujeito passivo, o sujeito ativo, o valor do tributo, vencimento e tudo o que for necessário para a quantificação do tributo.

Deve-se ressaltar que o princípio da legalidade exclui a possibilidade da obrigação tributária tornar-se atividade discricionária da autoridade fiscal, haja vista que não cabe a ela decidir quem está compelido ao pagamento de tributo ou não. Sendo assim, com a ocorrência do fato gerador, surge a obrigação tributária, independente de qualquer decisão administrativa.

É o que dispõe Luciano Amaro (2006, p. 112):

[...] não tem a autoridade administrativa o *poder de decidir*, no caso concreto, se o tributo é devido ou quando é devido. A obrigação tributária é uma decorrência necessária da incidência da norma sobre o fato concreto, cuja existência é suficiente para o nascimento daquela obrigação. (grifos no original)

Pois bem. Cumpre ainda mencionar que, tendo em vista que o princípio da legalidade impõe que apenas podem os tributos serem criados ou aumentados por lei, confere, assim, a sua instituição tão-somente por aqueles que possuem autonomia legislativa, quais sejam, pessoas políticas de direito constitucional interno, União, Estados, Distrito Federal e Municípios, conforme competência devidamente atribuída pela Constituição da República.

Apesar de alguns autores distingui-lo, é perfeitamente possível englobar o princípio da tipicidade no princípio da legalidade tributária.

O princípio da tipicidade estabelece que a nova lei apresente todos os

elementos para a descrição do fato jurídico e os dados da relação jurídica tributária.

Sendo assim, por este princípio, assevera Luciano Amaro (2006, p. 113) que:

Deve o *legislador*, ao formular a lei, definir, de modo *taxativo* (*numerus clausus*) e *completo*, as situações (tipos) tributáveis, cuja ocorrência será *necessária* e *suficiente* ao nascimento da obrigação tributária, bem como os critérios de *quantificação* (medida) do tributo. Por outro lado, ao *aplicador da lei* veda-se a interpretação extensiva e a analogia, incompatíveis com a taxatividade e a determinação dos tipos tributários.

Assim, constata-se que o princípio da legalidade fundamenta-se na concessão feita pelos indivíduos em prol de um bem comum, de modo que concordam em ceder parte de sua liberdade e propriedade a fim de que o Estado, por meio tão-somente de lei, imponha a obrigação tributária. De igual forma, este princípio é direito fundamental de todos, que apenas são obrigados a fazer ou deixar de fazer algo em virtude de expressa disposição em lei.

#### 3.4.2 Princípio da Anterioridade

Os tributos não podem ser cobrados no mesmo exercício financeiro da publicação da lei que os instituiu ou os aumentou. É esse o preceito fundamental do princípio da anterioridade previsto no art. 150, inciso III, alínea *b*, da Constituição Federal de 1988.

O princípio da anterioridade visa evitar que o contribuinte seja pego de surpresa para o pagamento de tributos novos ou na majoração da carga tributária já existente.

Logo, o legislador determinou não ser possível que cobrança do tributo seja efetuada no mesmo exercício financeiro em que a referida lei foi publicada.

Vale observar que, em reforço ao objetivo do princípio da anterioridade, o legislador, por meio da Emenda Constitucional 42, de 19/12/2003, acrescentou ao

referido inciso III do artigo constitucional 150, a alínea c, a qual acresce a exigência do respeito a um período de vacância de 90 (noventa) dias.

Explica-se. Por estes preceitos legais, o tributo que é instituído ou é aumentado não pode ser cobrado nem no exercício financeiro em que a lei foi publicada nem tampouco no período de vacância de 90 (noventa) dias após a sua publicação.

Convém ainda mencionar que a Constituição Federal apresenta exceções a estes princípios. Desta forma, é possível encontrar tributos que estão subordinados à regra da alínea b do inciso III do art. 150 da Carta Magna, mas deixa de estar obrigada de obedecer ao disposto na alínea c do mencionado preceito constitucional. Assim, como há casos em que o tributo apenas observa a restrição da alínea c ou da alínea b, bem como que está desobrigado a respeitar qualquer destes dispositivos. Tem-se como o exemplo os empréstimos compulsórios destinados às despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência (art. 148, I, da CF), os impostos extraordinários criados na iminência ou no caso de guerra externa (art. 153, V, da CF), aumento de alíquotas do ICMS (art. 155, § 4º, CF) e da contribuição de intervenção no domínio econômico (art. 177, § 4º, I, alínea b, da CF) e outros expressamente dispostos na Constituição da República de 1988.

Destaca-se que, no tocante a esse princípio, Luciano Amaro (2006, p. 67) pondera que não se confunde com o princípio da anualidade. O princípio da anualidade, explica o autor, que não é presente atualmente no Brasil, prevê que “a cobrança de tributos depende de autorização *anual* do Poder Legislativo mediante previsão no orçamento”. A distinção, desta forma, reside em:

O princípio da anterioridade quer dizer que nenhum tributo pode ser cobrado sem que a lei que o instituiu, ou aumentou, tenha sido publicada

antes do início do exercício da cobrança. [...] O princípio da anualidade é diferente porque segundo ele, além da lei de criação ou aumento do imposto, há necessidade de previsão da cobrança no orçamento de cada ano. A previsão de cobrança, na lei orçamentária anual, é indispensável.

Em relação ao princípio da irretroatividade da lei, também não se confunde o princípio da anterioridade.

É que o princípio da irretroatividade da lei, com aplicação no Direito Tributário com base no art. 150, III, alínea *a*, da Constituição Federal, estabelece que a lei tributária não incide nos fatos geradores ocorridos anteriormente à sua vigência. Por esta razão, Luciano Amaro (2006, p. 67) defende que “anterioridade, princípio constitucional tributário, é irretroatividade qualificada”.

Outrossim, verifica-se que tal como ocorre com o princípio da legalidade, o princípio da anterioridade constitui garantia ao particular, representando limitação ao poder de tributar conferido ao Estado.

### 3.4.3 Princípio da Igualdade

O tratamento igual para pessoas em condições iguais. É esse o fim objetivado pelo princípio geral da isonomia jurídica.

O princípio da igualdade no Direito Tributário evita que os contribuintes sejam tratados de maneira desuniforme pelo ente tributante. Assim, àqueles que possuem condições iguais aplicam-se regras iguais.

Pode-se citar como manifesto exercício do princípio de igualdade a uniformidade de tributos federais em todo o território nacional (MACHADO, 2007, p. 68).

De igual maneira, Hugo de Brito Machado defende que há a efetiva aplicação deste princípio na cobrança do imposto progressivo, haja vista que quem

possui maior capacidade de pagar deve pagar mais. Desta forma, assevera que "a igualdade consiste, no caso, na proporcionalidade da incidência à capacidade contributiva, em função da utilidade marginal da riqueza" (2007, p. 68).

Já o autor Paulo de Barros Carvalho arrola o princípio da igualdade como princípio constitucional geral, afirmando que "seu destinatário é o legislador, entendido aqui na sua proporção semântica mais larga possível, isto é, os órgãos da atividade legislativa e todos aqueles que expedirem normas dotadas de juridicidade" (2007, p. 159).

Em relação ao princípio da igualdade no Direito Tributário, Luciano Amaro declara que "hão de ser tratados, pois, com igualdade aqueles que tiverem igual *capacidade contributiva*, e com desigualdade os que revelem riquezas diferentes e, portanto, diferentes capacidades de contribuir" (2006, p. 136), ressaltando que a igualdade constitui garantia do indivíduo e não do Estado, razão pela qual este não pode invocá-la.

Vê-se, por conseguinte, que o princípio da igualdade é assegurado também aos contribuintes, tendo sua base constitucional prevista nos arts. 5º, *caput*, e art. 150, II.

#### 3.4.4 Princípio da Competência

Segundo o princípio da competência, o ente tributário deve limitar a sua atividade à matéria que lhe foi conferida pela Constituição Federal.

Verifica-se que, no ordenamento jurídico pátrio, atribui-se competência tributária às pessoas de direito público interno, quais sejam, a União, Estados, Distrito Federal e Municípios, de modo que tão-somente eles podem criar leis para a criação, modificação e extinção de tributos.

Este princípio é essencialmente atrelado ao princípio da igualdade, tendo em vista que, “ao adequar-se o tributo à capacidade dos contribuintes, deve-se buscar um modelo de incidência que não ignore as diferenças (de riqueza) evidenciadas nas diversas situações eleitas como suporte de imposição” (AMARO, 2006, p. 139).

Afirma Roque Carrazza (2006, p. 469) que:

[...] cada uma das pessoas políticas não possui, em nosso País, poder tributário (manifestação do *ius imperium* do Estado), mas competência tributária (manifestação da autonomia da pessoa política e, assim, sujeita ao ordenamento jurídico-constitucional). A competência tributária subordina-se às normas constitucionais, que, como é pacífico, são de grau superior às de nível legal, que prevêm as concretas obrigações tributárias.

Extrai-se, assim, que a competência tributária é “possibilidade de criar, *in abstracto*, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas” (CARRAZZA, 2006, p. 471).

Por fim, quanto a esse princípio, vale sublinhar que a competência tributária possui caráter indelegável.

Com isso, Paulo de Carvalho Barros (2007, p. 177), enumera como princípio aplicável ao Direito Tributário o princípio da indelegabilidade da competência tributária, previsto no art. 7º do Código Tributário Nacional:

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.

Importante lembrar que o que se proíbe é a delegação de competência tributária e não a capacidade ativa, visto que tais figuras não se confundem. A competência tributária é conferida pela Constituição Federal, consubstanciando-se na faculdade de instituir tributos por lei. Por sua vez, a capacidade ativa é função

administrativa, pela qual o tributo será arrecadado, fiscalizado e haverá a aplicação da respectiva receita arrecadada.

Além da indelegabilidade, são tidas como características da competência tributária a privatividade, a incaducabilidade, a inalterabilidade e a facultatividade do exercício.

#### 3.4.5 Princípio da Capacidade Contributiva

O princípio da capacidade contributiva encontra-se disposto na Constituição Federal de 1988, em seu art. 145, § 1º, ao estabelecer que “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”.

É de se ver que o doutrinador Paulo de Barros Carvalho (2007, p. 173) alerta que “a capacidade contributiva do sujeito passivo sempre foi padrão de referência básico para aferir-se o impacto da carga tributária e o critério comum dos juízos de valor sobre o cabimento e a proporção do expediente impositivo”.

Logo, o princípio da capacidade contributiva objetiva precisamente que a lei tributária incida sobre os aqueles que podem adimplir a obrigação, observando, portanto, a eficácia da lei tributária.

Além disso, destaca-se que tal princípio atua também no impedimento do tributo incidir sem que o contribuinte possa cumprir a obrigação, onerando-o excessivamente.

Há de se notar que a capacidade econômica consiste na “real possibilidade de diminuir-se patrimonialmente, sem destruir-se e sem perder a possibilidade de persistir gerando a riqueza de lastro à tributação” (ATALIBA *apud* AMARO, 2006, p. 139).

Relacionado ao tema, os doutrinadores refletem acerca da violação deste princípio com a instituição de isenções. Assim, o autor Hugo de Brito Machado (2007, p. 70), entende não haver infração do princípio constitucional tributário da capacidade econômica quando o fato gerador do tributo não for necessariamente um indicador de capacidade contributiva do contribuinte. No entanto, vislumbra que a lei que confere a isenção pode ser considerada inconstitucional nos casos em que o imposto é fundado no patrimônio ou na renda do contribuinte.

#### 3.4.6 Princípio da Vedação do Confisco

O princípio da vedação do confisco é previsto na Constituição Federal no art. 150, IV, que prevê a impossibilidade do tributo ser utilizado para fins confiscatórios.

Confisco significa “tomar para o Fisco, desapossar alguém de seus bens em proveito do Estado” (AMARO, 2006, p. 144).

Assim, o princípio da vedação do confisco reside na inadmissibilidade do pagamento do tributo representar uma obrigação insuportável ao contribuinte, fazendo com este se prive de bens da vida.

Paulo Barros de Carvalho (2007, p. 172-173) adverte que ainda não se encontram definidas as linhas demarcatórias do confisco, de modo que o princípio da vedação do confisco constitui simples advertência ao legislador tributário de que existe limite para a carga de tributos.

De igual forma, verifica-se que este princípio é também dirigido ao judiciário, posto que lhe compete a função de reconhecer o caráter confiscatório dos tributos.

Assevera Hugo de Brito Machado que “a regra constitucional, no mínimo, deu ao Judiciário mais um instrumento do controle da voracidade fiscal do Governo” (2007, p. 71’), salientando que tal princípio, no entanto, não pode ser estendido à

multa.

Portanto, o princípio da vedação do confisco objetiva a imposição de limites ao legislador tributário no sentido de que a criação de tributos não importe em gravame intolerável pelos contribuintes.

#### 3.4.7 Princípio da Liberdade de Tráfego

O ordenamento jurídico pátrio veda que seja limitado o direito de ir vir de pessoas ou de bens, com fundamento em tributos interestaduais ou intermunicipais, excetuando o pedágio cobrado pela utilização das vias conservadas pelo Poder Público (art. 150, inciso V, da Constituição Federal).

Tal regra não veda a cobrança de impostos incidentes sobre a circulação em operações interestaduais ou intermunicipais, tendo, vale dizer, por escopo proibir a instituição de tributos sobre a transposição de fronteira interestadual ou intermunicipal.

### 3.5 AS ESPÉCIES DE TRIBUTO

As espécies de tributo são relacionadas de acordo com a classificação adotada, sendo que esta é efetuada conforme um critério de distinção.

A classificação dos tributos constitui ponto de divergência na doutrina, que se divide em duas correntes. Enquanto alguns autores classificam os tributos em 3 (três) espécies, adotando, portanto, o critério tricotômico, há outros que reconhecem 5 (cinco) espécies de tributos.

Geraldo Ataliba ressalta que a Constituição Federal apenas aponta três espécies de tributo: impostos, taxas e contribuições, o que evidencia ter adotado o

critério tricotômico.

É importante mencionar o alerta realizado pelo doutrinador Roberto Ferraz de que existem cinco espécies tributárias, mas tão-somente três, ressaltando que Becker as reduz para apenas duas espécies, haja vista que as contribuições de melhoria são enquadradas como impostos ou taxas. Segundo o autor, ainda que o Supremo Tribunal Federal incline-se à existência de cinco espécies de tributos, tal equívoco reside “em adotar critérios distintos variados para identificar classificações e depois juntá-los sob um única categoria” (2006, p. 395). Explica, portanto, que:

Aqueles que enxergam cinco espécies tributárias usam dois critérios distintos para classificar os tributos. De um lado, os distinguem pela hipótese de incidência, conforme seja ela vinculada ou não a uma atividade estatal específica relativa ao contribuinte, e identificam as espécies vinculadas de taxas e das contribuições de melhoria, e também a espécie não vinculada do imposto. Por outro lado, adotando uma outra classe de critério distinto, desta vez a vinculação do produto da arrecadação, identificam também duas categorias, uma delas com duas subespécies: a dos tributos cuja arrecadação não é necessariamente vinculada (impostos, taxas e contribuições de melhoria) e daqueles cuja arrecadação é necessariamente vinculada, com as duas subespécies das contribuições especiais e as dos empréstimos compulsórios (necessariamente restituíveis).

Assim, observa-se que cada espécie de tributo tem características próprias, definidas minuciosamente pela Constituição Federal de 1988, o que demonstra a importância de se reconhecer corretamente a sua classificação, a fim de se saber qual o regime jurídico aplicável, posto que possuem conseqüências diversas.

Geraldo Ataliba (2000, p. 131-132) apresenta a classificação realizada em consonância com a hipótese de incidência: vinculados ou não vinculados a uma atividade estatal específica ao contribuinte.

Assim, os tributos vinculados são divididos em taxas e contribuições, enquanto os tributos não vinculados apresentam como espécie unicamente o imposto.

Vale consignar que os tributos vinculados são aqueles que a hipótese de

incidência é encontrada em uma atividade estatal, por exemplo, fornecimento de água, certidão, concessão de autorização pelo Estado. Ao passo que, os não vinculados possuem hipótese de incidência em fato ou acontecimento qualquer que não se classifique como tal, como na hipótese de alguém vender ou exportar produto, na transmissão de imóvel e outras.

Quanto à classificação dos tributos presente na Constituição Federal de 1988, cumpre observar que esta não considerou os empréstimos compulsórios e as contribuições parafiscais como espécies de tributo, uma vez que adota a teoria científica dos tributos vinculados e não-vinculados para delimitar a repartição de competência.

Explica Emygdio que a CF/88, de modo que:

[...] excluindo-se a contribuição de melhoria, por ter fato gerador inconfundível, o empréstimo compulsório e as contribuições especiais vão se posicionar como taxa ou imposto, dependendo do exame do seu fato gerador descrito na lei (2005, p. 209).

Assim, complementa que se o fato gerador consistir em uma atuação estatal específica, deverão, assim, ser classificadas como impostos.

Ressalta, no entanto, o autor que o entendimento predominante defende a existência de cinco espécies tributárias: impostos, taxas, contribuição de melhoria, empréstimos compulsórios e as contribuições parafiscais.

Aduz que tal posicionamento, funda-se no artigo constitucional 145 apenas apresentar três espécies em virtude de ser possível que estes tributos sejam instituídos por todos os entes políticos, não ocorrendo de igual forma como os empréstimos compulsórios e as contribuições parafiscais, que são de competência privativa da União, razão pela qual estão dispostos no arts. 148 e 149, em apartado, no texto constitucional.

No tocante a esse posicionamento, o autor ressalva que o § 1º do referido artigo constitucional autoriza que os Estados, Distrito Federal e Municípios instituem contribuição, exigidas de seus servidores, para o custeio, em benefícios destes, de sistemas de previdência e assistência social” (SOUZA *apud* ROSA JUNIOR, 2005, p. 209).

Neste estudo, em decorrência de sua previsão constitucional, adota-se o critério tricotômico, razão pela qual se inicia a análise pelos impostos, taxas e contribuições de melhoria.

### 3.5.1 Impostos

O imposto é especificado por Geraldo Ataliba como tributo não vinculado. Logo, de acordo com o referido autor, a sua hipótese de incidência não constitui atividade estatal.

Roque Carrazza (2006, p. 497) afirma que:

Deveras, o imposto encontra fundamento de validade, apenas, na competência tributária da pessoa política, não havendo necessidade, para que ele seja instituído ou cobrado, de que o Poder Público desenvolva, em relação ao contribuinte, qualquer atividade específica.

Isso posto, nota-se que o imposto é tributo que não se encontra relacionado à uma contraprestação específica do Estado em relação ao contribuinte, embora seja cogente que o dinheiro arrecadado tenha destinação pública <sup>4</sup>.

<sup>4</sup> É de se citar as pontuais considerações feitas pelo doutrinador Roque Carrazza (2005, p. 497-498) acerca do tema: “Naturalmente, o dinheiro arrecadado mediante tributação por via de impostos terá destinação pública. Portanto, as pessoas os pagam em vão. Só que não recebem benefícios diretos, mas, tão-somente, difusos, como membros que são da comunidade. Não há, porém, uma correlação entre o montante de imposto pago por uma pessoa e o benefício que o Estado vai lhe proporcionar. Aliás, este benefício é o mesmo para todas as pessoas, quer paguem, quer não paguem, impostos. Embora, juridicamente estas circunstância seja irrelevante – já que a destinação do produto da arrecadação do tributo não interfere em sua natureza específica (*cf.*, inclusive o art. 4º, II, do CTN) –,

Sendo assim, para a instituição do imposto é suficiente que o ente tenha competência constitucionalmente atribuída para tanto, exercitando-a em conformidade com os princípios deste sistema jurídico, de modo a ser dispensada qualquer atuação estatal como resposta ao imposto.

Nesse sentido, é de se lembrar que o Código Tributário Nacional, art. 16, conceitua o imposto como “tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação *independente de qualquer atividade estatal específica*, relativa ao contribuinte” (grifo nosso).

### 3.5.2 Taxas

A taxa constitui tributo cujo fato gerador importa em atuação estatal específica e divisível em relação ao contribuinte. Tal atuação estatal pode tanto consistir no exercício do poder de polícia quanto na utilização efetiva ou potencial de serviço público de caráter divisível e específico.

Ademais, deve-se observar o impedimento de seu fato gerador ser idêntico ao dos impostos ou ser calculada de acordo com a função capital das empresas, nos termos do parágrafo único do art. 77 do Código Tributário Nacional.

A prestação de serviços que dá ensejo a cobrança das taxas é previsto no art. 79 do Código Tributário Nacional <sup>5</sup> (Lei 5.172/66), sendo o exercício de poder

---

convém que se diga que o produto das arrecadações dos impostos concorre para as *despesas gerais* do Estado. É ele, por exemplo, que vai custear os serviços público prestados *uti universi* (saneamento básico, segurança pública, iluminação pública etc.). Economicamente, é o mais importante, já que as quantias que ele movimenta (ou seja, que faz entrar nos cofres públicos) são, de regra, muito mais expressivas do que as estão em jogo nas taxas e contribuições de melhoria”.

<sup>5</sup> “Art. 79. Os serviços públicos a que se refere o artigo 77 consideram-se:

I - utilizados pelo contribuinte:

a) efetivamente, quando por ele usufruídos a qualquer título;

polícia definido no art. 78<sup>6</sup> do referido diploma legal.

Isso posto, verifica-se que tanto os elementos para a instituição de taxas, sejam elas em virtude do exercício estatal do poder de polícia ou prestação de serviços encontra-se devidamente previstas na legislação tributária.

### 3.5.3 Contribuições de Melhoria

As contribuições de melhoria, previstas no artigo constitucional 145, inciso III, tem por hipótese de incidência a construção de obra pública a qual tem o condão de gerar valorização imobiliária, podendo ser definido como o sujeito ativo aquele que realiza a obra e o passivo o proprietário do imóvel que se beneficia desta.

Assim, a contribuição de melhoria pode ser cobrada, por exemplo, quando o Município constrói um teatro, havendo valorização dos imóveis que o cercam.

As contribuições de melhoria são tributos vinculados a uma atuação do Estado, razão pela qual é imprescindível a construção de obra pública e o aumento do valor dos imóveis que a circunvizinha.

Por este motivo, afirma-se que a sua hipótese de incidência “é uma atuação

---

b) potencialmente, quando, sendo de utilização compulsória, sejam postos à sua disposição mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento;

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

III - divisíveis, quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários”.

6 “Art. 78. Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranqüilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.

Parágrafo único. Considera-se regular o exercício do poder de polícia quando desempenhado pelo órgão competente nos limites da lei aplicável, com observância do processo legal e, tratando-se de atividade que a lei tenha como discricionária, sem abuso ou desvio de poder”.

estatal indiretamente (mediatamente) referida ao obrigado (“atuação estatal vinculada ao contribuinte”, segundo Aires Barreto, *Base....*, p. 70)” (ATALIBA, 2000, p. 147).

Ressalta-se que a contribuição de melhoria não pode ser nem confundida como imposto nem como taxa.

Em relação a sua distinção, pode-se dizer que “não é imposto, porque seu critério informativo não é a capacidade contributiva. Não é taxa porque não é forma de repartir o custo da obra” (ATALIBA, 2000, p. 170).

Igualmente, Paulo de Barros Carvalho (2007, p. 42) aponta duas diferenças existentes entre contribuições de melhorias e taxas: a primeira é que exige uma obra pública e não prestação de serviços e a segunda que dependem de um fator intermediário consistente na valorização do bem imóvel.

### 3.6 OUTRAS FIGURAS TRIBUTÁRIAS

#### 3.6.1 Outras Contribuições

De acordo com a classificação de tributos constitucional, as contribuições não são consideradas como espécie própria de tributo.

Paulo Barros de Carvalho (2007, p. 44) defende que as contribuições ora podem ser consideradas como taxas ora como imposto, sendo apenas afasta a sua adequação como contribuição de melhoria:

A conclusão parece-nos irrefutável: as contribuições são tributos que, como tais, podem assumir feição de impostos ou de taxas. Excluímos, de indústria, a possibilidade de aparecerem com os caracteres de contribuição de melhoria, posto que esta espécie foi concebida em termo de estreito relacionamento com a valorização do imóvel, traço que só prejudica como até impede seu aproveitamento como forma de exigência e cobrança das contribuições.

Ademais, nota-se que o artigo constitucional determina que as contribuições deverão obedecer ao disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, da Constituição Federal, o que significa subordiná-la ao regime jurídico tributário.

Vale observar que Geraldo Ataliba (2000, p. 183) ao tratar das contribuições especiais, argumenta que:

Mesmo entre os autores que são pela autonomia das contribuições diante das demais espécies tributárias, os argumentos usados para sustentar essa posição são, em geral, não jurídicos. Embora todos os verdadeiros juristas (que não são poucos) proclamem que o que define os tributos é sua h.i., não se vê na literatura qual é a h.i. genérica das contribuições.

As contribuições a que se refere estão previstas no art. 149 da Constituição Federal, que atribui competência não apenas à União, mas aos Estados, Distrito Federal e Municípios, quando se tratarem de contribuições para o custeio de plano previdenciário em benefício de seus funcionários (§1º, art. 149, da CF). Ainda, após a Emenda Constitucional 39 de 2002, o texto constitucional confere também competência para os Municípios e o Distrito Federal quando a contribuição for instituída para o custeio do serviço de iluminação de energia pública (art. 149-A da CF).

Pois bem.

Da análise do mencionado dispositivo constitucional, verifica-se que a Carta Magna estabelece três espécies de contribuições, de acordo com o fim do produto da arrecadação: a) social; b) de intervenção econômica; e c) corporativa.

As contribuições sociais podem ainda ser subdivididas em genéricas, dirigidas a vários setores da ordem social, tal como educação, habitação e etc., e ao custeio da seguridade social, quando se destina ao custeio da saúde, previdência e assistência social.

Há de ponderar que o alerta de Roque Carrazza (2005, p. 557) de que a

Constituição Federal apenas traçou as finalidades que tais contribuições devem atingir, estando ausente, todavia, a sua regra-matriz:

Notamos, pois, que as “contribuições” ora em exame não foram qualificadas, em nível, constitucional, por suas regras matrizes, mas, sim, por suas finalidades. Parece-nos sustentável que haverá este tipo de exação sempre que implementada uma de suas finalidade constitucionais. Em razão do exposto, o legislador ordinário da União está autorizado, pelo Texto Magno, a instituir impostos ou taxas, para atender a uma das aludidas finalidades, desde que não invada a competência tributária dos Estados, dos Municípios ou do Distrito Federal, nem atrepele os *direitos fundamentais dos contribuintes*.

Desta forma, vê-se que as contribuições são destinadas necessariamente à viabilização ou ao custeio das atividades mencionadas no art. 149 da Constituição Federal.

### 3.6.2 Empréstimos Compulsórios

A Constituição Federal de 1988 autoriza a instituição de empréstimos compulsórios nos casos de (i) despesas extraordinárias oriundas de calamidade pública ou de guerra externa efetiva ou iminente (art. 148, inciso I), hipótese em que não é observado o princípio da anterioridade, e (ii) de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, quando é necessário o respeito ao princípio da anterioridade, de modo a somente incidirem no ano seguinte ao de sua instituição.

Vale observar que, de acordo com o parágrafo único do art. 148, da CF, os recursos arrecadados devem ser vinculados à despesa que o fundamentou.

Os empréstimos compulsórios, como a própria denominação já diz, devem ser obrigatoriamente devolvidos aos contribuintes conforme disposição inevitavelmente exposta na lei complementar que o instituir, sob pena de representar

confisco, sendo de competência exclusiva da União.

Embora este tributo seja chamado de “empréstimo compulsório”, o que gera certa contrariedade no termo, não há espaço para a voluntariedade. O empréstimo compulsório, portanto, é obrigação compulsória, obrigatória, decorrente de lei, prescindindo de qualquer acordo de vontades do contribuinte.

Luciano Amaro (2006, p. 50) assevera que “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”.

No tocante ao fato gerador do empréstimo compulsório, é de se destacar que a guerra externa, calamidade pública e a urgência e interesse nacional não se confundem com o fato gerador do tributo, uma vez que apenas representam situações necessárias para a sua instituição, ou, em outras palavras, constituem o “pressuposto necessário à criação ou aumento, por meio de lei complementar, deste tributo” (CARRAZZA, 2005, p. 539). O fato gerador deverá ser especificado pelo legislador por meio de lei complementar.

Quanto à natureza tributária do empréstimo compulsório, é de se mencionar o entendimento de Paulo Barros de Carvalho (2007, p. 33):

Nunca será demasiado reafirmar a índole tributária dos empréstimos compulsórios: satisfazem plenamente, as cláusulas que compõem a redação do art. 3.º do Código Tributário Nacional, tido como expressão eloqüente daquilo que o próprio sistema jurídico brasileiro entende por “tributo, de nada importando o *plus* representado pela necessidade de restituição, ínsita ao conceito de “empréstimo”, porque bem sabemos que o nome atribuído à figura ou o destino que se dê ao produto da arrecadação nada acrescentam à natureza jurídica do tributo (CTN, art. 4.º).

Isso posto, cumpre asseverar que o empréstimo compulsório não é enquadrado como espécie tributária pela Constituição Federal, posto que em certas ocasiões se amolda a figura do imposto e em da taxa.

## 4 O TRIBUTO AMBIENTAL

### 4.1 O CONCEITO E AS CARACTERÍSTICAS

A tributação ambiental constitui instrumento relativamente novo em nosso ordenamento jurídico, podendo ser tida como causa a entrada tardia do Direito Ambiental no Brasil.

A instituição de tributos ambientais representa uma postura interventiva do Estado em prol do direito transindividual consistente no meio ambiente ecologicamente equilibrado.

Sendo assim, a tributação ambiental é definido por Regina Helena da Costa (TÔRRES (org.), 2005, p. 313) como:

[...] o emprego de instrumentos tributários para gerar os recursos necessários à prestação de serviços públicos de natureza ambiental (aspecto fiscal ou arrecadatório), bem como para orientar o comportamento dos contribuintes à proteção do meio ambiente (aspecto extrafiscal ou regulatório).

Constata-se que o tributo ambiental é aquele instituído pelo Poder Público, tendo por fim a proteção do meio ambiente, seja conduzindo o contribuinte para atividade menos poluente, seja buscando recursos para a reparação do dano ambiental.

É de destacar que a tributação ambiental, denominada ainda como tributação ecológica, conforme Simone Martins Sebastião (2006, p. 327) preceitua:

[...] sincroniza princípios tributários e ambientais, enquanto componente do sistema tributário e instrumento da política ambiental, calcada que está nos direitos fundamentais do homem e da coletividade, mostrando-se, desde que adequadamente implantada, como mecanismo propulsor de desenvolvimento econômico sustentável e de justiça social.

De grande valia salientar que “a tributação ambiental não visa a criar um

adicional à carga tributária já existente. Ela deve orientar-se pela diminuição e/ou substituição dos impostos vigentes” (TÔRRES (org.), 2005, p. 632). Desta forma, deve-se buscar que a internalização do custo social importe em redução ou extinção de outros impostos, buscando, com isso, “uma aplicação cada vez mais finalística da tributação”.

Outrossim, Ricardo Berzosa Saliba (FOLMANN (coord.), 2006, p. 261) defende que a tributação ambiental não implica na criação de novos tributos, mas na utilização de parte do produto arrecado pelos tributos já existentes e ligados ao meio ambiente, tais como o IPI, ICMS, ISS e outros.

Importante destacar que o tributo ambiental não constitui sanção ao contribuinte, pois, tal como ocorre com o tributo, sua hipótese de incidência consubstancia-se em atividade lícita.

A atividade ilícita é penalizada por imposição de sanções disciplinadas no campo do Direito Administrativo e do Direito Penal.

Roberto Ferraz elucida que “isso não significa que não se possa tributar diferenciada e mais pesadamente uma atividade nociva ao meio ambiente, mas que tal tributação não se dará jamais como sanção” (MARTINS; ALTAMIRANO (coord.), 2006, p. 388).

Por outro lado, a proteção ambiental por meio do tributo não é apenas conferida a instituição de tributos, podendo ser também utilizada na forma de incentivo tributário.

Trata-se de hipótese em que o Estado, mediante previsão em lei, desonera total ou parcialmente certos contribuintes, a fim de estimular a atividades menos degradantes ao meio ambiente.

## 4.2 A FUNÇÃO DO TRIBUTO AMBIENTAL

O tributo ambiental representa um importante instrumento de coação de atividades de degradação ambiental, uma vez que proporciona ao Estado recursos para que possa estimular ou desestimular condutas.

Segundo José Marcos Domingues de Oliveira (SCHOUERI (coord.), 2003, p. 1182), os tributos ambientais podem ter duas funções: fiscal e extrafiscal.

A função fiscal “corresponde ao sentido positivo do princípio poluidor-pagador” e a função extrafiscal “corresponde ao sentido seletivo do princípio”, ressaltando que:

[...] não obstante serem eles basicamente regulatórios, porque seu principal objetivo é a mudança de atitude dos contribuintes (empresas e consumidores); em outras palavras, preocupam-se fundamentalmente em produzir ou ensejar a conscientização ambiental.

Já Consuelo Y. M. Yoshida (TÔRRES (org.), 2005, p. 537) aponta como os principais objetivos do “ecotributo”:

1) minimizar o dano ambiental, internalizando seus custos, sem impedir o desenvolvimento industrial (do contrário poderia gerar efeitos prejudiciais no desenvolvimento, desnaturalizando-os); 2) influenciar a conduta dos sujeitos passivos, de modo a reduzir suas atividades poluidoras; 3) constituir instrumentos de indenização para a sociedade; 4) criar um incentivo para reduzir a quantidade de produtos poluentes, cujo êxito depende de um alto nível de informação à população e à existência de um ente arrecadador apto; 5) fonte de financiamento do custo ambiental, por exemplo, utilizando a arrecadação para desenvolver dispositivos de segurança ou reduzir o custo do produto reciclado.

O autor José Marcos Domingues de Oliveira (SCHOUERI (coord.), 2003, p. 1174) assevera que “tributos ambientais são institutos financeiros derivados do poder de tributar”. Além disso, aduz que possuem um duplo sentido, “têm um *sentido amplo* e um *sentido estrito* conforme incidam em face da utilização *direta* do meio

ambiente, ou em virtude de atos ou situações apenas *indiretamente* a eles conexos”.

Os tributos ecológicos, portanto, “são aqueles que influenciam na decisão econômica de modo a tornar mais interessante a opção ecologicamente mais adequada e menos interessante a decisão ecologicamente menos indicada” (MARTINS; ALTAMIRANO (coord.), 2006, p. 389).

Vale observar que se entende como melhor solução o estímulo à prevenção do meio ambiente, deixando a penalização para quando esta não for suficiente a impedir a sua degradação.

Ainda, é de se ressaltar que o tributo ter por fim último a pessoa humana e, considerando que o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado constitui garantia à qualidade de vida sadia, na qual o ser humano vive com dignidade, é perfeitamente admissível que os tributos sejam utilizados como instrumentos de proteção ambiental.

Nesse sentido assevera Celso Antônio Pacheco Fiorillo e Renata Marques Ferreira (2005, p.56):

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 de 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. Está 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 chamamos de *piso vital mínimo*.

Ademais, verifica-se que a abordagem do tributo ambiental implica diretamente na aplicação da técnica de extrafiscalidade.

Conforme já exposto, o tributo extrafiscal constitui aquele que tem fim diverso que tão somente a arrecadação de dinheiro aos cofres públicos para o custeio de serviços, mas objetiva fins diversos como a orientação econômica geral –

de estímulo e desestímulo – e ainda como instrumento para a reforma ou educação socioambiental (TÔRRES (org.), 2005, p. 631).

Segundo o doutrinador José Marcos Domingues de Oliveira (1995, p. 38), “a tributação ambiental é genuinamente de natureza ‘finalística’ ou ‘extrafiscal’, pois se destina fundamentalmente a ‘dirigir’ a atuação do contribuinte, o que é evidente no caso dos impostos”.

Outrossim, segue o referido autor, afirmando que “mesmo nos outros tributos ambientais, de caráter ‘retributivo’ ou ‘contraprestacional’, pode-se vislumbrar uma finalidade diretiva das reações dos contribuintes” (OLIVEIRA, 1995, p. 38).

Desta forma, há de se mencionar ainda que a Constituição Federal de 1988, em seu art. 170<sup>7</sup>, prevê a proteção do meio ambiente no desenvolvimento de atividades econômicas, o que evidencia a preocupação do Estado com o desenvolvimento não apenas econômico, mas o verdadeiro desenvolvimento sustentável.

### 4.3 AS ESPÉCIES APLICÁVEIS AO BRASIL

#### 4.3.1 Imposto

A utilização dos impostos como na proteção ambiental encontra óbice na própria no próprio conceito deste tributo.

É que o imposto é tributo não vinculado à atuação estatal ao contribuinte, de

---

<sup>7</sup> Art. 170. 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; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003) [...]

modo que “os *benefícios* recebidos pelo cidadão não são diretos, mas antes indiretos, difusos, em favor de toda a comunidade” (FIORILLO; FERREIRA, 2005, p. 56).

Desta forma, Roberto Ferraz (MARTINS; ALTAMIRANO (coord.), 2006, p. 396-397) entende não ser possível a criação de tributo ambiental na espécie do imposto simples, pois se estaria diante de flagrante violação do princípio da igualdade e da capacidade contributiva.

Neste posicionamento José Marcos Domingues de Oliveira (1995, p. 29-30) aduz que, no Brasil, tendo em vista o art. 16 do Código Tributário Nacional, os impostos indiretos podem ser adotados como instrumentos da proteção ambiental, definindo tributos indiretos como aqueles que, “pago o tributo, o contribuinte, dito *de direito*, logra ressarcir-se do seu ônus, transferindo-o a terceiro (‘contribuinte de fato’) que, economicamente e indiretamente, acaba sofrendo o peso do sacrifício fiscal”.

Por outra vertente, Lídia Maria Lopes Rodrigues Ribas (TÔRRES (org.), 2005, p. 696) observa que o imposto pode ser amplamente utilizado como instrumento da tributação ambiental, atuando nas graduações de alíquotas, redução de base de cálculo e seletividade, isenções e restituições, conforme a natureza dos produtos, tendo por fim estimular ou desestimular os mais poluentes ou cuja produção degrade o ambiente.

A referida autora segue arrolando exemplos encontrados no Brasil: diferenciação de alíquotas no imposto sobre produtos industrializados – IPI – para carros a gasolina e a álcool, combustível não-poluente (Decreto Federal nº 755/1993); isenção de imposto territorial rural – ITR – das áreas de reserva legal, nas quais não se pode efetuar o corte de árvores (Lei 4.771/1971 e alterações posteriores); o incentivo ao uso racional e à recuperação ambiental (Lei 8.171/1991);

dedução do imposto de renda dos valores investidos em atividades de florestamento, reflorestamento, conservação de solos e das águas (Lei 5.106/1966 e alterações); e o ICMS ecológico adotado por diversos Estados do país, como Paraná, o Mato Grosso do Sul, São Paulo e outros que tem por escopo o estímulo de ações ambientais no âmbito municipal.

#### 4.3.2 Taxas

As taxas têm por pressuposto a atuação estatal seja em uma prestação de serviço ou pelo exercício do poder de polícia, constituindo, portanto, quanto à sua hipótese de incidência, em imposto vinculado ao contribuinte.

No tocante ao seu papel em prol da garantia do direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, verifica-se que esta é perfeitamente aceitável, sendo de “aplicação próxima, imediata e fácil ao alcance das finalidades ecológicas” (TÔRRES (org.), 2005, p. 699).

Desta forma, Lídia Maria Lopes Rodrigues Ribas (TÔRRES (org.), 2005, p. 699) cita Geraldo Ataliba ao dizer que a taxa constitui “útil e inidôneo instrumento de extrafiscalidade, pela extraordinária lassidão de seu regime e notável amplitude de seu campo de aplicação”.

Segundo a referida autora, as taxas podem ser caracterizadas em três tipos:

- taxas sobre a poluição: incidentes sobre a emissão de poluentes no meio ambiente; passíveis de utilização contra a poluição água, na diminuição dos ruídos, na gestão dos resíduos sólidos; como contraprestação pelo serviço de limpeza ou recuperação ambiental;
- taxas de utilização: direcionadas para os custos da construção de centrais de tratamento de resíduos;
- taxas administrativas: ligadas às atividades de autorização e controle da produção e comercialização dos produtos autorizados, como novos compostos químicos, inspeção de veículos.

Salienta-se ainda que as taxas são de competência comum de todos os

entes da federação, por força do art. 23, incisos VI e VII, da Constituição Federal, podendo, desta forma, ser estabelecida pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Urge destacar ainda que José Marcos Domingues de Oliveira (1995, p. 34-35) aduz que:

No direito brasileiro, à luz do artigo 77 do C.T.N., parecem admissíveis como fatos geradores o licenciamento, a fiscalização e a limpeza ou recuperação ambiental, guardando uma razoável equivalência com o custo dos serviços públicos de licenciamento e fiscalização, e da limpeza ou recuperação ambiental correlacionáveis, exemplificativamente, a situações individuais dos contribuintes (tipo de estabelecimento/instalações/atividades, área fiscalizada etc.) e aos volumes de emissões, despejos ou produção de resíduos poluidores.

Atenta-se que as taxas cobradas como tributo ambiental devem respeitar de igual forma os limites impostos pela Constituição Federal, qual sejam que não ultrapassem o valor correspondente ao custo da prestação de serviço ou da fiscalização exercida pelo Poder Público.

Por derradeiro, Simone Martins Sebastião (2006, p. 272) menciona como exemplo, a Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental<sup>8</sup>, instituída pela Lei 10.615/2000, cujo fato gerador é o exercício do poder de polícia atribuído ao Instituto Brasileiro de Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis – Ibama, para o controle e a fiscalização das atividades potencialmente poluidoras e utilizadores de recursos naturais.

#### 4.3.3 Contribuições de Melhoria

<sup>8</sup> Quanto a Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental – TCFA (Lei 10.165/2000), Maria Lúcia Luz Leiria (TÓRRES (org.), 2005, p. 773) afirma que “é, na realidade, uma ‘contribuição de intervenção no domínio econômico’ e sua matriz está no artigo 149 da Constituição Federal, bem como preenchidos os pressupostos de imposição desta contribuição: é exação interventiva da União; há referibilidade da contribuição a contribuinte de determinado domínio econômico; há vinculação da arrecadação à atuação da União na área econômica específica e há transitoriedade caracterizada pela finalidade a ser alcançada”.

O tributo vinculado consistente na contribuição de melhoria, dentre as espécies tributárias, é também admitido como instrumento na proteção do meio ambiente.

A contribuição de melhoria tem por hipótese de incidência obra pública que gere valorização dos imóveis que a cerca.

No contexto do Direito Tributário Ambiental, há de se ressaltar que a contribuição de melhoria pode representar forma de desoneração do Poder Público na construção de obras que visem a preservação do meio ambiente.

É o que se vê, por exemplo, no caso da construção de um parque ecológico que venha trazer um aprimoramento da área, valorizando-a. O produto arrecadado por meio da contribuição de melhoria poderia ser utilizado não só na construção do parque, mas também no pagamento da indenização devida ao proprietário do imóvel desapropriado.

Roberto Ferraz (MARTINS; ALTAMIRANO (coord.), 2006, p. 398) aponta o caminho a ser trilhado na contribuição de melhoria como tributo ambiental:

O Poder Público, ao decidir criar, áreas de preservação ambiental, como praças, parques e reservas, particularmente junto a aglomerações urbanas: a) avaliaria a área e suas redondezas, como manda a lei relativa à contribuição de melhoria; b) exigiria a contribuição correspondente à valorização dos imóveis circunvizinhos à área de preservação (obra pública); c) indenizaria o proprietário do imóvel sobre o qual recai a preservação obrigatória, pelo valor real do imóvel, com os recursos advindos dessa arrecadação; d) teria condições de arcar com novas desapropriações semelhantes.

Isso posto, convém lembrar que a contribuição de melhoria pode ser tanto instituída pela União, quando pelos Estados, Distrito Federal e Municípios, conforma a pessoa de direito público responsável pela obra.

Apura-se, com isso, a viabilidade na incidência da contribuição de melhoria

na realização de obras públicas que tenham por escopo a proteção do meio ambiente.

#### 4.4 OUTRAS FIGURAS

##### 4.4.1 Contribuições

As contribuições ora em destaque não podem ser confundidas com as contribuições de melhoria acima examinada no campo da tributação ambiental.

Tecida essa premissa, cumpre dizer que as contribuições podem ser consideradas como instrumento de proteção ambiental.

Dentre as contribuições, merece considerável notoriedade, quando estudadas sob o enfoque da tributação ambiental, as contribuições de intervenção econômica, as chamadas CIDE's.

As contribuições de intervenção econômica são aquelas criadas com o intuito de intervir na atividade econômica privada a fim de regular a economia.

Vale, com isso, transcrever as conclusões de Roberto Ferraz (MARTINS; ALTAMIRANO (coord.), 2006, p. 399) sobre o tema:

Além disso, a *contribuição de intervenção no domínio econômico – CIDE* tem por característica própria a exigibilidade somente em determinado âmbito econômico, sem ofensa aos princípios da igualdade e da capacidade contributiva, o que a torna particularmente adequada à tributação ambientalmente orientada, especialmente aquela com finalidade reorientadora de comportamentos por meio da “internalização” de custos ambientais. Relativamente a essa figura do direito tributário brasileiro não cabem as objeções que se fazem apontando no tributo ambientalmente orientado uma violação ao princípio da igualdade (concretizado em matéria fiscal no crédito de capacidade contributiva), precisamente por terem incidência prevista em determinado âmbito econômico, como instrumento de intervenção nesse domínio.

Nesse sentido, complementa Lídia Maria Lopes Rodrigues Ribas (TÔRRES (org.), 2005, p. 701-702):

Pela utilização da CIDE, o Estado procura persuadir os agentes econômicos a assumirem comportamento que não estariam desenvolvendo na falta de estímulos.

São formas mais comuns de intervenção do Estado no domínio econômico por indução os *instrumentos positivos*, como a redução e isenção de tributos e os financiamentos especiais, mas também se pode dar por meio de *instrumentos negativos*, como a majoração tributária de certas atividades da economia, e a CIDE se presta tipicamente a esta forma de intervenção como *instrumento de intervenção* das posturas econômicas desejadas, em favor do ambiente.

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.

Assim, tendo em vista a natureza exclusivamente extrafiscal desta contribuição na atividade economia, vê-se que esta possui grande importância nas medidas protetivas ambientais.

#### 4.4.2 Empréstimo Compulsório

Conforme visto, a instituição do empréstimo compulsório pela União, exclusivamente, é autorizada duas situações, conforme artigo 148 da Constituição Federal.

Assim, observa-se que a utilização de do empréstimo compulsório, que ora por ser tido como imposto ora como taxa, pode ser vislumbrada.

É que, em ambas as hipóteses estabelecidas na Constituição Federal (art. 148, incisos I e II, da Constituição Federal) admite-se que sejam situações de natureza ambiental.

Portanto, tanto a calamidade pública quanto o investimento público são perfeitamente aceitáveis quando de caráter ambiental para a instituição de empréstimo compulsório.

A propósito o doutrinador Roberto Ferraz (MARTINS; ALTAMIRANO

(coord.), 2006, p. 399) assevera que:

Assim, os *empréstimos compulsórios*, por poderem ser instituídos em função de calamidade pública (que por ser de natureza ambiental), bem como para realização de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional (que também pode ser de natureza ambiental), tendo necessária aplicação dos recursos arrecadados nessas finalidades (parágrafo único do art. 148 da CF), podem ser interessantes instrumentos para viabilizar políticas públicas ambientais.

Conclui-se que, considerando a natureza e as respectivas características do empréstimo compulsório, este tributo detém legitimidade a figurar como instrumento das políticas de preservação ambiental pelo Estado.

## 5 CONCLUSÃO

O ser humano é intimamente ligado ao meio em que vive. É nessa concepção que a proteção do meio ambiente, tido como o meio que circunda o homem, tanto natural como artificial, dependendo este para a sua manutenção e sobrevivência.

A proteção do meio ambiente constitui um dos principais objetivos das sociedades atuais, de modo que se busca alternativas para que haja a conscientização da população, instituindo em cada um a preocupação com a preservação do meio em que se vive não apenas para as gerações atuais, mas também às futuras.

Verifica-se, assim, a importância do Direito Ambiental, que, embora tenha reconhecimento tardio no ordenamento jurídico brasileiro, constitui ramo específico do Direito, tendo por objeto principal o meio ambiente.

Quanto aos princípios correlatos ao Direito Ambiental, nota-se de notória relevância os princípios da essencialidade do meio ambiente, da equidade aos recursos naturais, da participação, da precaução, da prevenção, do poluidor-pagador e do usuário-pagador.

Ressalta-se, desta forma, ter a Constituição Federal de 1988 conferido a todos o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado. Desta forma, para a garantia deste direito, viu-se o tributo como instrumento da proteção ambiental.

O tributo constitui característica do Estado Social e Democrático de Direito, no qual os indivíduos cedem parte de seu direito de liberdade e de propriedade para que juntos alcancem o visado Bem Comum, este, por sua vez, é escolhido de acordo com o Estado, por meio de seus governantes, que são eleitos pelos indivíduos para representá-los.

É nesse sentido que se evidencia a essencialidade da observância ao princípio da legalidade no Direito Tributário, que em caráter geral, pode ser concebido no direito de ninguém ser obrigado a fazer ou deixar de fazer senão em decorrência de expressa previsão legal. Portanto, o tributo deve ser, e tão-somente assim, devidamente instituído por meio lei.

De igual forma, tanto o legislador quanto o judiciário, encontram-se subordinados aos demais princípios constitucionais tributários, os quais constituem garantia do contribuinte.

Por consequência, além do princípio da legalidade, o tributo deve obedecer ao princípio da igualdade, tratando os iguais de forma igual, ao princípio da vedação do confisco, não constituindo ônus insuportável ao contribuinte, ao princípio da anterioridade, sendo vedada a sua cobrança no mesmo ano que em que a lei que o instituir ou modifica for publicada, ao princípio da competência, que determina que apenas os entes de direito público interno com competência atribuída pela Constituição Federal pode instituí-los, ao princípio da capacidade contributiva, determinando que o tributo serão, quando possível, fixados de acordo com as condições do contribuinte, e ao princípio da liberdade de tráfego, o que significa dizer que o fato gerador dos tributos não pode consubstanciar na transposição de fronteira interestadual ou intermunicipal.

Quanto às espécies de tributo, conforme classificação adotada pela Constituição Federal de 1988, não de ser citados os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria. Tais espécies tributárias foram assim determinadas em decorrência da aplicação do critério de vinculação ou não do tributo à atuação estatal.

Desta forma, os impostos não constituem tributos vinculados, posto que sua

hipótese de incidência diferem-se de qualquer atividade estatal, como, por exemplo, a exportação ou importação de produtos. Já os tributo vinculados, taxas e contribuição de melhoria, tem sua hipótese de incidência na prestação de serviços públicos e no exercício de poder de polícia e na construção de obra pública que ocasione valorização imobiliária às áreas circunvizinhas, respectivamente.

Os empréstimos compulsórios e as contribuições são tratados como figuras diversas às espécies tributárias, não podendo, entretanto, afastar a sua natureza tributária.

Tendo exposto o campo de atuação do Direito Ambiental e do Direito Tributário, assim como os conceitos de meio ambiente e tributo, expondo-se ainda os princípios específico de cada um desses ramos, constata-se que a tributação ambiental engloba definições de ambas as áreas, tal como deve observar os limites que lhes são impostos.

O tributo ambiental é o tributo que é utilizado como instrumento da proteção do meio ambiente.

Sendo assim, ante ao seu caráter extrafiscal, é utilizado tanto como estimulador de condutas em prol do meio ambiente como desestimulador de atividades poluentes, buscando assim atuar na atividade econômica para que as pessoas busquem a conduta mais ecologicamente indicada.

É de se ressaltar que o tributo ambiental não é espécie de sanção, uma vez que as atividades poluentes ainda que contra o meio ambiente, nem sempre são ilícitas.

Ademais, o tributo ambiental pode ainda ter caráter retributivo, visando, com isso, arrecadação de dinheiro para que se diminua os danos ambientais provocados.

No entanto, é de se salientar que o caráter preventivo deve prevalecer ao

retributivo, haja vista a irreparabilidade vislumbrada quase que na totalidade dos danos ambientais.

Quanto à adequação e a possibilidade da instituição dos tributos ambientais no ordenamento jurídico brasileiro, assevera-se que estas são perfeitamente admissíveis.

Assim, os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria podem ser adotados como instrumentos de proteção ambiental, tal como já se vê na instituição do ITR, ICMS ecológico e taxas ambientais cobradas pelo Ibama, por exemplo.

De igual maneira, verifica-se que a adequação das contribuições, especialmente as contribuições de intervenção econômico – CIDE, e dos empréstimos compulsórios para o fim pretendido na tributação ambiental.

Logo, conclui-se que o tributo, característico do Estado Social e Democrático de Direito, respeitando os limites impostos constitucionalmente, representa importante instrumento a ser adotado pelo Estado em prol da preservação do meio ambiente, havendo perfeita adequação ao ordenamento jurídico brasileiro.

## REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006.

ANTUNES, Paulo de Bessa. **Direito Ambiental**. 8 ed. rev., ampl. e atual. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2005.

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

BECKER, Alfred Augusto Becker. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3 ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BRASIL, Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966). Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**: Brasília, DF, edição de 27 de outubro de 1966.

BRASIL. Constituição da República Federativa (1988). **Diário Oficial da União**: Brasília, DF, edição de 5 de outubro 1988.

BRASIL. Lei n. 6.938, de 31 de agosto de 1981. Dispõe sobre a Política Nacional do Meio Ambiente, seus fins e mecanismos de formulação e aplicação, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**: Brasília, DF, edição de 2 de novembro de 1981. Disponível em [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L6938compilada.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6938compilada.htm). Acesso em 20 de ago. 2007.

CANONICE, C. F. Bruhmer; PREVIDELLI, J.J. **Manual para elaboração de trabalhos acadêmicos**: monografias, TCCs, trabalhos de estágio, projetos de iniciação científica. Maringá: Unicorpore, 2006.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 22 ed. rev., ampl. e atual. até a Emenda Constitucional n. 52/2006. São Paulo: Malheiros, 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 18 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007.

COIMBRA, José de Ávila Aguiar. **O outro lado do meio ambiente**: uma incursão humanista na questão ambiental. Campinas: Millennium, 2002.

CORNELSEN, Julce Mary; MÜLLER, Mary Stela. **Normas e padrões para teses, dissertações e monografias**. 3. ed. atual. e ampl. Londrina: Ed. UEL, 2001.

CRUZ, Ana Maria da Costa; CURTY, Marlene Gonçalves; MENDES, Maria Tereza Reis. **Apresentação de trabalhos acadêmicos, dissertações e teses**: (NBR 14724/2002). 1. reimpr. Maringá: Dental Press, 2002.

CUNHA, Sérgio Sérvulo da. O que é um princípio. *In Estudos de Direito Constitucional* em homenagem a José Afonso da Silva. (Coord.) Eros Roberto Grau e Sérgio Sérvulo da Cunha. São Paulo: Malheiros, 2003.

FIORILLO, Celso Antonio Pacheco. **Curso de Direito Ambiental Brasileiro**. 2 ed. ampl. São Paulo: Saraiva, 2001.

FIORILLO, Celso Antonio Pacheco; FERREIRA, Renata Marques. **Direito Ambiental Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2005.

FOLMANN, Melissa; SILVEIRA, Raphael Bernardes. **Tributação Ambiental**: uma questão de política internacional em face das diretivas da OCDE. *In Estudo de Direito Internacional*. (Coord.) Wagner Menezes. Curitiba: Juruá, 2005.

FOLMANN, Melissa (Coord.). **Tributação e Direito Fundamentais**: proposta de efetividade. Curitiba: Juruá, 2006.

GRECO, Marco Aurélio (Coord.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28 ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2007.

MACHADO, Paulo Affonso Leme. **Direito Ambiental Brasileiro**. 13 ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2005.

MARTINS, Ives Gandra; ALTAMIRANO, Alejandro C (Coord.). **Direito Tributário**: Colóquio Internacional de Direito Tributário. São Paulo: IOB Thomson, 2006.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de Mello. **Curso de Direito Administrativo**. 21 ed. rev. e atual. até a Emenda Constitucional 52, de 8.3.2006. São Paulo: Malheiros, 2006.

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

MILARÉ, Édis. **Direito do Ambiente**: doutrina, jurisprudência e glossário. 4 ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2005.

MORAIS, Alexandre. **Direito Constitucional**. 14 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MUKAI, Toshio. **Direito Ambiental Sistematizado**. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1994.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito tributário e o meio ambiente**: proporcionalidade, tipicidade aberta, afetação da receita. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

PAUSEN, Leandro. **Direito Tributário**: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. 2 ed., rev. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado:

ESMAFE, 2000.

PIVA, Rui Carvalho. **Bem ambiental**. São Paulo: Max Limonad, 2000.

ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. **Manual de Direito Financeiro & Direito Tributário**. 18 ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

SEBASTIÃO, Simone Martins. **Tributo ambiental: Extrafiscalidade e função promocional do direito**. Curitiba: Juruá, 2006.

SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). **Direito Tributário**. Volume II. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

SOUZA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. 3 ed. Rio de Janeiro: Editora Financeiras, 1964.

TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005.